

دراسة وتحليل لمركزات النظام المحاسبي المالي الزراعي الجزائري على ضوء التجربة الفرنسية

Study and analysis of the foundations of the Algerian agricultural financial accounting system in light of the French experience

ط.د. حمزة بوعيشاوي¹، د. محمد العربي فزون²، أ.د. هوارى سويسى³¹ مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر) bouaichaoui.hamze@univ-ouargla.dz² مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر) medlarbidz@hotmail.com³ مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر) soucihouari@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2024/03/16

تاريخ القبول: 2024/03/13

تاريخ الاستلام: 2024/01/07

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى فحص المقومات التي تعمل على إنجاح النظام المحاسبي الزراعي الجزائري، وآلية عملها المتناسق والمتربط فيما بينها كوحدة متفاعلة ومتكاملة من أجل إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة، بحيث لا يمكن تصور نظام محاسبي زراعي يفتقد لأحد مقوماته من هيكل النظم، القواعد والمعايير والوسائل، وأهمها الوسيلة البشرية والمادية التي تدار بها كل النظم المحاسبية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم مقارنة النظام المحاسبي الزراعي الجزائري مع نظيره الفرنسي. من أهم النتائج المتوصل إليها، هي؛ وجوب عمل المقومات مجتمعة بشكل متناسق ومتربط لتفعيل النظام المحاسبي الزراعي من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية، تفوق النظام المحاسبي الزراعي الفرنسي على نظيره الجزائري في مقومي الوسائل و هيكل النظم على عكس مقوم القواعد والمعايير الذي ثبت توافقهما.

الكلمات المفتاحية: المقومات، النظام المحاسبي، النظام المحاسبي المالي الزراعي الجزائري، النظام المحاسبي المالي الزراعي الفرنسي.

تصنيفات JEL : M41

Abstract:

This study aims to examine the components that work to make the Algerian agricultural accounting system successful, and the mechanism of its coordinated and interrelated work as an interactive and integrated unit in order to produce quality accounting information, so that it is not possible to imagine an agricultural accounting system that lacks one of its components from the structure of systems, rules, standards and means, the most important of which is the human and physical means by which all accounting systems are managed. To achieve the objectives of the study, the Algerian agricultural accounting system was compared with its French counterpart. One of the most important findings is that the components must work together in a coordinated and interrelated manner to activate the agricultural accounting system in order to obtain high-quality accounting information. The French agricultural accounting system is superior to its Algerian counterpart in the components of the means and the structure of the systems, unlike the rules and standards that have been proven to be compatible.

Keywords: components, accounting system, Algerian agricultural financial accounting system, French agricultural financial accounting system.

1. مقدمة:

يعد قطاع الفلاحة ذو أهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني نظرا لمساهمة في الناتج الداخلي الخام ؛ لذا توليه الدولة اهتماما كبيرا من خلال إعداد برامج تنموية تساعد بنهوض قطاع الفلاحة، وإصلاح بعض الاختلالات الممارسة في مجال المحاسبة التي تطبق في المؤسسات الزراعية، والتي بدورها تمارس أنشطة ذات طبيعة خاصة عن باقي الأنشطة في قطاعات أخرى ومجالات مختلفة؛ لذا وجب على صناع القرار التفكير في نظام محاسبي يتلاءم والأنشطة الزراعية نظرا لخصوصيتها .

شهدت الجزائر تحولا في المجال المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي وفق القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، والذي بدأ العمل به سنة 2010، فسعت من خلال هذا النظام إلى تكييفه مع مختلف القطاعات منها التأمينات وذلك وفق الأمر 89 المؤرخ في 2011/03/10 والبنوك وفق النظام 04-09 المؤرخ في 2009/07/23 وجعل لهما مخطط محاسبي لكل قطاع حسب خصوصيته، إلا أن قطاع الفلاحة شهد تأخرا في إصدار نظامه المحاسبي المتماشى مع خصوصياته، أبرزها وجود الأصول البيولوجية المتميزة والمختلفة عن الأصول الأخرى بنمائها، تدهورها وتكاثرها وهلاكها (وفاتها)، وحتى تقدم المحاسبة الفلاحية معلومات محاسبية ذات جودة تفيد مستعملها في اتخاذ القرار، وجب توفر نظام محاسبي يلبي خصوصية القطاع الفلاحي في ظل مقومات تساعد على تفعيله، ليكون نظاما ناجعا وكفؤا. تأسيسا على ماسبق، نبلور سؤال الدراسة الرئيسي المعبر عن الإشكالية على النحو التالي:

أي دور تلعبه مقومات النظام المحاسبي؛ ممثلة في هيكل النظم، القواعد والمعايير والوسائل كمنظومة مترابطة في تفعيل النظام المحاسبي المالي الزراعي الجزائري ليرقى لمستوى الأنظمة العالمية ؟

يتفرع عن هذا السؤال، إلى الأسئلة التالية:

1. هل المقومات كفيلة بجعل النظام المحاسبي المالي الزراعي ناجحا؟
2. ما هو دور المقومات لتفعيل النظام المحاسبي المالي الزراعي الجزائري؟
3. ما هو الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي الزراعي الجزائري ونظيره الفرنسي، من حيث مقومات كل نظام؟

وينطلق البحث محاولا اختبار الفرضيات التالية :

1. المقومات كفيلة بجعل النظام المحاسبي المالي الزراعي ناجحا.
2. للمقومات دور رئيسي في تفعيل النظام المحاسبي الزراعي الجزائري.
3. هناك اتفاق بين النظام المحاسبي المالي الزراعي الجزائري ونظيره الفرنسي لأسباب تاريخية.

تكمن أهمية الموضوع في معرفة وتحديد المقومات التي تساهم في إنجاح النظام المحاسبي المالي الزراعي كوحدة متكاملة، من حيث تضافرها فيما بينها، وعدم تجاهل أي مقوم أو الاستغناء عنه في سبيل تفعيل النظام المحاسبي الزراعي الجزائري.

يهدف البحث إلى ما يلي:

- حصر المقومات التي يحتاجها ويبنى عليها النظام المحاسبي المالي الزراعي.
- معرفة التكامل بين المقومات وترابطها مع بعضها .

- دور المقومات في تفعيل النظام المحاسبي الزراعي الجزائري.
- أهم الفروقات بين النظام المحاسبي الفلاحي الجزائري ونظيره الفرنسي.

المنهج المتبع: لدراسة الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي المناسب لمثل هذه الدراسة من أجل توضيح وبشكل مفصل أهم المقومات التي تجعل من النظام المحاسبي الزراعي نظاما ذو فعالية، ومقارنته مع النظام المحاسبي الزراعي الفرنسي الذي يعد من الأنظمة العالمية السبّاقة في بناء الأنظمة المحاسبية الفعالة.

قسمت الدراسة إلى المحاور التالية :

المحور الأول: ماهية النظام المحاسبي الزراعي.

المحور الثاني: ماهية المقومات النظام المحاسبي الزراعي.

المحور الثالث: دور المقومات في تفعيل النظام المحاسبي الزراعي.

المحور الرابع: مقارنة المقومات النظام المحاسبي الزراعي الجزائري مع نظيره الفرنسي.

2. ماهية النظام المحاسبي الزراعي:

1.2 تعريف النظام المحاسبي: يعرف النظام المحاسبي بأنه أحد عناصر التنظيم الإداري أو التنظيم الفرعي الذي تحتوي عليه المؤسسة باعتبارها نظاما شاملا ومتكاملا مختص بالعملية جمع وتصنيف ومعالجة وتحليل وإيصال المعلومات المحاسبية الضرورية التي لها علاقة بالأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة خلال دورة مالية معينة لكل من الإدارة المؤسسة والجهات التي ترتبط بها. (إبراهيم و أخرون، 2001، صفحة 7)

يعد النظام المحاسبي المالي الجزائري الركيزة الأساسية في بناء نظام محاسبي مالي مكيف مع قطاع الزراعة، فيمكن استنتاج تعريف لنظام المحاسبة الزراعي من خلال النظام المحاسبي المالي. لذلك يعرف النظام المحاسبي الزراعي بأنه نظام يعمل على ترتيب المعلومات المالية، بحيث يميز بحفظ بيانات قاعدية عديدة، يتم تصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض قوائم مالية تظهر المحتوى الحقيقي للحالة المالية وماتملكه المؤسسة وتم الاعتراف به كأصول لها وفعاليتها وإظهار وضعيتها خزيتها في نهاية كل دورة محاسبية. (الجريدة الرسمية، 2007، المادة 03، ص3)

2.2 خصائص النظام المحاسبي الجيد: من أجل تحقيق الهدف المرجو من النظام المحاسبي الجيد لا بد من توفر العناصر التالية: (عرفة، 2015، صفحة 5)

- ✓ يقوم النظام المحاسبي على مبادئ وأسس وقواعد تحكم التسجيل المحاسبي للقيود لمختلف العمليات.
- ✓ يتضمن النظام المحاسبي طرق وأساليب وإجراءات فنية لتأكد من صحة العمليات وسلامتها.
- ✓ مرونة النظام المحاسبي وتماشيه مع التغيرات الحاصلة في المؤسسة، وليس جامد.

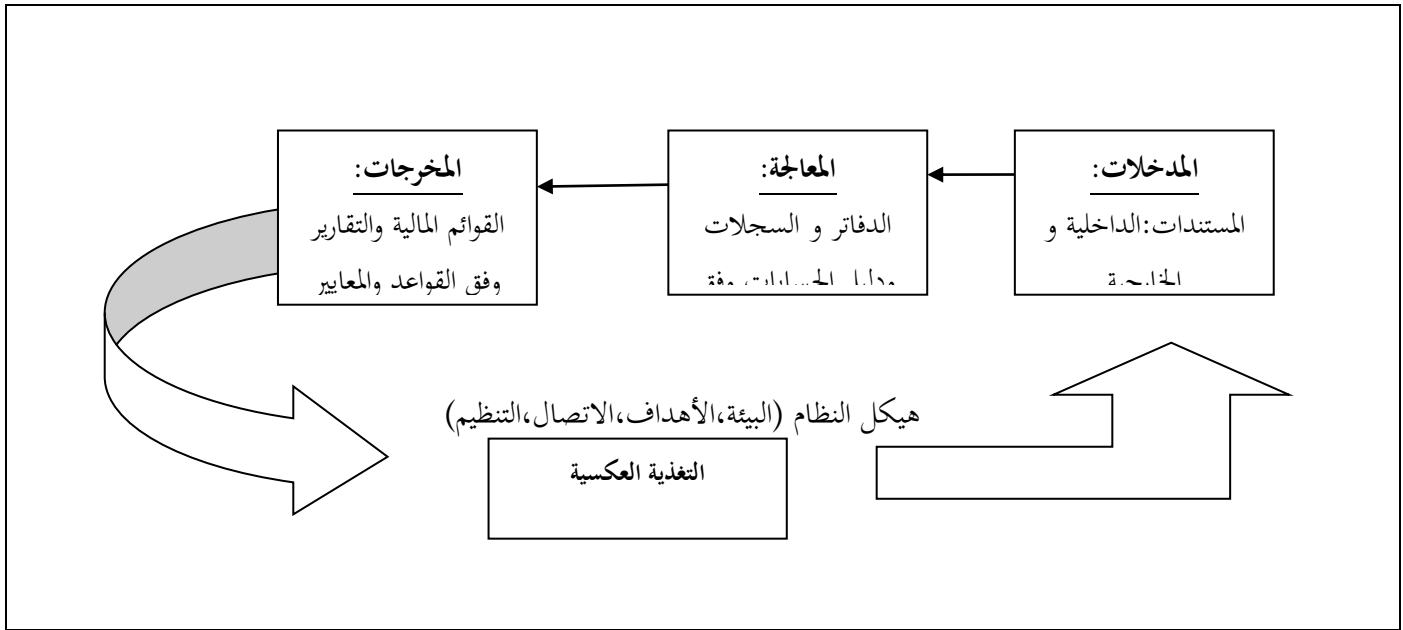
يبنى النظام المحاسبي الجيد على مبادئ وقواعد متعارف عليها يقوم على أساسها التسجيل المحاسبي لكل العمليات المحاسبي التي تقوم بها المؤسسة، وتعتمد على ذلك بواسطة إجراءات وطرق رقابية لتأكد من صحة وخلو كل العمليات من الأخطاء والغش، وذلك لاستجابة النظام المحاسبي لتغيرات الحاصلة في المؤسسة .

3.2 مميزات النظام المحاسبي الزراعي: (بوقفة، 2018-2019، صفحة 181). يعد النظام المحاسبي الزراعي نظاما مستمد من النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية مما نستنتج أن النظام المحاسبي الزراعي متوافق أيضا مع المعايير المحاسبية الدولية، ومن مميزاته أيضا، احتوائه على نصوص صريحة لطرق التقييم وإعداد الكشوفات المالية وعمليات التسجيل، ويعمل على التكفل باحتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين، من خلال توفير معلومات مالية ذات شفافية ومصداقية وقابلة للمقارنة، ويسمح النظام المحاسبي الزراعي للمؤسسات الصغيرة من تطبيق نظام معلوماتي قائم على المحاسبة المبسطة.

4.2 مكونات النظام المحاسبي الزراعي: المحاسبة الخاصة بالنشاط الزراعي تعمل وفق مبادئ وطرق محاسبية مختلفة عن باقي المحاسبات القطاعية الأخرى، من حيث خصوصياتها المتمثلة في النمو والتكاثر والاندثار، ويتكون النظام المحاسبي الزراعي من مدخلات ومعالجة ومخرجات وتغذية عكسية مثل باقي الأنظمة المحاسبية (ميمون و الجيلالي، 2022، صفحة 4).

ويمكن توضيح مكونات النظام المحاسبي الزراعي وفق الشكل الآتي:

الشكل رقم: (01) مكونات النظام المحاسبي الزراعي.



المصدر: من إعداد الباحثين.

تتمثل مدخلات النظام المحاسبي الزراعي في المستندات بنوعها الداخلية والخارجية، في حين تتمثل المعالجة في استخدام الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل الحسابات، وعمليات أخرى، بينما تتمثل المخرجات في الكشوف المالية والتقارير، ويمكن اعتبارها كمدخلات للنظام من جديد كتغذية عكسية له، وتنساب هذه المستندات عبر مستويات إدارية أفقية و عمودية داخل هيكل نظم المؤسسة، ويتم تسجيل مختلف العمليات في الدفاتر والسجلات وإعداد مختلف الكشوف المالية والتقارير وفق قواعد ومعايير محاسبية متفق عليها.

3. ماهية مقومات النظام المحاسبي الزراعي:

يعد النظام المحاسبي الزراعي من بين المصادر المهمة التي تمد متخذي القرار بالمعلومات والبيانات عن المؤسسة الزراعية، وحتى يكون نظاما ناجحا، لابد من توفر المقومات التي تعمل على تفعيله. تتجسد هذه المقومات في مجموعة من الأسس تعتمد عليها النظم من خلال عملها بشكل مترابط ومتكامل في ما بينها، وهي كالتالي: (هلايلي و فايد، 2019، صفحة 381)

1.3 القواعد والمعايير: تتمثل هذه المجموعة في الإطار التصوري للنظرية المحاسبية ومصدر الأحكام فيها وهي التي تحدد طرق أعمالها وإجراءاتها، أما مصادر القواعد والمعايير فتكون من الهيئات المحاسبية الدولية والمهنية والقوانين والتشريعات الحكومية والمقررات الإدارية، وتختلف حسب المرجعيات المحاسبية المطبقة في كل دولة.

وتعرف المعايير بأنها محررات كتابية تصدرها جهات رسمية أو مهنية ذات نموذج معين أو قد تكون في شكل توجيهات عامة تؤدي إلى تصحيح مسارات الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق. (القاضي و حلوة، 2003، صفحة 33) وتعتبر المعايير المحاسبية بمثابة بيانات كتابية يصدرها جهاز أو هيئته تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية، تعمل على تنظيم الأساليب الملائمة لتحديد وقياس عرض عناصر القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، وذلك من اجل تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي لتلك المؤسسة بدقة وموضوعية. (نجم، 2009، صفحة 101)

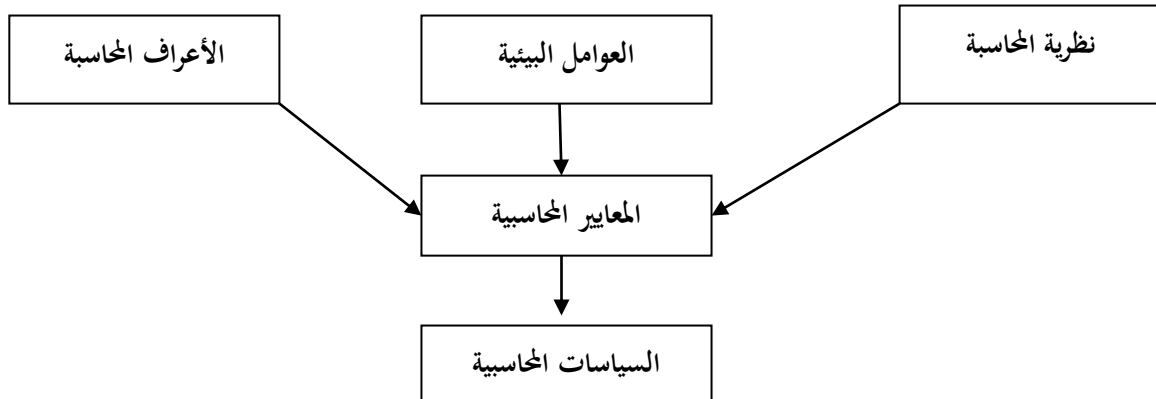
تكمن أهمية المعايير المحاسبية حسب (لطفي، 2005، صفحة 366) في: تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة والطرق الملائمة للقياس، وتمكين من اتخاذ القرار المناسب عن طريق المعلومات التي اعتمدت على معيار ملائم.

يشير المعيار المحاسبي إلى القواعد المحاسبية الإرشادية التي يرجع إليها المحاسبون لدعم اجتهاداتهم، كما أنها تعد المعايير من أدوات التطبيق العلمي التي يجب أن تراعي كل الظروف المحيطة بها.

يتم بناء المعايير المحاسبية باعتماد على ثلاث مصادر رئيسية حسب (حامد، 2013، صفحة 341) وهي التي يوضحها الشكل التالي رقم 02 كما يلي:

- ✓ النظرية المحاسبية: وهي المصدر الرئيسي والدائم في بناء المعايير المحاسبية.
- ✓ العوامل البيئية: هي التي تجعل من المعايير ملائمة لكل زمان ومكان وتعطيها الصبغة العملية.
- ✓ الأعراف: فلها تأثير واضح على نوع معين من المعايير مثل المعايير الإجرائية.

الشكل (02) مصادر المعايير المحاسبية



المصدر: (ناجي و الفتلاوي، 2014، صفحة 187).

تمثل المعايير المحاسبية خلاصة لعملية تفاعلية لمجموعة من العوامل المعقدة منها الاجتماعية، التاريخية، الاقتصادية والتنظيمية للبلد، ولا يمكن أن تشارك الدول في نفس المزيج التفاعلي بين هذه العوامل، لذلك يظهر الاختلاف بينها، ونوجز أهم تلك العوامل المؤثرة في وضع المعايير المحاسبية في؛ النظام القانوني للبلد، طبيعة وهيكل الملكية التجارية، النظام السياسي، مستوى التقدم الاقتصادي، النظام الجبائي السائد، الهيئات المحاسبية المهنية. (Shoi & MEEK, 2002, p. 57).

3.2 هيكّل النظم: يقصد به البناء التنظيمي الشامل وأساليب ومستويات تقسيمه رأسياً والعلاقة التي ترتبط بين مكونات النظم رأسياً وأفقياً. حيث يتأثر هيكل النظم بعدد من العوامل منها حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها وأهدافها وشكل ملكيتها.

3.3 الوسائل: لكي يتم تفعيل النظام المحاسبي الزراعي داخل المؤسسات، فإنه يتطلب وسائل مهمة، تتمثل في:

1.3.3 المجموعة المستندية: تمثل مدخلات النظام المحاسبي وبواسطتها يتم تجميع العمليات والأنشطة الفلاحية، حيث تمثل الوظيفة الأساسية لإتمام العمليات بين الأطراف، وبها يتم إثباتها وتقييمها في الحسابات الخاصة بها. وتعتبر المصدر الأساسي للقيد، كما تعد أداة للإثبات. (gouadain & Wade, 2002, p. 21)

تنقسم المجموعة المستندية إلى قسمين هما:

● **مستندات داخلية:** تنشأ هذه السندات داخل المؤسسة بين الإدارة ومختلف أقسام المؤسسة، ويمكن حصرها فيما يلي:

أ: **مستندات طلبات الشراء:** هي سند رسمي يقدمه الزبون للمورد كالتزام أو تعبير عن رغبة المشتري في شراء سلعة معينة من البائع، وتكون تحتوي على معلومات مثل: الكمية أو عددها وتعين السلع أو الخدمات المراد شرائها ومعلومات كل من الزبون والمورد، وتتمثل على سبيل المثال طلبات الشراء في المجال الفلاحي في شراء الأسمدة والبذور والمعدات والشتول... الخ.

ب: **فواتير البيع للمنتجات الزراعية:** هي وثيقة رسمية إلزامية التعامل بها، حيث حدد لها القانون شكلاً ومضموناً خاصاً بها، ويقوم البائع بإنجازها وتسليمها للشاري من أجل تسديد ما عليه من التزامات، وتشمل عملية بيع المنتجات النباتية والحيوانية منها: (المواشي، الإنتاج، المحاصيل، الثمار، الولادات، الفراخ... الخ) الناتجة عن النشاط الفلاحي للمؤسسة.

ج: **أذونات الخروج والدخول:** حتى يكون هناك أثر لتسليم السلعة من المخازن أو استلامها وجب تقديم وثيقة التسليم واستلام للأقسام الذي سلم أو استلم السلعة منه، وتشمل أذن صرف مستلزمات الإنتاج من المخازن أو أذن تحويل المحاصيل الزراعية من وإلى المخازن، وأوامر تشغيل الآلات الزراعية تعتبر من المستندات الداخلية التي يتم استخدامها من أجل تشغيل مختلف الآلات الزراعية لبدأ عملية الحصاد أو الحرث والجني.

● **مستندات خارجية:** تنشأ هذه السندات خارج المؤسسة بين الإدارة والمتعاملين، ويمكن حصرها فيما يلي:

أ: **فواتير الشراء لمستلزمات الإنتاج:** يحررها الموردون للمؤسسة نتيجة لشراء المؤسسة مستلزمات فلاحية، وتسبق عملية فورة الشراء أوامر التوريد لمستلزمات الإنتاج الزراعي والحيواني التي يقوم على أساسها عملية الشراء لمختلف المستلزمات الفلاحية.

ب: **الشيكات والكمبيالات.**

ج: **إشعارات الخصم.**

يمكن حصر الاعتبارات الواجب مراعاتها وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد المستند حتى يكون ضمن المجموعة المستندية، على النحو التالي: (الطاهر و أخرون، 2001، صفحة 18).

1. وجود هدف مرجو من إعداد المستند، ومعرفة دوره في خدمة النظام، وذلك قبل تعميمه والعمل به في المؤسسة، بحيث إذا انتفى الغرض من إعداداته أنتفت وسيلته، وأصبح غير مجدي وليس له أهمية.
 2. معرفة طرق تداوله وحدود سيره بين الأطراف المعنية، ومعرفة اتجاهه من حيث انطلاقه ووصوله، ووقت إصداره مع مراعاة مبدأ الاقتصاد للمستند وسهولة حفظه والرجوع إليه وقت الحاجة.
 3. مراعاة السهولة والبساطة و الوضوح عند إعداد أي مستند، لتجنب الأخطاء في الكتابة والحساب.
 4. وجوب مسايرة المستند للهيكل التنظيمي للمؤسسة، وملاءمته ومواكبته لسير الأعمال.
 5. تحقق قواعد المراقبة الداخلية للمستند، من خلال تسلسل المراحل التي يمر بها والتأثيرات التي توضع عليه من طرف المستعملين.
- تستطيع المؤسسة التحكم في المستندات الداخلية من حيث الغرض التي يخدمها ويلتزمها عن طريق التصميم والإعداد، على العكس من المستندات الخارجية التي لا تتحكم فيها، لكن عليها معاينتها والتحقق من معلومتها حسب ما تقتضيه القوانين أو الأعراف، إذ يتم إلغاء غير المستوفية لشروطها وطلب أخرى جديدة من الجهة المصدرة لها.
- تعمل المجموعة المستندية كمقوم يساعد على تفعيل النظام المحاسبي الزراعي كمدخلات له، وتعمل على تعزيز باقي المقومات، وعند تصميم أو إعداد أي مستند وجب خدمة النظام، فالمجموعة المستندية هي أحد الركائز الأساسية لبنائه، وتعد المعطى الأساسي لعمل المجموعة الدفترية.

2.3.3 المجموعة الدفترية: تعد أحد الركائز الرئيسية للنظام المحاسبي الزراعي، حيث تعتبر وسيلة للتسجيل والتحليل والعرض المستمر للأحداث الاقتصادية ذات الأثر المالي التي تقوم بها المؤسسة، ويقيد في الدفاتر بناء على معلومات المستندات، وتختلف المجموعة الدفترية التي تحتفظ بها المؤسسة باختلاف الطريقة المحاسبية المتبعة. ويمكن تمييز نوعين من السجلات والدفاتر في المؤسسات الزراعية وهما (حلمي و اخرون، 2021، صفحة 22):

النوع الأول: الدفاتر والسجلات المحاسبية: يتم فيها التسجيل وفق المبادئ والأسس والفروض المحاسبية، إذ تشمل دفتر اليومية والدفتر الكبير، وفي حالة إتباع الطريقة الفرنسية يتحدد نوع هذه الدفاتر بناء على حجم المؤسسة ومتطلبات القانون والطريقة المحاسبية التي تتناسب مع ظروف المؤسسة الزراعية.

يستند مسك الحسابات الزراعية إلى معرفة نوع المؤسسة الزراعية وحجمها، وذلك كما يلي:

➤ **المؤسسات الزراعية الصغيرة:** تخضع المؤسسات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المحدد بالقرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، حيث تمسك محاسبة مبسطة تعرف بمحاسبة الخزينة، تركز على إعداد دفتر الخزينة يبرز التدفق الصافي الأموال (الإيرادات أو الخسائر الصافية)، ويجب توفر الشروط الآتية لأي محاسبة الخزينة وهي كالتالي:

- المسك المنتظم لدفاتر الخزينة وهي دفتر الإيرادات ودفتر النفقات.
- حفظ الوثائق الثبوتية الرئيسية مثل: (الفواتير المستلمة أو الصادرة، أشرطة الصندوق، بيانات البنوك... الخ) وتؤرخ وتصنف وترقم الوثائق الداخلية والخارجية (المقرر رقم 201 المؤرخ في 01-06-2023، ص28).

➤ **المؤسسات الزراعية الكبيرة:** تمسك محاسبة مالية وفق ما ينص عليه القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمقرر رقم: 201 بتاريخ 2023/06/01 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة وكل ما يخصه من دفاتر وسجلات محاسبية .

النوع الثاني: الدفاتر والسجلات الإحصائية : تعمل على تسجيل البيانات الإضافية، لأغراض تسييرية من خلال دراسة نتائج المؤسسة الزراعية ومقارنتها وتحليلها، وتعمل أيضا على تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

تتمثل السجلات الخاصة بالقطاع الفلاحي في مايلي: (حاموش، 2019، صفحة 101).

- **سجل الأصول الثابتة المادية:** يسجل فيه نوع الأصل وتكلفة شرائه والعمر الإنتاجي وقسط الاهتلاك السنوي والمتراكم والقيمة الصافية في نهاية كل دورة والإضافات والاستبعادات والأسباب التي تستوجب إعادة التقييم.
- **سجل الأصول البيولوجية:** تسجل فيه البيانات عن الأصل كالرقم والنوع وتكلفة الشراء، وتاريخ الشراء و تاريخ تحويله من نشاط إلى آخر، وإن وجد العمر والوزن والعلاجات واللقاحات.
- **سجل النفوق والتلف:** تسجل فيه نوع الأصل البيولوجي، معدل نفوقه أو تلفه الطبيعي وكميته وقيمه.
- **سجل الإنتاج للمحاصيل:** يسجل فيه نوع الأصل البيولوجي، كميات الإنتاج أو المحاصيل خلال الموسم، ويمكن أن يتضمن أكثر من موسم وتسجل فيه المجموعات المتجانسة مثل (البقر، الماعز، الغنم) أو الأشجار مثل (الفواكه الموسمية، فواكه بالبدور، وليس بها بدور).
- **سجل الولادات:** تسجل فيه الولادات لكل نوع من الماشية بالكمية والنوع والجنس.
- **سجل اللقاحات والعناية الطبية.**

حدد القانون التجاري الجزائري في مادتيه 09 و 18 الدفاتر المحاسبية وشروط مسكها والتسجيل فيها، وبدوره أيضا حدد القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، في المادة 20 بذكر الدفاتر الضروري مسكها من طرف المؤسسات الخاضعة، وهي؛ دفتر اليومية، دفتر الكبير، دفتر الجرد، و الدفاتر المساعدة. حيث نصت المادة على ما يلي: "تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا، ودفتر الجرد" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2007، ص26). أوضحت هذه المادة أن المؤسسات الخاضعة لهذا القانون ملزمة بمسك دفتر اليومية ودفتر الأستاذ ودفتر الجرد، ويتفرع عن دفتر اليومية ودفتر الكبير عدة دفاتر مساعدة وسجلات مساعدة تحدد بقدر حجم المؤسسة، تسجل في دفتر اليومية حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة بالأعباء والمنتجات المؤسسة، وفي حالة استعمال الدفاتر المساعدة، فإن دفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة من دفاتر المساعدة . يتضمن دفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال فترة زمنية معينة، أما دفتر الجرد فيسجل فيه الميزانية وجدول حسابات النتائج الخاصة بالمؤسسة.

يوجد خصائص للمجموعة الدفترية أقرها النظام المحاسبي المالي 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 في مواد 16.17.18.19 (الجريدة الرسمية، 2007، ص26)، بأن تحرر الكتابات المحاسبية المدونة في الدفاتر حسب مبدأ القيد المزدوج وبمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين أحدهما دائن والآخر مدين في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات ويجب أن تكون مبالغ المدين مساوية لمبالغ الدائن، ويجب أن تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة تثبتتها وتكون مؤرخة ومدونة على ورقة كتابيا، وأي دعامة أخرى تضمن المصادقية و الحفظ وإمكانية الرجوع إليها مستقبلا، ويمكن تلخيص نفس العمليات التي تمت في نفس اليوم والمكان

في وثيقة واحدة لخصر عدد الوثائق ولسهولة استخدامها، ويجب القيام بإجراء قفل العمليات وتجميد التسلسل الزمني لضمان عدم المساس بالتسجيلات. تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكل الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية .

يجب توفر الشروط حتى يتسنى للمؤسسة تسجيل عملياتها على الدفاتر، فالقانون ألزم بتأشير وترقيم كل من دفتر اليومية ودفتر الجرد من طرق رئيس المحكمة مكان الإقامة أو مزاوله النشاط، وبدون ترك بياض أو شطب أو تغيير من أي نوع كان، أو كتابة على الهامش، كل هذه الشروط أوجبها القانون من أجل المحافظة على الدفاتر لكي تكون وسيلة إثبات لمختلف عمليات المؤسسة.

يمكن للمؤسسة استعمال أنظمة الإعلام الآلي في مسك محاسبتها ولكن يجب أن تتوفر مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصدقية واسترجاع المعطيات، أي يمكن لأنظمة الإعلام الآلي التي بواسطتها تمسك المؤسسة محاسبتها أن تكون قابلة لحفظ المعلومات لمدة طويلة وفي مأمّن من كل المخاطر التي قد تترتب بها ودون تعديلها أو تزييفها مع إمكانية العودة إليها مستقبلا من أجل الاستفادة منها، لذا أوجب القانون العمل على طريقتين مسك المحاسبة يدويا ووفق الأنظمة الإعلام الآلي وذلك لتجنب أي خلل والحرص على حماية الدفاتر والسجلات المحاسبية من أي خطر.

هناك عوامل تؤثر على اختيار المجموعة الدفترية من اجل تحقيق أهداف النظام المحاسبي الزراعي وهي كالتالي: (إبراهيم و آخرون، 2001، صفحة 19).

1. يعتبر طبيعة النشاط التي تمارس المؤسسة من العوامل التي تؤثر على اختيار الدفاتر المحاسبية الملائمة لكل لنشاط ممارس مثلا النشاط الحيواني يختلف عن النشاط النباتي في المؤسسة الفلاحية، وحجم العمليات الاقتصادية التي تقوم بها، فكلما زادت العمليات المحاسبية كلما زاد عدد الدفاتر المحاسبية .
2. تعتبر القوانين والتشريعات التي تسن من طرف الدولة التي تنشط فيها المؤسسة من العوامل الملزم لها بأن تتقيد بالدفاتر التي تفرضها الدولة وتعمل على وجوب مسكها وعرضها بشكل المطلوب.
3. تعمل الطرق المحاسبية الواجبة التطبيق على اختيار الدفاتر المحاسبية وتختلف هذه الطرق المحاسبية على حسب المرجعيات المحاسبية المتبناة من طرف الدولة التي تنتمي إليها المؤسسة، على سبيل المثال تختلف الدفاتر الموجودة في فرنسا على الدفاتر الموجودة في أمريكا وهذا راجع إلى الأنظمة المحاسبية والمرجعيات .

يكن عمل المجموعة الدفترية كمقوم له عدة عوامل تساعده على اختيار النظام المحاسبي الملائم والذي ينتمي إلى مرجعيات محاسبية معينة، تساعد على تفعيل النظام المحاسبي الزراعي في معالجة مدخلاته من حيث تسجيل عملياته وتصنيفها وتبويبها وتحليلها، من خلال الاستعانة بمقوم دليل أو مخطط الحسابات.

3.3.3 دليل أو مخطط سير الحسابات: يعرف دليل الحسابات في المؤسسة الزراعية بأنة عبارة عن قائمة بجميع الحسابات ومرتبة بطريقة منظمة تسمح بتحقيق الغرض من التنظيم المحاسبي (حلمي و آخرون، 2021، صفحة 32) . فدليل الحسابات هو المنظم لمراحل التسجيل المحاسبي، حيث يعمل على تصنيف وترحيل البيانات لدفاتر المحاسبية. دليل حسابات الزراعية هو مستند يعطي تسميات للحسابات التي سيتم استخدامها، وتحدد محتواها إذا لزم الأمر قواعد التشغيل المحددة الخاصة بها. (ROLEAND, 2004, p.

تعد كل مؤسسة مخطط حسابات واحد على الأقل بحيث يتلاءم مع احتياج طبيعة نشاطها الممارس وحجم هيكلها وهذا من أجل إعطاء صورة إعلامية خاصة بالتسيير المؤسسة، والحساب يعتبر كأصغر وحدة تم اعتمادها لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية. وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تسمى الطبقة، وتوجد فئتان من طبقة الحسابات: طبقات الحسابات الوضعية وطبقات حسابات التسيير وكل طبقة تقسم إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر. تستعمل المؤسسة رقمين في حساباتها بشكل إجباري ويمكن استعمال باقي الأرقام بعد الرقمين حسب طبيعة نشاطها وحجم هيكلها وتنقسم الحسابات إلى: حسابات الميزانية وبها خمسة أصناف مثال: الصنف 02-حسابات التثبيتات : 24-الأصول البيولوجية. ويتضمن هذا الحساب رقمين، أما ثلاثة فتكون على النحو التالي: 241-الحيوانات، أما أربعة أرقام فتكون على النحو التالي: 2411-حيوانات للتكاثر(وزارة المالية ، المقرر رقم 201 المؤرخ في 01/06/2023، ص.62).

تتضمن حسابات التسيير صنفين: الصنف 6 -حسابات الأعباء والصنف 7 -حسابات المنتوجات، وتستعمل الحسابات 08 و09 للمؤسسات بجزئية في التسيير فهي غير مستعملة في الإطار المحاسبي المالي حيث تعتبر حسابات خارج الميزانية وتظهر في ملاحق الكشوفات المالية في نهاية الفترة .

يعمل دليل الحسابات كمقوم لتفعيل النظام المحاسبي الزراعي على حصر كافة حسابات المؤسسة وتبويبها وتقسيمها إلى مجموعات متناسقة، ثم ترقيم على حسب حجم المؤسسات ووفق طريقة التقييم الملائمة. فمقوم دليل الحسابات يعمل مع مقوم المجموعة الدفترية على معالجة مدخلات النظام المحاسبي الزراعي من أجل الحصول على المخرجات من الكشوف المالية والتقارير.

4.3.3 القوائم المالية والتقارير: تعد القوائم المالية نتيجة إجراء معالجة العديد من معلومات الأعمال المبسطة والملخصة والمهيكلية، وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع وعرضها في شكل قوائم مالية في شكل فصول ومجاميع.(وزارة المالية،المقرررقم: 201 المؤرخ في: 01-06-2023،ص29) فالقوائم المالية هي خلاصة ما تم معالجته من معلومات ووضعها في قالب له شكل معين يسهل فهمه وملخص من ناحية المعلومات المحاسبية، وذلك من أجل استيعابه من طرف المستعملين الداخليين والخارجيين.

يحدد مبدأ الأهمية النسبية مدى اتساع عملية التجميع من جهة ومدى تحقيق التوازن من جهة أخرى بين عنصرين هما:

✓ المنافع التي توفرها للمستعملين عن طريق قنوات الإعلامية بشكل مفصل.

✓ التكاليف المتوقعة من عملية توصيل إعلامي للمستعملين.

يجب توافق وتوازن بين المنافع التي سيجلبها إعلام المستعملين وتكلفة المتوقعة من عملية التوصيل الإعلامي.

يتم ضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم إصدارها خلال مهلة قدرها 6 أشهر من تاريخ غلق السنة المالية.

ويجب تحتوي القوائم المالية على المعلومات التالية:

- اسم المؤسسة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للمؤسسة المقدم للقوائم المالية.
- طبيعة القوائم المالية.
- تاريخ الغلق.
- العملة الوطنية.

- ومعلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة.
- -عنوان ممارسة نشاط المؤسسة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد المقيدة فيه في سجل التجاري.
- -الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.
- -اسم المؤسسة الأم وتسمية المجمع التي يتبعه المؤسسة.
- - عدد المستخدمين خلال كل فترة.

تشمل القوائم المالية على: الميزانية. -حساب النتائج. -جدول سيولة الخزينة. -جدول تغير الأموال الخاصة. -الملاحق تبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة .

1.4.3.3 الميزانية: حسب النظام المحاسبي المالي هي: عبارة عن جدول أو قائمة من العناصر يظهر فيها كل من الأصول والخصوم وعلى أساسها تصنيف عناصر الأصول والخصوم، كما عرفت المادة 32 من المرسوم التنفيذي 08-156 ، الميزانية كالتالي: تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم. أي أن عناصر الأصول تظهر في جهة منفردة وغير متصلة بعناصر الخصوم. تصف الميزانية عناصر الأصول وعناصر الخصوم على النحو التالي:

الجدول رقم: 01 شكل ميزانية قطاع الفلاحة.

الأصول:	الخصوم:
-التبittات المعنوية	-رؤوس الأموال الخاصة، احتياطات، النتيجة الصافية
-التبittات العينية	-الخصوم غير الجارية
-الاهتلاكات	-الموردون ودائنون آخرون
-الأصول البيولوجية	-خصوم الضريبية
-المساهمات	-المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة
-الأصول المالية	-خزينة الأموال السالبة
-المخزونات	
-أصول ضريبية	
-الزبائن مدينون آخرون	
-خزينة الأموال الإيجابية	

المصدر: المقرر رقم: 201 المؤرخ في 01-06-2023 المتضمن النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة.

2.4.3.3 حساب النتائج: يعرفه النظام المحاسبي المكيف مع قطاع الفلاحة هو: جدول يبين فيه الأعباء والمنتوجات بشكل ملخص ما تم القيام فيه خلال الدورة المحاسبية للمؤسسة. (وزارة المالية ، المقرر رقم 201 المؤرخ في 01/06/2023، ص.32) هو جدول يوضح الأعباء الصنف 06 التي تكبدتها المؤسسة خلال فترة السنة المالية والمنتوجات الصنف 07 التي حققتها خلال السنة المالية، بدون مراعاة تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب.

وقد حدد المقرر رقم 201 المؤرخ في 2023/06/01 المتضمن تكيف النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحي الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن يتضمنها حساب النتائج وهي كالتالي: تحليل الأعباء حسب طبيعتها-منتجات الأنشطة العادية - القيمة الحقيقية للمحصول -أرباح وخسائر على تغيير القيمة الحقيقية المنقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة بيع الأصول البيولوجية -المنتجات المالية والأعباء المالية -أعباء المستخدمين -الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة -المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة -نتيجة الأنشطة العادية -العناصر غير العادية (منتجات وأعباء) -النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع-النتيجة الصافية لكل سهم. من أهداف كشف حسابات النتائج، أنه يزود مستخدمي الكشوف المالية بالمعلومات المساعدة على عملية التنبؤ واتخاذ القرار.

3.4.3.3 كشف سيولة الخزينة: (الطريقة المباشرة وغير المباشرة) يقدم بيانا لتحصيل وصرف الموجودات المالية الواقعة خلال السنة المالية حسب مصدرها؛ - التدفقات التي تنتجها الأنشطة العملية، -التدفقات التي تنتجها أنشطة الاستثمار، -التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل. فهو يهدف إلى تقديم معلومات لمستخدمي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد السيولة من مختلف أنشطة دورات الاستغلال، الاستثمار والتمويل بالمؤسسة، وكيفية استعمالها، وبيان وضعيتها في نهاية الدورة المحاسبية التي تطابق لما هو معروض في الميزانية.

4.4.3.3 كشف تغير الأموال الخاصة: يقدم هذا الكشف تحليلا للحركات التي أثرت في كل مرحلة من مراحل تكون رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. تتمثل المعلومات الواجب تقديمها فيه كالتالي: النتيجة الصافية للسنة المالية، - تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال، - المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة. - عمليات الرسملة، - توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية. (وزارة المالية، المقرر رقم 201 المؤرخ في 2023/06/01، ص.35).

5.4.3.3 ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة: هو وثيقة مختصرة تعد جزءا من الكشوف المالية وبدوره يوفر توضيحات وتفسير من أجل الفهم الدقيق للميزانية وحساب النتائج، ومعلومات أخرى كلما استدعت الحاجة إلى ذلك، فالملحق لا يعبر عنه بجدول محدد إنما هو عبارة عن معلومات مفصلة عن كيفية إعداد الكشوف المالية للسنة الفارطة وتتمثل في الطرق والسياسات المحاسبية المعدة، طرق التقييم، الإيضاحات التفسيرية الأخرى... الخ.

يشتمل الملحق على المعلومات التالية: - تطبيق المعايير والقواعد في مسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية وتبرير كل ماخالف ذلك بتفسير وإيضاح مبرر، -ضرورة إرفاق وثائق تكميلية ضرورية من أجل الفهم الجيد للميزانية، وحساب النتائج، وتغير سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة، - إظهار المعلومات التي تخص المؤسسات المجمع، والفروع أو المؤسسة الأم، - إظهار كل المعلومات التي تفيد العام من أجل الحصول على صورة صادقة. (وزارة المالية، المقرر رقم: 201 المؤرخ في: 2023-06-01، ص.50)

حتى يتم تحديد المعلومات الواجب إظهارها في الملحق وجب توفر معيارين وهما؛ الملائمة وأهمية النسبية.

التقارير المالية: يتناسب شكل ومحتوى التقارير في المؤسسات الزراعية مع المستوى الإداري الذي يقدم له، وتطلعات واهتمامات المستخدمين لهذه التقارير. و تنقسم التقارير إلى نوعين وهما: (إبراهيم و آخرون، 2001، صفحة 71).

1-تقارير شفوية: وهي تكون على شكل شفوي بين مستويات الإدارة.

2-تقارير مكتوبة: ويتم بواسطتها تسجيل البيانات عن المؤسسة، بحيث يمكن الرجوع إليها واستخدامها في أي وقت. وتنقسم بدورها إلى قسمين وهما :

أ-تقارير داخلية: وتتضمن البيانات التي تقدم إلى المستويات الإدارية داخل المؤسسة، مثال: تقرير اليومية للعمل.

ب:تقارير خارجية: وتستخدم كوسيلة اتصال بين المؤسسة والمستعملين الخارجيين، مثال: تقارير قائمة الدخل وتقارير المركز المالي وتقارير مصادر الأموال.

يعمل مقوم الكشوف المالية والتقارير على تفعيل النظام المحاسبي الزراعي من خلال توفير مجموعة من المخرجات التي تساعد على تحقيق أهداف النظام المحاسبي الزراعي، والذي بدوره يعمل على إنتاج معلومة محاسبية ومالية تساعد وتساهم في اتخاذ القرار .

3.3.3الإمكانات البشرية والمادية: يقصد بالإمكانات البشرية الأشخاص الذين يعملون على سير النظام المحاسبي في المؤسسة، ويمكن الجزم أن العنصر البشري أهم عنصر في النظام المحاسبي، فبدونه لا يمكن تحقيق الأهداف المرجوة بكل كفاءة وفعالية. أما الإمكانات المادية فيقصد بها أجهزة الإعلام الآلي والبرامج المحاسبية والآلات الحاسبة التي تعمل بدقة عالية وفي الوقت المناسب. (إبراهيم و آخرون، 2001، صفحة 71)

يعمل مقوم إمكانات البشرية على تنفيذ وإنجاز كل العمليات المتعلقة بالنظام المحاسبي من مدخلات ومعالجة ومخرجات، فبدون المقوم البشري نستطيع القول أنه لوجود لنظام المحاسبي أصلا، أما فإمكانات المادية فهي تعمل على مساعدة وتسهيل عمل المقوم البشري في إنجاز كل العمليات بسرعة وبدقة، وهذا في ظل وجود نظام للرقابة الداخلي.

3.3.3نظام الرقابة الداخلي: لقد تعددت التعاريف لنظام الرقابة الداخلي نظرا لأهميته بالنسبة للكيان، فكان محط اهتمام للعديد من المنظمات والمعاهد الدولية. عرفت منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلي بأنها مجموعة الضمانات التي تساعد على إدارة المؤسسة وتعمل على حماية أصولها والمحافظة عليها وهذا كله ضمن أهدافها، وتطبق التعليمات الإدارية وتحسين أداؤها، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل المحافظة على ممتلكاتها (بوطورة، 2007، صفحة 18) من خلال التعريف نستنتج بأن نظام الرقابة الداخلي يهدف إلى حماية أصول المؤسسة وضمان نوعية المعلومات المقدمة وسهر على تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء من أجل المحافظة على العناصر السابقة.

كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا أنها: لاتدل فقط عن الضابط الداخلي وعملية التدقيق الداخلي وإنما هو نظام كامل لكل عمليات الرقابة المالية المسخرة من طرف الإدارة للقيام بأعمال التسيير في المؤسسة عن طريق مهيكّل للحفاظ على أصولها ولضمان دقة سجلاتها وإمكانية العودة إليها في أي وقت كان. (القباني، 2006، صفحة 121)

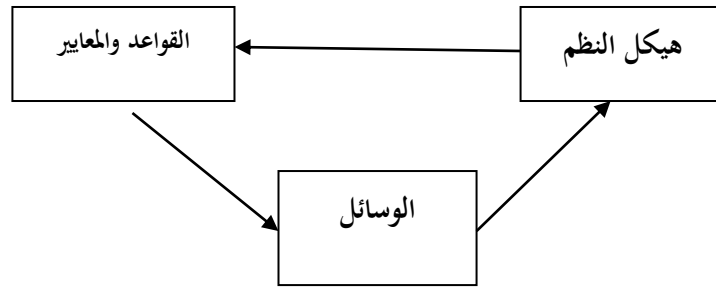
لضمان كفاءة استخدام النظام المحاسبي الزراعي في المؤسسات الزراعية لابد من تصميم نظام لرقابة الداخلية، من أجل اكتشاف أو منع حدوث أي مشكلات في عمل النظام واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، لابد من توفر مقومات نظم الرقابة الداخلية الفعالة على النظام المحاسبي الزراعي من حيث وجود خطة تنظيمية سليمة، ودقة تقسيم العمل وتفويض السلطات، وتحديد المسؤوليات، ولضمان وجود نظام محاسبي زراعي سليم يجب فحص المستندات والقيود المحاسبية وتقييم مخاطر نظام الرقابة الداخلي .

4. دور المقومات في تفعيل النظام المحاسبي الزراعي.

يكمن دور المقومات في تفعيل النظام المحاسبي الزراعي، من حيث تناسقها في ما بينها دون تخلف أي مقوم أو قصوره. تتمثل بعض أدوار المقومات مجتمعة فيما يلي: (قايد و هلايلي، 2019، صفحة 249)

- ✓ إلزام النظام المحاسبي الزراعي على التقيد بالإجراءات والمبادئ المحاسبية في طريقة إدراج البيانات المالية في الحسابات، وفي كيفية عرض الكشوف المالية.
 - ✓ العمل على تأهيل المحاسبين على تشغيل النظام المحاسبي الزراعي.
 - ✓ تمكين النظام المحاسبي الزراعي من إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة.
 - ✓ تحسين جودة المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي الزراعي .
- يبين الشكل مدى التناسق والتكامل بين المقومات من أجل بناء نظام محاسبي زراعي فعال.

الشكل رقم: 03 بين الترابط و التناسق بين المقومات.



المصدر: من إعداد الباحثين.

تعمل المقومات في ما بينها كسلسلة واحدة لها حلقات، تمثل كل منها مقوم، فأني خلل في واحد منها يفسد الدورة المحاسبية. وعليه تتكامل المقومات مع بعضها البعض، حيث لا يمكن تصور وجود هيكل النظم بدون الوسائل التي تتمثل في المجموعة المستندية، المجموعة الدفترية، ومخطط الحسابات، والكشوف المالية والتقارير، الإمكانيات البشرية المادية، نظام الرقابة الداخلي، ولا وسائل بدون قواعد ومعايير محاسبية تحكمها.

5. مقارنة مقومات النظام المحاسبي الزراعي الجزائري مع نظيره الفرنسي:

1.5 النظام المحاسبي الزراعي الفرنسي: يقوم على مجموعة من المراحل والتعليمات الرسمية، ومجموعة من القواعد المحاسبية غير المرنة، وغير الخاضعة للأحكام الشخصية مما يجعلها تغلب الجانب القانوني على الحقائق الاقتصادية، كما تمثل الدولة الواضع الوحيد للقواعد المحاسبية، بينما ينحصر دور الهيئات المهنية في تقديم الاستشارة في شكل آراء، وعليه، فالدولة وفق هذا النظام من تتكفل بوضع مقوماته بفرض إطار محاسبي يعتمد على مخطط حسابات يسمح بترتيب عناصر الكشوف المالية. (منادي و بشير، 2018، صفحة 14) تعتمد المحاسبة الزراعية الفرنسية على اتفاقيات تسمى بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، والتي يعد احترامها أحد عناصر صدق الحسابات والتي بها يتم تقييم عناصر الميزانية.

2.5 مقارنة بين النظام المحاسبي الزراعي الجزائري والفرنسي: تمت مقارنة النظام المحاسبي الزراعي الجزائري مع نظيره الفرنسي لأن الإصلاحات التي مست النظام المحاسبي المالي، أسندت لخبراء فرنسيين (شونوف، 2008، صفحة 106)، كما تم إصدار النظام

المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة، لذلك نحاول إظهار الفرق بين النظامين من حيث المقومات، باعتبار أن النظام الفرنسي متطور نسبيا.

1.2.5 مقارنة بين النظامين من حيث مقومي هيكل النظم والقواعد والمعايير:

الجدول:(02) الفرق بين النظام المحاسبي الزراعي الجزائري ونظيره الفرنسي من حيث مقومي هيكل النظم والقواعد والمعايير.

المقومات	النظام المحاسبي الزراعي الجزائري	النظام المحاسبي الزراعي الفرنسي	المقارنة
هيكل النظم	يتحدد من خلال العوامل التالية :حجم المؤسسات الزراعية، وتتميز بصغر حجم المؤسسات الناشطة في المجال الفلاحي و محدودية نشاطها الفلاحي، ويعتبر شكل ملكيتها على شكل مجتمعات عائلية.	يمتاز بكون حجم المؤسسات و تنوع نشاطها واتساع شكل ملاكها، ويمتاز هيكل النظم الفرنسي بالعناصر التالية: التنظيم، التواصل، البيئة، الأهداف ويكون شكله هرمي أو طبقي أو شبكي.	يختلف هيكل النظم الفرنسي عن الجزائري في كبر حجم المؤسسات الزراعية و تأصلها في نشاطها وتنوع شكل ملكيتها على عكس المؤسسات الجزائرية.
القواعد والمعايير	توضع من قبل الدولة، أي لها نفس المرجعيات المحاسبية الفرنسية، وقد تم إسناد مراجعة الأنظمة المحاسبية لخبراء فرنسيين ذو اتجاهات محاسبية تخدم مرجعياتهم المحاسبية. وفكرة إنشاء التنظيمات المحاسبية مثل: المجلس الوطني للمحاسبة والمصنف الوطني من طرف الدولة كانت نتيجة لتبني المرجعيات الأوروبية.	تخضع القواعد و المعايير المحاسبية في النظام المحاسبي الزراعي الفرنسي للمرجعية المحاسبية الأوروبية ودولة فرنسا هي الرائدة فمصادر القانون المحاسبي الفرنسي متعددة منها ما هو قانوني مثل (كالقوانين والتنظيمات) ومنها ما هو مذهبي له اتجاه محاسبي دولي، ويتم إعداد قواعد للمحاسبة المتخصصة من طرف سلطة معايير المحاسبة .	القواعد والمعايير المحاسبية في النظام المحاسبي الزراعي الجزائري هي جد متطابقة مع النظام الفرنسي من ناحية المرجعيات المحاسبية وطرق إصدار المعايير والقواعد المحاسبية، إذ أن الدولة هي المخول الوحيد للإصدار ووضع المعايير والقواعد عن طريق القوانين والتنظيمات.

المصدر: من إعداد الباحثين باعتماد على (جفال، 2016، صفحة 7).

نستنتج تميز واختلاف مقوم هيكل النظم الفرنسي عن نظيره الجزائري في كبر حجم المؤسسات التي تنشط في المجال الفلاحي وتأصلها تاريخيا، وتنوع نشاطها الفلاحي بالنسبة للمؤسسة الواحدة، والتي تعمل على تحقيق أهداف موحدة، فالمؤسسات الفلاحية الفرنسية لها شكل ملكية موسع ويضم عدة أشخاص لا تربطهم صلة قرابة بالضرورة، إنما تجمعهم المصلحة وهي تحقيق ديمومة المؤسسة وتحقيق الربح، على عكس هيكل النظم الجزائري فالمؤسسات الزراعية لها شكل ملكية عائلية تربطهم صلة القرابة وموروثة، ويقتصر نشاط مؤسساتها على نشاط واحد عائلي، وهذا ما يؤثر بالسلب على هيكل النظم وعمله كمقوم فعال.

أما في ما يخص القواعد والمعايير كمقوم مفعول للنظام، فهناك شبه تطابق بين القواعد والمعايير الفرنسية والجزائرية، وهذا نتيجة لإسناد الإصلاحات المحاسبية في الجزائر لخبراء فرنسيين يعملون على نقل خبراتهم المحاسبية إلى الجزائر، ويظهر أيضا التشابه في اقتصار جانب إصدار المعايير والقواعد على الدولة.

2.2.5 المقارنة بين النظامين من حيث مقوم الوسائل:

الجدول رقم 03 مقارنة بين النظام المحاسبي الزراعي الجزائري والفرنسي من حيث مقوم الوسائل.

المقومات	النظام المحاسبي الزراعي الجزائري	النظام المحاسبي الزراعي الفرنسي	المقارنة
المجموعة المستندية	يعتمد النظام المحاسبي الزراعي الجزائري في مدخلاته على مجموعة المستندات وهي: الفواتير، ووصلات الاستلام والتسليم، ووصل الطلب.	يعتمد النظام المحاسبي الزراعي الفرنسي في مدخلاته على مجموعة من المستندات وهي: الفواتير، ووصلات الاستلام والتسليم، ووصل الطلب.	هناك توافق في المجموعة المستندية لكلي النظامين
المجموعة الدفترية	النظام المحاسبي الجزائري يعتمد على المجموعة الدفترية التي تبرها المجموعة المستندية وهي كتابي: -دفتر اليومية -دفتر الأستاذ -دفتر الجرد -دفاتر أخرى مساعدة لدفتر اليومية، حسب حجم المؤسسة.	النظام المحاسبي الفرنسي يعتمد على المجموعة الدفترية التي تبرها المجموعة المستندية وهي كتابي: -دفتر اليومية -دفتر الأستاذ -دفتر الجرد -دفاتر أخرى مساعدة لدفتر اليومية، حسب حجم المؤسسة.	النظام المحاسبي الزراعي الفرنسي يستعمل دفتر الأستاذ -الأستاذ- والدفاتر المساعدة بكثرة، على عكس النظام المحاسبي الزراعي الجزائري الذي أعطي الحرية في استعمال الدفاتر المساعدة بحسب حجم المؤسسة.
دليل الحسابات	يظهر مخطط الحسابات لنظام المحاسبي الزراعي الجزائري، لأهم جزء المرتبط بالأصول البيولوجية. 24-الأصول البيولوجية 241-الحيوانات 2411-حيوانات للتكاثر 2412-حيوانات منتجة 2413-حيوانات غير ناضجة 2414-حيوانات للخدمة 246-المزارع المعمرة 2461-المزارع المعمرة على الملكية	يظهر مخطط الحسابات لنظام المحاسبي الزراعي الفرنسي، لأهم جزء من الأصول البيولوجية. 24-الأصول الثابتة الملموسة (الممتلكات الحية) 241-الحيوانات للتربية للكبار 242-حيوانات للتربية الصغار 243-حيوانات للخدمة كبار 246المزارع المعمرة 247 نباتات أخرى أخرى 35-الإنتاج الجاري للسلع	ثراء دليل الحسابات للنظام المحاسبي الزراعي الجزائري أكثر من نظيره الفرنسي.

	<p>والخدمات(لدورة الطويلة). 351-النبيد. 352-الكحول. 356-السلع الأخرى. 357-الأعمال المتخصصة. 358-خدمات أخرى.</p>	<p>الخاصة 2462-المزارع المعمرة على ملكية الغير 2463-تهيئة المزارع المعمرة 247-النباتات الأخرى 2471-النباتات الأخرى المثبتة على الملكية الخاصة 2472-النباتات الأخرى المثبتة على ملكية الغير. 248-المزارع المعمرة و النباتات الجارية الأخرى. 2481-المزارع المعمرة الجارية. 2482-النباتات الجارية الأخرى. 35-مخزونات من المنتوجات. 351-المنتوجات الوسيطة. 352-المنتوجات الحيوانية المصنعة. 3521-المنتوجات المصنعة. 3522-المنتوجات المصنعة من أصل حيواني. 3523-المنتوجات المصنعة من أصل نباتي. 355-المنتوجات المصنعة الأخرى.</p>	
<p>عدد الكشوف المالية في النظام المحاسبي الزراعي الجزائري هي خمسة على عكس نظيره الفرنسي الذي يحتوي على كشافين فقط هما الميزانية وحساب النتائج أما باقي الكشوف فيعتبرها من الملاحق.</p>	<p>يعتبر النظام المحاسبي الزراعي الفرنسي الكشوف المالية متمثلة في: -الميزانية، - حساب النتائج، أما باقي الكشوف فيعتبرها من الملاحق.</p>	<p>يحدد النظام المحاسبي الزراعي الجزائري خمسة كشوف مالية واجبة التقديم من المؤسسة وهي: -الميزانية. - حساب النتائج. -جدول سيولة الخزينة. -جدول تغير الأموال الخاصة. -ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة</p>	<p>الكشوف المالية والتقارير</p>
<p>يتميز العنصر البشري و المادي للنظام المحاسبي الزراعي الفرنسي بالخبرة والكفاءة والتخصص (مكاتب محاسبة</p>	<p>يعتبر النظام المحاسبي الزراعي الفرنسي متقدم وله تجربة كبيرة وإمكانيات بشرية ومكاتب</p>	<p>يعتبر النظام المحاسبي الزراعي الجزائري فتي، حيث لا تتوفر على إمكانيات بشرية ومكاتب محاسبية متخصصة</p>	<p>الإمكانيات البشرية</p>

<p>والمادية</p>	<p>في المحاسبة الزراعية، وتفتقر لبرامج محاسبية وينقصها التكوين في هذا المجال.</p>	<p>محاسبية متخصصة في المحاسبة الزراعية، وتستعمل هذه المكاتب برامج وأجهزة إعلام آلي متطورة.</p>	<p>متخصصة) في القطاع الزراعي، على عكس نظيره الجزائري الذي لديه عنصر بشري ومادي قليل الخبرة وغير متخصص في القطاع الزراعي وينقصه تكوين.</p>
<p>نظام الرقابة الداخلي</p>	<p>يرتبط نظام الرقابة الداخلي بالعنصر البشري بشكل كبير، فالمؤسسات الزراعية الجزائرية تحتاج إلى مكاتب خبراء متخصصة لتقييم نظام الرقابة الداخلي.</p>	<p>تتميز المؤسسات الزراعية الفرنسية بأنظمتها الرقابية الداخلية المتطورة وتخضع لعمليات التقييم المسندة لمكاتب متخصصة في القطاع الزراعي، وذلك بسبب تخصص وتمرس العنصر البشري.</p>	<p>تفوق النظام المحاسبي الزراعي الفرنسي على نظيره الجزائري في نظام الرقابة الداخلي للمؤسسات، وذلك نتيجة لكفاءة العنصر البشري وتخصصه في المحاسبة الزراعية.</p>

المصدر: من إعداد الباحثين باعتماد على:

1- المقرر رقم: 201 المؤرخ في: 01-06-2023 المتضمن تكيف النظام المحاسبي المالي مع قطاع الفلاحة أطلع عليه يوم: 2023/08/20 على الساعة 20:276413: <https://www.cnc.dz/archives/276413:20>

2- <https://www.legalplace.fr/wp-content/uploads/2020/05/Annexe-Plan-comptable-agricole.pdf>

3-ROLEAND.CARLES, Comptes et résultats de l'entreprise agricole, Editions France agricole groupe France, 8cite paradis paris, 2004, p.315

نستنتج من خلال المقارنة بين النظام المحاسبي الزراعي الجزائري ونظيره الفرنسي، أن مجموعة المقومات المتواجدة في كلاهما تختلف في تفاصيلها من مؤسسة إلى أخرى حسب عدة عوامل منها: حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها وحسب طبيعة النظام المحاسبي ومرجعياته الفكرية، وطبيعة المسك المحاسبي اليدوي أو الآلي، وحسب الإمكانيات المادية والبشرية. كما تختلف المقومات من نظام إلى آخر حسب البيئة المحاسبية للبلد والمرجعيات المعتمدة، حيث يختلف النظام المحاسبي الزراعي عن نظيره الجزائري في مقوم الوسائل بالتحديد في الكشوف المالية والتقارير، حيث يعتمد الفرنسي على كاشفين؛ الميزانية وحساب النتائج أم باقي الكشوف فيعتبرها ملاحق على عكس نظيره الجزائري المعتمد على خمسة كشوف مالية.

6. الخاتمة :

تعتبر المقومات السبب الرئيسي في نجاح النظام المحاسبي الزراعي الجزائري وتفعيله، بحيث إذا تخلف مقوم أو اختل سيؤدي إلى خلل في الدورة المحاسبية للمؤسسة وتعطل النظام المحاسبي ككل، لذا تعمل المقومات كوحدة واحدة متكاملة لتحقيق السير الجيد للدورات المحاسبية، وتحقيق الأهداف المرجوة بكل كفاءة وفعالية. كما يكمن الاختلاف بين النظام المحاسبي الزراعي الجزائري ونظيره الفرنسي في مقومي هيكل النظم والوسائل في العناصر التالية: الإمكانيات البشرية والمادية ونظام الرقابة الداخلية والكشوف المالية والتقارير، وجب على النظام المحاسبي الزراعي الجزائري تدارك تلك النقائص للرفي بالنظام لمصاف الأنظمة العالمية.

تتلخص النتائج التي خلصت إليها الدراسة من خلال الأدبيات التي تم التطرق إليها كالآتي:

- تلعب المقومات دورا رئيسيا في إنجاح وتفعيل النظام المحاسبي الزراعي، يجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة.
- تعمل المقومات على إنجاح النظام المحاسبي الزراعي من خلال تضافرها مع بعضها بشكل متناسق ومتكامل.
- توفر التوافق بين مقوم القواعد والمعايير للنظام المحاسبي الزراعي الفرنسي والجزائري.
- أعطى النظام المحاسبي الزراعي الجزائري الحرية لاعتماد دفاتر مساعدة على حسب حجم المؤسسة مثل ما قدمه النظام المحاسبي الفرنسي من حرية.
- يقوم النظام المحاسبي الزراعي الجزائري على إعداد خمسة كشوف مالية على عكس النظام المحاسبي الزراعي الفرنسي الذي يقوم بإعداد كشوفين ماليين أساسيين فقط والباقي يعتبرهم ضمن الملاحق.
- تتفوق الإمكانيات البشرية والمالية للنظام المحاسبي الزراعي الفرنسي على نظيرتها الجزائرية، وذلك لخبرة العنصر البشري وتخصصه.
- يرتبط نظام الرقابة الداخلي بشكل وثيق بالعنصر البشري، لذا يتفوق النظام المحاسبي الزراعي الفرنسي على نظيره الجزائري في هذا المجال.

7. قائمة المراجع:

1.7 المراجع باللغة العربية:

- إبراهيم طه الطاهر، و آخرون. (2001). *تصميم النظم المحاسبية*. القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح.
- أحمد نور الدين قايد، و إسلام هلايلي. (2019). دور النظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة. *المجلد 04 (العدد 01)*، الصفحات 241-252.
- إسلام هلايلي، و أحمد نور الدين قايد. (2019). مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات بالمؤسسة الإقتصادية. *مجلة دفاتر اقتصادية ، المجلد 10 (العدد 02)*، 373-390.
- أسماء سهيل نجم. (2009). دور المعايير المحاسبية في تعزيز أسواق المال (رسالة ماجستير). العراق: جامعة بغداد.
- المعتر بالله منادي، و ياسين بشير. (2018). النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبية بين المرجعتين الفرنسية والانجلوسكسونية. *مجلة دفاتر بودكس ، المجلد 06 (العدد 10)*، الصفحات 05-28.
- أمين لطفي. (2005). *نظرية المحاسبة*. مصر: الدار الجامعية الإسكندرية.
- إيمان عباس حلمي، و آخرون. (2021). *الاصول العلمية و العملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية*. مصر: جامعة القاهرة.
- إيمان ميمون، و بن عوالي الجيلالي. (2022). المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة" و النظام المحاسبي المالي. *الملتقى الوطني الافتراضي حول تطبيق المحاسبة القطاعية وفق النظام المحاسبي المالي القطاعي في الجزائر*. تلمسان: جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان.

ثناء علي القباني. (2006). *المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني*. مصر: الدار الجامعية الإسكندرية.

خالد جفال. (2016). *التجربة الفرنسية في اعتماد المرجعية الدولية IFRS. مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية (العدد 02)، الصفحات 1-24.*

د. حسين القاضي، و حنان رضوان حلوة. (2003). *النموذج المحاسبي المعاصر-الهيكلة النظرية المحاسبة*. الأردن: دار وائل للنشر و التوزيع.

شعيب شنوف. (2008). *محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبية الدولية*. الجزائر: مكتبة شركة بوداود الجزائرية.

طه الطاهر إبراهيم، و آخرون. (2001). *تصميم النظم المحاسبية*. مصر: مركز جامعة القاهرة.

عبد الرحمان عطية. (2009). *المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي "المخطط المحاسبي الجديد"*. الجزائر: دار النشر جيطلي برج بوغيريج.

علاء بوقفة. (2018-2019). *صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح محاسبي في الجزائر (رسالة دكتوراه)*. كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و التسير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

فضيلة بوطورة. (2007). *دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك (رسالة ماجستير)*. كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسير، المسيلة: جامعة محمد بوضياف.

ليلى ناجي، و مجيد الفتلاوي. (2014). *أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي*. مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 16 (العدد 02).

محمد محمود حاموش. (2019). *المعالجة المحاسبية للمشاريع الزراعية في لبنان وكيفية قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية*. مجلة جامعة الجنان، المجلد 11 (العدد 04)، الصفحات 94-139.

محمود عبد التواب عرفة. (2015). *محاسبة الزراعة*. مصر: جامعة القاهرة.

منى كامل حامد. (2013). *أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي*. مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية (العدد 36)، 339-357.

2.7. المراجع باللغة الأجنبية:

gouadain, D., & Wade, E. B. (2002). *comptabilite generale systeme comptable OHADA*. paris: Agence universitaire de la Francophonie Editions ESTEM 7.

ROLEAND, C. (2004). *Comptes et resultats de l'entreprise agricole*. paris: Editions France agricole groupe France,8cite paradis paris.

Shoi, F., & MEEK, G. (2002). *Intrenational Accounting*. paris: 7 thed prentice Hall.

3.7 النصوص القانونية والتشريعية:

1. وزارة المالية، مجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم: 201 المؤرخ في 01-06-2023، النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة. أطلع عليه يوم: 2023/08/20 على الساعة 20:276413: <https://www.cnc.dz/archives/276413:20>
2. المادة 17.18.19.20 من القانون 11-07 النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74، ص 26 بتاريخ: 2007/11/25: <httpswww.joradp.dz/FTP/Jo-arabe/2007/A2007074.pdf>
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 الصادر في 15 ذو القعدة عام 1428 الموافق ل 2007/11/25، ص 26.
4. المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

4.7 المواقع الالكترونية:

5. <https://www.legalplace.fr/wp-content/uploads/2020/05/Annexe-Plan-comptable-agricole.pdf>