

## إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) في

المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية -دراسة تحليلية مقارنة-

### *The problem of compatibility between the financial accounting system and IAS (41) in the accounting processing of plant biological assets - comparative analytical study-*

رباحي صبرينة<sup>1</sup>

جامعة لونيبي علي- البلدية 02- الجزائر

rebahi.sabrina@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/06/ 30

تاريخ القبول: 2022 /05/ 29

تاريخ الاستلام: 2022 /03/ 26

#### الملخص:

تهدف هذه الدراسة البحثية إلى إبراز المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (41)، قصد تحديد مدى تبني النظام المحاسبي المالي للأسس والمبادئ التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)، وإبراز أوجه التشابه والاختلاف بينهما. ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)، قد حدد بشكل مفصل الأسس التي تقوم عليها المحاسبة عن النشاط البيولوجي، واعتبر المنتوجات البيولوجية النباتية كأصول غير جارية يستفاد منها لفترات اقتصادية طويلة المدى، مع الأخذ بعين الاعتبار احتمال تعرضها للتلف، في حين أن النظام المحاسبي المالي لم يقدم توضيحا شاملا فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للمنتوجات الزراعية كأصول غير متداولة، حيث عالجها كالمخزونات التي يتم استهلاكها للحصول على منتجات زراعية يتم بيعها. الكلمات المفتاحية: محاسبة بيولوجية: النظام المحاسبي المالي؛ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

تصنيف JEL: M41; M40

#### Abstract :

This research study aims to highlight the accounting processing of plant biological assets in accordance with the Financial Accounting System and IAS No. 41, in order to determine the extent to which the accounting system adopts the foundations and principles stipulated in IAS 41, and to highlight the similarities and differences between them.

One of the most important finding is that IAS41 detailed the basis of bioactivity accounting, and considered plant biological products as non-current assets for long-term economic periods, taking into account their potential for damage, while the financial accounting system did not provide a comprehensive explanation with regard to the accounting treatment of agricultural products as non-current assets, as they were processed as stocks consumed for agricultural products Sold.

**Keywords:** Bio-accounting, financial accounting system, IAS 41.

**JEL classification codes:** M41 ; M40.

<sup>1</sup> المؤلف المرسل: رباحي صبرينة.

## مقدمة

تتجلى أهمية الأصول البيولوجية، من خلال دورها الفعال في التأثير على نجاح المؤسسة الزراعية واستمراريتها، كما تعد المحاسبة عن الأصول البيولوجية النباتية، موضوعا هاما ينبغي التركيز عليه، حيث تركز على ثلاثة نقاط أساسية، ألا وهي: الاعتراف بالامتلاكات البيولوجية للمؤسسة الزراعية، قياس تكاليفها، تنميتها، وأخيرا الإفصاح المحاسبي عن كل المعلومات المتعلقة بها، قصد إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن كل امتلاكات المؤسسة من الأصول البيولوجية بما فيها النباتية، وعليه سيتم طرح إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

هل القواعد والأسس التي يعتمد عليها النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للأصول

البيولوجية النباتية تتوافق مع ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة)؟

فرضيات الدراسة:

✓ يوجد توافق بين SCF وIAS41 في المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية؟

✓ تواجه الممارسات المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية في الجزائر العديد من العراقيل في تطبيقها، نظرا لعدم اهتمامها بالأصول البيولوجية النباتية كموارد هامة، تحقق لها منافع اقتصادية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق النقاط التالية:

✓ تحديد طبيعة الأصول البيولوجية؛

✓ عرض القواعد والمبادئ، التي تقوم عليها المحاسبة عن الأصول البيولوجية النباتية؛

✓ بيان المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية وفق SCF وIAS 41 ومدى التوافق بينهما.

منهج الدراسة

بغية الوصول إلى الأهداف المسطرة، تم الاعتماد على المنهج التحليلي المقارن، من خلال عرض مختلف المعلومات المتعلقة بالمحاسبة البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 41، لتحليل نقاط التشابه والاختلاف بينهما، وإبراز مدى تبني النظام المحاسبي المالي للأسس والمبادئ التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، فيما يتعلق بالممارسة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية.

## الأدوات المستخدمة وتقسيمات الدراسة:

بغرض الوصول الى تحقيق اهداف الدراسة، تم الاعتماد على الاسلوب التحليلي المقارن، لإبراز اوجه التشابه والاختلاف في المحاسبة عن الاصول البيولوجية النباتية بين النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم (41)، بحيث تم تقسيم الدراسة الى:

- ❖ ماهية الأصول البيولوجية
- ❖ مفهوم المحاسبة البيولوجية
- ❖ المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية وفق النظام المحاسبي المالي

### 1- ماهية الأصول البيولوجية

تشمل الأصول البيولوجية النباتات الحية والحيوانات، التي تكون تحت سيطرة المؤسسة الزراعية التي تملكها بغض النظر على نوعها، طريقة استهلاكها، المنافع التي تدرها من جراء الاستثمار فيها.

#### 1. التعريف

تعرف الأصول البيولوجية على أنها النباتات والحيوانات، التي تعيش في دائرة تحكم المؤسسة، كنتيجة لأحداث سابقة، ويكون التحكم فيها من خلال الملكية أو أي نوع آخر من التنظيم القانوني. (محمد محمد سليم ، 2018)

ومن خلال التعريف السابق يتضح أن الأصول البيولوجية تمثل تلك الموجودات أو الممتلكات، التي تحوزها المؤسسة بغرض الاستفادة منها والانتفاع بها، كباقي الموجودات الأخرى، غير أنها تختلف عن الأخرى في كونها كائنات حية، حيث تختلف طبيعتها وتركيبتها عن الأصول الأخرى.

#### 2. تصنيفات الأصول البيولوجية

حسب إرشادات الأمم المتحدة الصادرة في 1968 و 1993 تم تصنيف الأصول البيولوجية وفقا لطبيعتها إلى تصنيفين:

##### 1.2 أصول بيولوجية منتجة

وتضم الماشية التي تقتني بهدف التربية، للحصول على منتجات الألبان أو الإنتاج الحيواني، والأشجار بما فيها النباتات والشجيرات المزروعة، للحصول على الثمار أو السوائل التي تستخرج منها.

##### 2.2 أصول بيولوجية استهلاكية

وتتضمن الماشية التي تربي بهدف الحصول على اللحوم، والمحاصيل الزراعية كقصب السكر، بحيث يتم الإفصاح عنها محاسبيا كأصول متداولة، وكما وقد تضمنت هذه الإرشادات، النقاط التالية:

- ✓ اعتبار الأصول التي يمكن حصاد جزء منها، أو حصاد إنتاجها كأصول منتجة؛
- ✓ اعتبار الأصول التي تفتى في حصادها أصولا التي بحصادها استهلاكية غير منتجة؛
- ✓ معالجة النمو الطبيعي للأصول المنتجة، كأشجار فاكهة الموالح، والماشية التي تقتنى بهدف إنتاج الألبان، أشجار الشاي؛
- ✓ معالجة النمو الطبيعي للأصول غير المنتجة كالنباتات والأزهار، الأسماك وقطعان الماشية، كزيادة في مخزون الإنتاج التام. (عبد الله عوض الله، 2015، ص: 32-33).

### 3.2 الأصول البيولوجية الناضجة

هي الحيوانات أو النباتات التي وصلت إلى عمر إنتاجها بانتظام خلال فترة حياتها، مثال عن ذلك الكروم البالغة 5 سنوات من عمرها هي نشطة، وهي أصل بيولوجي ناضج، أما الأصول الحيوية للاستهلاك الناضج هي الحيوانات أو النباتات التي وصلت لمرحلة الحصاد (القمح والذرة) أو سن البيع (الماشية والدواجن القابلة للاستهلاك...)

### 4.2 الأصول البيولوجية غير الناضجة

وهي الحيوانات أو النباتات، التي لم تصل إلى القدرة على إنتاج منتجات قابلة للتسويق أو الاستغلال على أساس منتظم.

والأصول البيولوجية المستهلكة غير الناضجة هي الحيوانات أو النباتات التي لم تصل مرحلة الحصاد أو عمر البيع، حيث يعالج المعيار المحاسبي الدولي رقم (41): أسس الاعتراف والقياس للأنشطة الزراعية المتمثلة أساسا في الموجودات البيولوجية (الحيوانات والنباتات الحية)، كالأغنام، الماشية، النباتات، أشجار الفاكهة، الاستثمار في غابة مستغلة كمزرعة، والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد، أما بعد نقطة الحصاد فيتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المتعلق بالمخزون. (طرطار ومنصر، 2016، ص: 94)

انطلاقاً مما سبق، نستنتج أن الأصول البيولوجية تختلف من نوع لآخر، هذا الاختلاف ناتج عن طبيعة هذه الأصول (نبات أم حيوانات)، الهدف من اقتنائها، تربيتها، بالإضافة إلى المنافع التي تدرها، خصوصاً عند وصولها إلى مرحلة الحصاد (النباتات)، الاستهلاك، البيع والتسويق بالنسبة للحيوانات، وبذلك تستفيد المؤسسة المالكة لها منها خلال عمرها الإنتاجي، مع الأخذ بعين الاعتبار الخسائر التي يمكن أن تتكبدها نتيجة لظروف تحول عليها، دون قدرة المؤسسة على التحكم فيها كموت الحيوانات، أو تعرض النباتات لما يعرف بالآفات الزراعية، أو انتهاء عمرها الإنتاجي بحيث تصبح غير مثمرة.

## II- مفهوم المحاسبة البيولوجية

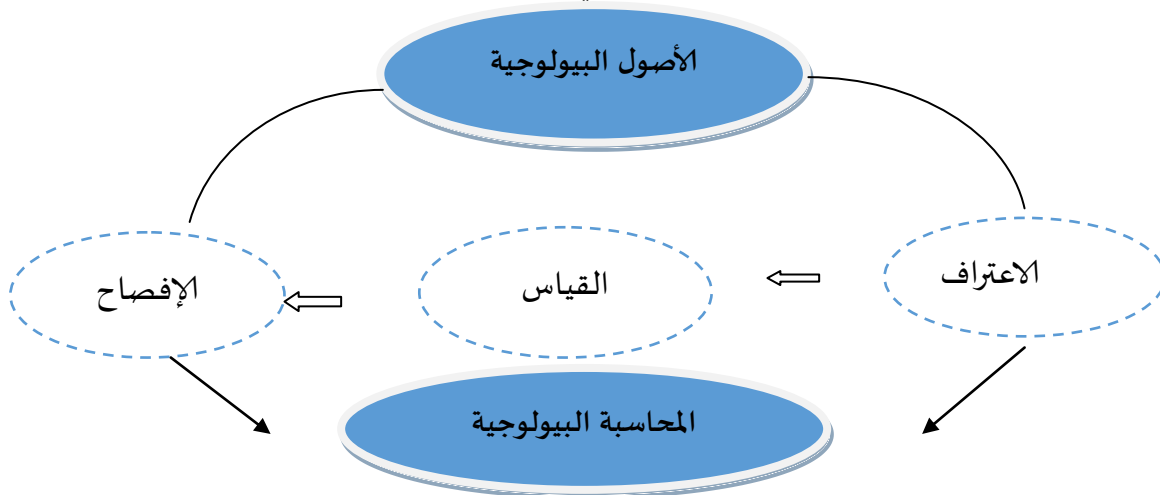
تهتم المحاسبة البيولوجية بمعالجة جميع البيانات المتعلقة بالنباتات الحية والحيوانات، بغرض الوصول إلى معلومات مفيدة تساهم في الإفصاح والتقرير الموضوعي عن ممتلكات المؤسسة من الأصول البيولوجية ضمن قوائمها المالية.

### 1. المفهوم

هي عبارة عن نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتطبيق المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية بهدف احتساب النشاط الفلاحي، وبمعنى آخر هي إدارة المؤسسة للتمويل البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية، والتي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعياً وكمياً. (البشير، 2016، ص: 67).

كما أن المحاسبة البيولوجية تقوم على ثلاثة نقاط أساسية عند القيام بالمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية، وهي: الاعتراف بالأصول البيولوجية، قياس تكاليفها، والإفصاح المحاسبي عن الأرباح والخسائر المتعلقة بها.

الشكل رقم (01): الخطوات التي تمر بها المحاسبة البيولوجية



## 2. الاعتراف بالأصول البيولوجية

يجب على المؤسسة أن تعترف بالأصول البيولوجية (الحيوانية أو النباتية) عندما:

- ✓ تسيطر المؤسسة على الأصل كنتيجة لأحداث سابقة؛
- ✓ من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المؤسسة؛
- ✓ يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بموثوقية. (خدومة وبوخالفة ، 2015-2016).

نستخلص مما سبق أن الأصول البيولوجية تتوافر على الشروط الواجب توافرها للاعتراف بالأصل، حيث أنها تحت سيطرة المؤسسة خلال مدة حياتها، ومادام أنها تعد من الموجودات التي تمتلكها المؤسسة، فإن المؤسسة تستفيد من منافعها خلال عمرها الإنتاجي، كما أن المنافع التي تدرها الأصول البيولوجية تمثل بقيمة نقدية، وبالتالي فإنه يتم قياسها إما بتكلفتها مطروحا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيم، إما في حالة توافر شروط القيمة العادلة (الدراية والمعرفة، سوق نشط، التراضي بين طرفي البيع)، فإنها تقيم بالقيمة العادلة.

## 3. قياس الأصول البيولوجية

يتم تقييم الأصل الزراعي حسب IAS 41 عند الاعتراف الأول بالقيمة العادلة مطروحا منه التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، وإذا لم يمكن تحديدها بموثوقية، يجب تقييمه بالتكلفة ناقصا منه مجمع الإهلاك وخسائر القيمة، كما يجب تقييم المحصول من الأصول الزراعية بالقيمة العادلة بعد طرح التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ففي حالة وجود سوق نشط للمحصول، فإن السعر المعروض فيه، هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة، وفي حالة غياب السوق يتم استخدام سعر أحدث صفقة تمت أو أسعار الأصول المماثلة. (كيموش، 2010-2011، ص: 74)

وقد تباينت توجهات المعايير المحاسبية الصادرة حول عملية قياس وتقييم الأصول البيولوجية بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، أو تبني أساس مزدوج حيث تقيم بعض أنواع الأصول البيولوجية وفق التكلفة التاريخية والبعض الآخر فق القيمة العادلة. (الجنابي و عبد القادر احمد ، 2017 ، ص: 325)

وقد اتفق مجلس المعايير المحاسبية الدولية على القيمة العادلة في قياس الأصول البيولوجية،

للأسباب التالية:

- ✓ تأثيرات التغييرات التي تحدث نتيجة للتحويل البيولوجي، بحيث لها علاقة مباشرة مع التغييرات في توقعات المنافع الاقتصادية المستقبلية؛
- ✓ لا يتم توزيع التكاليف المشتركة للمنتوجات البيولوجية المشتركة، بشكل تكون فيه العلاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات، ما يؤدي إلى توزيع التكاليف بشكل عشوائي ومعقد بين مختلف منتوجات التحويل البيولوجي؛
- ✓ اختلاف مصادر الأصول البيولوجية، يؤدي إلى اختلاف التكاليف لكل منها، مع توقع منافع اقتصادية مستقبلية متشابهة من هذه الأصول البيولوجية؛
- ✓ المتاجرة في الأصول البيولوجية في أسواق نشطة يتم مراعاة أسعارها، توفر قياسا موثوقا به لتوقعات السوق من المنافع الاقتصادية، مما يزيد من موثوقية القيمة العادلة؛
- ✓ إن العلاقة بين التكلفة والمنافع الاقتصادية المستقبلية تبدو أكثر ثباتا عند الاعتماد على القيمة العادلة في قياس المحصول الزراعي أو البيولوجي. (مسودة و دقاسة، 2017، ص: 259-260)
- أما SCF فقد نص على انه يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى، وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، وفي مثل هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة. (الجريدة الرسمية، 2009، ص: 10)
- وبالنسبة للمنتوجات المتأتية من النشاط الزراعي فقد نص SCF في الفقرة 07-123 على انه يتم تقييم المنتوجات الزراعية مبدئيا، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع. (الفقرة 07-123، 2009، ص: 13)
- حيث تثبت أي خسارة أو ربح متأتين في تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية، التي حصل فيها أي منها.

#### 4. الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية

يمثل الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية عملية توفير جميع المعلومات عن الأصول البيولوجية لكل مستخدميها، حيث تتعلق هذه المعلومات بطبيعة وأنواع الأصول البيولوجية، التكاليف المتعلقة بها بالإضافة إلى المنافع التي تحققها.

وحسب ما نص عليه IAS 41، فإنه يجب على المؤسسة أن تفصح عن ما يلي:

✓ المكسب أو الخسارة الناشئة خلال الفترة الجارية عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية، وعن التغير في القيمة العادلة ناقصا التكاليف المقدرة عند نقطة البيع؛

✓ مبلغ البنود المرتبطة بالدخل والمصروفات، والتي يتم الإفصاح عنها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (08). (محمد محمد سليم ، 2018 ، ص: 68-69)

يتجلى لنا مما سبق أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية، الذي يمثل عملية إظهار هذه الأصول في القوائم والتقارير المالية، بناء على البيانات والمعلومات التي تم التوصل إليها عند عملية قياس هذه الأصول، حيث يساهم في الحصول على جميع التكاليف المتعلقة بامتلاك وحيارة الأصول البيولوجية، تنميتها، توفير معلومات تساعد على استخدام الموارد البيولوجية المتاحة بكفاءة وفعالية، اتخاذ قرارات التخطيط، وتفعيل الرقابة على استخدام هذه الأصول أو الموارد.

5. أوجه التشابه والاختلاف في الممارسة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41

يمكن إبراز مدى التوافق أو الاختلاف بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي في المحاسبة عن الأصول البيولوجية النباتية في: (بن نابي و بن نابي حسين ، 2021)

#### 1.5 الاعتراف والقياس

هناك فروق جوهرية بين ما نص عليه SCF والمعيار في مجال الاعتراف، بحيث لم تتضمن الفقرة 07- 123 وكامل النظام تقسيما للأصول البيولوجية على خلاف المعيار الذي فرق بين المنتجات الحيوانية والمنتجات النباتية .

ينطبق تقييم الأصول في المؤسسات الزراعية في ظل كل من المعيار والفقرة 07- 123 عند الاعتراف المبدئي، بحيث أضافت الفقرة، بأنه في حالة تعذر القياس بالقيمة العادلة، فإنه يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الإهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

#### 2.5 الإفصاح

طالب المعيار بالإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التقييم بالقيمة العادلة بينما يطالب القاعدة بالإفصاح عن المبالغ المتحققة عن بيع الموجودات، أما SCF فلم يتطرق إلى الإفصاح عن الأعباء المتعلقة بالأصول البيولوجية.



لم تتناول الفقرة 123- 07 الإفصاح عن الأراضي الزراعية، بينما استثنى المعيار في نطاق التطبيق الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي.

### 3.5 الأرباح والخسائر

لم تظهر فروق بين المعيار والفقرة 123- 07 حول الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي، بحيث نص المعيار على الربح أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي في قيمته العادلة منقوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، وعند التغير في القيمة العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة للأصول البيولوجية عند نقطة البيع، يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها.

الربح أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي للمحصول الزراعي بالقيمة العادلة مخصصا منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع، يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها، أما الفقرة 123- 07 فقد نصت على أنه تثبت أي خسارة أو ربح متأتين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة التي حصل فيها.

### III- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية وفق النظام المحاسبي المالي

تمر المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية، عبر ثلاثة مراحل، وهي: (لونيس، كيفية إعداد القوائم المالية الخاصة بالقطاع الفلاحي في الجزائر في ظل معايير المحاسبة الدولية الخاصة بها، 2018، ص: 330-331)

#### 1. أثناء مرحلة الإنشاء والتكوين

تبدأ هذه المرحلة منذ حرث وتهيئة التربة الزراعية، وغرس الأشجار أو الشجيرات، وقد تأخذ عدة سنوات على حسب نوع الشجرة، وتنتهي هذه الفترة بمجرد بدأ الأشجار بالإثمار بشكل اقتصادي وتجاري، ويكون التسجيل المحاسبي لذلك كالآتي:

xxxxx	xxxxx	ح/ مشتريات شجيرات مستهلكة	6011
xxxxx	xxxxx	ح/ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع	4456
xxxxx		ح/ موردو السلع والخدمات استلام فاتورة الشجيرات	401
xxxxx	xxxxx	ح/ موردو السلع والخدمات ح/ البنك تسديد فاتورة شراء الشجيرات	401 512

## 2. أثناء فترة الإنتاج

في هذه المرحلة تبدأ الشجيرات بإنتاج ثمار، يمكن بيعها وتسمى بالفترة الإنتاجية في حياة الأشجار المثمرة، وتنتهي بنقصان غلة الأشجار، بحيث تصبح العائدات لا تغطي الأعباء، حيث أن المصاريف المتعلقة بفترة الإثمار هي مصاريف إيرادية، لأنها تحافظ على الاستثمار، ولا تزيد من قدرته الإنتاجية، ويكون التسجيل المحاسبي لهذه المرحلة، كالآتي:

عند جني الثمار، يتم إدخالها للمخزن بتكلفة الإنتاج، وتسجل كالتالي:

xxxxx	xxxxx	ح/ منتجات تامة من أصل نباتي	724	3551
		ح/ الإنتاج المخزن		
		إدخال الثمار إلى المخزن		

وعند البيع تقوم المؤسسة بإخراج الثمار بتكلفة الإنتاج، وتحدد السعر، وتسجل كالتالي:

xxxxx	xxxxx	ح/ منتجات تامة من أصل نباتي	724	
		ح/ منتجات تامة من أصل نباتي	355	
		إخراج الثمار من المخزن للبيع		
xxxxx	xxxxx	ح/ الزبائن	411	
		ح/ إنتاج مباع	701	
		فاتورة بيع المنتجات		
xxxxx	xxxxx	ح/ البنك	512	
		ح/ الزبائن	411	
		تحصيل قيم البيع		

## 3. أثناء فترة شيخوخة الأشجار المثمر

تنتهي مرحلة الإنتاج، عندما تكون إنتاجية الأشجار المثمرة، قد انخفضت وأصبحت غير اقتصادية، لتبدأ مرحلة تناقص الغلة، كما يكون سابقا قد تم تسجيل الإهلاك طول فترة الإثمار، حيث يتم إثبات الإهلاك حسب القيد التالي:

xxxxx	xxxxx	ح/ مخصصات الإهلاك	681	
		ح/ اهلاك الأشجار	284	
		إثبات عبئ الإهلاك		

وعليه تمر المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية (النباتات) حسب SCF، بنفس المراحل التي تمر بها المعالجة المحاسبية للمخزونات، وذلك باعتبار أن الهدف من اقتناء الفتلات المتعلقة بالشجيرات، لتصبح أشجار قادرة على الأثمار، هو المساهمة في العملية الإنتاجية للحصول على ثمار، فعند غرس

الشجيرات تعالج على أنها مشتريات مستهلكة كباقي المخزونات، وعندما تصبح مثمرة، وتنتج ثمار قابلة للبيع تعد كمنتجات تامة، يتم بيعها وإخراجها من المؤسسة، بنفس المراحل التي تمر بها المنتجات الأخرى.

#### ٧- معوقات تطبيق المحاسبة عن التكاليف الزراعية البيولوجية

تواجه المحاسبة عن الأصول البيولوجية بأنواعها العديد من المعوقات والصعوبات في التطبيق، ومن أهم هذه العراقيل، ما سيتم ذكره في النقاط التالية: (الدينوري سالمي، 2019، ص: 199-200)

- ✓ أن الزراعة ذاتها تتعرض للإصابة بالآفات الزراعية نتيجة الظروف الطبيعية وتأثيرها؛
- ✓ إن السنة الزراعية تتكون من دورات زراعية متتابعة لكل منها الإنتاج الزراعي المناسب، وهو ما يحد من فعالية المحاسبة من تحقيق أهدافها؛
- ✓ إن المواد المستخدمة في المزرعة كالبنور، هي ذاتها ناتج زراعة سابقة، وهو ما يستلزم وضع أسس ومشاكل للتقويم؛
- ✓ تستخدم المحاصيل في تغذية الحيوانات داخل المزرعة، الأمر الذي يستلزم ضرورة تحديد الإيرادات والنفقات لكل نشاط؛
- ✓ فيما يتعلق بعنصر الأجور، فإنها قد تدفع أحيانا عينا أو محاصيل سابقة، كما أن صاحب الأرض الزراعية، غالبا ما يستخدم أولاده أو أقاربه في خدمة الأرض، الأمر الذي يصعب معه تحديد تكلفة العمل؛
- ✓ ارتفاع تكاليف الخدمات التسويقية لسرعة التلف، التي تتعرض لها المنتجات الزراعية أو لضخامة حجم المنتج وبطء تسويقه، كما تظهر صعوبة في توزيع المصروفات المشتركة، في حالة تعدد المنتجات؛
- ✓ أن أسس تقييم الزراعة القائمة أو الأصول الحيوانية، غالبا ما تتطلب الحكم الشخصي.

نستخلص مما سبق ذكره أن المحاسبية البيولوجية تواجه العديد من العراقيل، باعتبار أنها تتعلق بمجموعة من العوامل والمؤثرات التي تؤثر بشكل سلبي على كل من عملية الاعتراف، القياس والإفصاح المحاسبي، وذلك نتيجة لتعرض الأصول البيولوجية للآفات الزراعية، كما أن عملية تحديد الإيرادات والنفقات تواجه صعوبة في توفير عنصر الشفافية والموثوقية بها، خصوصا وأن بعض المحاصيل الزراعية تعد كغذاء للحيوانات الموجودة بنفس المزرعة، الأمر الذي يترتب عنها تعدد الأنشطة، وبالتالي

ضرورة تحديد نفقات وإيرادات كل نشاط على حدى، وفي نفس المجال، بالإضافة إلى صعوبة تحديد تكلفة العمل لأن اغلب المزارع توظف أصحابها.

## VI- الخاتمة

تمثل الأصول البيولوجية تلك الثروة الحيوية النباتية والحيوانية، التي تستفيد منها المؤسسة الزراعية طوال فترة حياتها، وبالرجوع للجزائر نجد الاهتمام بهذه الأصول لا يعد أساسيا كالاهتمام بعناصر الأصول، ذلك أن القطاع الزراعي مهتمش نوعا ما، ما جعل المحاسبة عن الأصول البيولوجية تواجه العديد من المشاكل، وخصوصا لاختلاف البيئة الاقتصادية الجزائرية مع الدولية، بحيث لا تتوفر فيها نوعا ما، شروط وأساسيات المحاسبة عن الأصول البيولوجية، وهذا ما جعل بعض الاختلافات موجودة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

## النتائج المتوصل إليها

بناء على ما تم تناوله ودراسته في الدراسة تم استخلاص النتائج التالية:

- ✓ لم يميز النظام المحاسبي المالي، ولم يفصل بشكل دقيق بين الأصول البيولوجية النباتية والحيوانية، عكس المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الذي فصل في ذلك بشكل واضح؛
- ✓ يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في طرق قياس الأصول البيولوجية بشكل عام؛
- ✓ النظام المحاسبي المالي لم يتطرق في مضمونه إلى الإفصاح عن الأصول البيولوجية النباتية، عكس المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الذي خصص جزءا من بنده للتطرق لهذا الأخير؛
- ✓ تمر المعالجة المحاسبية للنباتات وفق SCF بنفس المراحل التي تمر بها المعالجة المحاسبية للمخزونات، باعتبار أن الغرض من اقتناء الفتلات هو استخدامها في العملية الإنتاجية للحصول على ثمار يتم بيعها؛
- ✓ من الصعوبات التي تجعل المؤسسات الزراعية في الجزائر، تواجه مشاكل في تطبيق المحاسبة البيولوجية، وخاصة النباتية هو اختلاف البيئة الاقتصادية في الجزائر عن الدولية، خصوصا بما يتعلق بمبادئ وقواعد القياس والإفصاح.

## اختبار صحة الفرضيات

من خلال ما تم تناوله في محتوى ومضمون هذه الدراسة، والتي هدفت في الأساس إلى تحديد مدى التوافق والاختلاف في الممارسة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية، بين النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41، تم اختبار صحة الفرضيات، كما يلي:

❖ الفرضية الأولى: خاطئة، بحيث تختلف المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية بين SCF وIAS 41، حيث يعتبرها الأول كمخزونات أما الثاني فيعالجها كأصول غير متداولة.

❖ الفرضية الثانية: صحيحة، بحيث تواجه المحاسبة البيولوجية النباتية مجموعة من العراقيل في الجزائر، لنقص الوعي بأهمية الأصول البيولوجية، وعدم مواكبتها للتطورات المحاسبية الدولية.

## الاقتراحات

- ✓ ضرورة تكييف وتعيين النظام المحاسبي المالي مع المحاسبة الدولية بشكل كامل، حتى تتم المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية بالشكل الذي يساهم في تفعيلها؛
- ✓ نشر الوعي من خلال تكثيف الندوات والمؤتمرات العلمية التي تدعو إلى ضرورة الاهتمام بالأصول البيولوجية، من خلال تنشيط القطاع الزراعي أو الفلاحي في الجزائر؛
- ✓ بذل الجهود من قبل المحاسبين والأكاديميين، من خلال تقديم مقترحات متضمنة في محتواها ضرورة المحاسبة عن الأصول البيولوجية كتوجه محاسبي جديد.

## VII- المراجع

- ❖ ابراهيم عبد الرحمان عبد الله عوض الله، القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الأصول الزراعية وأثرهما في قرارا مستخدمي القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015.
- ❖ البشير ابراهيم وليد عمر، مدى توافق الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان والمعياري الدولي رقم 41، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والتنمية الريفية، جامعة الجزيرة، السودان، 2016.

- ❖ بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2010-2011.
- ❖ حسن بن ناي، بن ناي حسين، المعالجة المحاسبية للمنتجات النباتية والحيوانية وتربية المائيات، الملتقى العلمي الدولي الاول حول واقع التنظيم المحاسبي للقطاع الفلاحي بين التطور التكنولوجي والتنوع البيولوجي للمنتجات - تجارب بعض الدول-، 2021/11/08، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيبي علي: البليدة 02، الجزائر.
- ❖ حنان لونيبي، كيفية إعداد القوائم المالية الخاصة بالقطاع الفلاحي في الجزائر في ظل معايير المحاسبة الدولية الخاصة بها، مجلة الاقتصاد والأعمال، مركز رفاذ للدراسات والأبحاث، الأردن، المجلد 05، العدد 03، 2018.
- ❖ حنان لونيبي، محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالية المعياري المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، المجلد 23، العدد 01، 2020.
- ❖ خدومة الوردي، علي بوخالفة، المحاسبة الخاصة، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2015-2016.
- ❖ زينب محمد محمد سليم، تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجني وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، من الموقع (consulté le 14/04/2020). <http://sjsst.journals.ekb.eg: srv4.eulc.eg>
- ❖ سالي محمد دينوري، المحاسبة الزراعية الخاصة النوعية في النشاط والمبادئ والفروض، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 02، العدد 08، 2015.
- ❖ صابر عباسي، زنودة ايمان، تشخيص واقع الممارسات المحاسبية في مؤسسات القطاع الفلاحي دراسة مقارنة ( تجربة دول الاتحاد الاوروبي-الجزائر)، الملتقى الوطني حول المحاسبة القطاعية في الجزائر بين الواقع والمأمول، 2019/10/22، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر.

- ❖ طرطار احمد، منصر عبد العالي، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، المجلد 01، العدد 02، 2016.
- ❖ عامر محمد سلمان الجنابي، صهبا عبد القادر احمد، تأثير تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية وفق مدخل القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية العلوم الاقتصادية، العراق، المجلد 08، العدد 53، 2017.
- ❖ الفقرة 07-123 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08، النظام المحاسبي المالي، *الجريدة الرسمية* ، العدد 19، 2009.
- ❖ مسودة سناء، دقاسة محمد، معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الاصول البيولوجية وفق المعيار الدولي (41) الزراعة، مجلة جامعة النجاح للأبحاث والدراسات، جامعة النجاح للأبحاث والدراسات، الأردن، المجلد 31، العدد 02، 2017.

