

المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية بين المعيار المحاسبي 41 والنظام المحاسبي المالي

Accounting treatment of biological assets btween accounting standard 41 and the financial accounting system

سعيداني محمد السعيد*¹

ms.saidani@lagh-univ.dz، جامعة عمار تليجي (الجزائر)،¹

تاريخ النشر: 2022/12/01

تاريخ القبول: 2022/10/22

تاريخ الاستلام: 2022/07/24

ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى التطرق الى المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية من خلال التطرق لمضمون المعيار الدولي المحاسبي رقم 41 وما جاء به النظام المحاسبي المالي. في المؤسسات الفلاحية ومحاولة تصور معالجة محاسبية تتوافق مع واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر، توصلت الدراسة الى النظام المحاسبي المالي أشار إلى ضرورة تقييم هاته الأصول عند تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية (العادلة).

الكلمات المفتاحية: المعيار المحاسبي 41، النظام محاسبي مالي، الأصول بيولوجية، المعالجة محاسبية، القياس تصنيف JEL: M41, G39, H25.

Abstract:

This study aims to address the accounting treatment of biological assets by addressing the content of International Accounting Standard 41 and the financial accounting system. In agricultural institutions and an attempt to imagine an accounting treatment that is compatible with the reality of accounting practice in Algeria, The study concluded that the financial accounting system indicated the necessity of evaluating these assets at the closing date at their true (fair) value,

Keywords: Accounting Standard 41, Financial Accounting System, Biological Assets, Accounting Treatment, Measurement

Jel Classification Codes: M41, G39, H25.

*المؤلف المرسل

1. مقدمة:

لقد اهتمت المنظمات المهنية الدولية المسنولة عن تطوير مهنة المحاسبة في جميع دول العالم، بإصدار معايير وإرشادات خاصة بكيفية المحاسبة عن الأنشطة الزراعية، ضمن هذا الاتجاه تم تبني تلك الخصوصيات ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة)، والذي تناول مفهوم النشاط الزراعي وكيفية القياس والإفصاح المتعلق به.

بعد إنتقال الجزائر من النظام الاشتراكي نحو اقتصاد السوق والانفتاح على العالم الخارجي حتم عليها تبني معايير المحاسبة الدولية على غرار باقي الدول في إصلاح المخطط الوطني المحاسبي، بغية تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر إلى الممارسات المحاسبية الدولية، وذلك بتصميم نظام محاسبي مالي مستمد فروضه ومبادئه من المعايير المحاسبية الدولية، وذلك أنه يأخذ بعين الاعتبار متطلبات المعايير الدولية في ما يخص تعريف الإطار المفاهيمي والقواعد العامة في التقييم والتسجيل و عرض القوائم المالية، وتميز محاسبة الأصول البيولوجية بخصوصيات نجمت عنها العديد من المشاكل التي لا بد من الوقوف عندها و معالجتها محاسبيا ، من أجل وصول إلى بيانات مالية تعكس صورة الصادقة لأداء المؤسسات الزراعية التي تمارس هذا النشاط الحيوي، ولا تزال محاسبة الأصول البيولوجية تواجه العديد من التحديات في مجال الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي، عنها بشفاافية مقبولة نظرا لطبيعة هذا النشاط الذي تأثر بالعديد من العوامل الطبيعية والظروف المناخية.

1.1 الإشكالية الدراسة:

من خلال هذا التقديم المختصر يمكن طرح التساؤل الجوهرى والمتمثل في :

- كيف يتم تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي الزراعة رقم

41 و النظام المحاسبي المالي الجزائري؟

2.1 فرضيات الدراسة:

✓ يلي النظام المحاسبي المالي إحتياجات الممارسة المحاسبية الزراعية في المؤسسات القطاع الفلاحي في ظل تعدد المشاكل والعراقيل المرتبطة بالممارسات؛

✓ توجد فروقات في الممارسة المحاسبية بين ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام

المحاسبي المالي في معالجة الأصول البيولوجية :

3.1 أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من خلال القيام بدراسة تحليلية لمضمون المعيار الدولي المحاسبي رقم 41 و ما جاء به النظام المحاسبي المالي حول أصول البيولوجية . و محاولة تصور معالجة محاسبية تتوافق من حيث الكم و الكيف مع وواقع الممارسة المحاسبية في الجزائر و تأخذ بعين الاعتبار طبيعة و خصائص البيئية الاقتصادية الجزائرية.

4.1 أهداف الدراسة:

- ✓ الوقوف علي أهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي بخصوص الممارسات المحاسبية في المؤسسات الفلاحية؛
- ✓ التطرق بالتفصيل و التحليل لمحتويات المعيار المحاسبي الدولي 41 و النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بمتطلبات محاسبة الأصول البيولوجية؛
- ✓ نسعى من خلال هذه الدراسة إلى إبراز أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41:

2. محاسبة أصول البيولوجية وفق متطلبات المعايير المحاسبية

1.2 ماهية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41:

وتعتبر الأصول البيولوجية من أهم بنود قائمة المركز المالي بالمؤسسات القطاع الفلاحي بإعتبارها أهم الأصول المساهمة في توليد التدفقات النقدية وتضم أصولا حيوانية و نباتية تمتاز هذه الأخيرة عادة بارتفاع قيمتها وتأثيرها على المركز المالي للمؤسسة. وقبل التطرق إلى المعيار الدولي رقم 41 لابد من تعريف الأصل المادي، ومن بين تعاريف نذكر ما يلي:

- عرفته معايير المحاسبة الدولية على أنه مورد مراقب من طرف المؤسسة ناتج عن أحداث سابقة و ينتظر منه منافع اقتصادية (Eric & autres, 2005, p. 17)؛
- كما عرفته خلية المصطلحات المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1953 "كل ما يمثل رصييدا مدينا يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص فترات مقبلة" (جربوع و حلس، 2002، صفحة 88)؛
- ويعرف على أنه عبارة عن مصدر مراقب من قبل المؤسسة طبقا لأحداث مسابقة ويمكن أن ينتج عنه منافع إقتصادية مستقبلية منتظرة من طرف المؤسسة (Douhadida, 2010, p. 42).

مما سبق يمكن تعريف الأصول المادية على أنها إستخدامات خاضعة لرقابة المؤسسة نتيجة أحداث مسابقة أو حاضرة ويمكن أن ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية، ويمكن الإعتراف ما موثوقية.

أما فيما يخص المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة) فتعتبر من النشاطات الاقتصادية الهامة التي لم يسبق لمعايير المحاسبة الدولية التطرق إليها، حيث أن لها صبغة خاصة تفرقها عن غيرها من النشاطات الاقتصادية، وبذات الوقت فهي تحتل مرتبة مرموقة بتعامل فئات المجتمع بها، وليس المقصود بالزراعة النشاطات الزراعية المتعلقة باستغلال الأرض للإنتاج الزراعي والغابات من أجل الحصول على الأخشاب فقط، بل كذلك تربية الحيوانات الحية كالمواشي الدواجن والأسماك...، التي يطلق عليها معاً بالأصول البيولوجية ذات خصائص غير موجودة في الصناعات الأخرى، إضافة إلى المنتجات الزراعية القابلة للحصاد حيث أن كثيراً من الشركات تخصصت في هذا المجال، ولا يمكن ترك الأمر دون تنظيم محاسبي لهذه النشاطات، حيث تم إعتد هذا المعيار من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 2000 ويصبح نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من أو بعد الأول من يناير 2003.

2.2 هدف و نطاق ومصطلحات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (41) إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط. (أبو نصار و حميدات، 2009، صفحة 715)

أما فيما يخص نطاق المعيار فيجب يجب تطبيقه للمحاسبة عن الموضوعات التالية عندما

تتعلق بنشاط زراعي:

✓ الأصول البيولوجية؛

✓ المنتج الزراعي عند نقطة الحصاد؛

✓ المنح الحكومية التي تغطيها الفقرتان (34)، (35).

ولا يطبق هذا المعيار في الحالات التالية:

✓ الأرض المتعلقة بنشاط زراعي المعيار (16) الممتلكات والمنشآت والمعدات، والمعيار (40)

الاستثمار العقاري؛

✓ الأصول غير الملموسة المتعلقة بنشاط زراعي (المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) بعنوان الأصول الغير ملموسة).

✓ ينطبق هذا المعيار على المنتج الزراعي والذي يتم حصده بفصله عن الأصول البيولوجية للمشروع و فقط حتى نقطة الحصاد، وبعد ذلك يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) الخاص بالمخزون أو أي معيار مناسب من المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، وتبعاً لذلك فإن هذا المعيار لا يتناول معالجة المنتج الزراعي بعد الحصاد، فمثلاً تحويل القمح إلى دقيق بواسطة مطاحن الذي تعهد نمو القمح ، وبينما مثل هذه العمليات يمكن أن تكون امتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي، كما أن الأحداث التي تتم يمكن أن تحمل بعض التشابه للتحويل البيولوجي، إلا أن هذه العمليات لا تدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في هذا المعيار. (حماد، 2003، الصفحات 234-235)

1.2.2 المصطلحات الواردة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 41:

- ✓ الأصول البيولوجية: الكائنات الحية من الحيوان والنبات.
- ✓ المنتجات الزراعية: عبارة عن المنتجات المحصودة من الأصول الجيولوجية المنشأة مثل الحليب والبيض الحبوب.
- ✓ التحول البيولوجي: عمليات التكاثر، وتقليص التوالد، والإنتاج التي يمكن أن تؤدي إلى تغيرات نوعية لوكمية في أصل بيولوجي.
- ✓ السوق النشط: السوق الذي تتوفر فيه الشروط التالية: تكون البنود المتداولة في السوق متجانسة، يمكن العثور عادة على البائعون والمشتريين في أي وقت، الأسعار متوفرة للعمامة
- ✓ القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري، وتستند القيمة العادلة للأصل على موقعه ووضعه الحاليين. (ميرزا، جراهام، وهولت، بدون سنة نشر، صفحة 306)
- ✓ النشاط الزراعي: هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي الأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين أو غيرها. (حميدات، 2014، صفحة 538)

✓ الإنتاج الزراعي: هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بعد البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين أو غيرها. (القنبيعي، 2022، الصفحات 149-150)

✓ مجموعة الأصول البيولوجية: هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية.

✓ الحصاد: هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.

✓ المنح الحكومية: الاعتراف بالمنح الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة كدخل عندما تصبح المنح الحكومية قابلة للاستلام.

✓ الزراعة: إدارة عمليات التحول الحيواني والنباتي للحصول على إنتاج لغرض الاستهلاك أو المتاجرة أو التصنيع أو الإكثار، وتصنف موجوداتها كآلاتي:

✓ الحيوانات: ويقصد بها الثروة الحيوانية التي تملكها المنشأة لغرض الحصول على منتجاتها أو لغرض تسمينها وإكثارها بقصد المتاجرة بها أو استخدامها في الإنتاج.

✓ النباتات: ويقصد بها البساتين والمزارع والحقول التي تنتج المحاصيل والأثمار والشتلات للاستفادة من بيعها أو تصنيعها أو استهلاكها أو إنباتها.

3.2 العرض والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية وفق العيار المحاسبي الدولي IAS41

1.3.2 العرض المحاسبي للأصول البيولوجية:

يجب على المنشأة عرض:

✓ القيمة الدفترية لموجوداتها الحيوية بشكل منفصل في صلب بياناتها المالية. (المعيار المحاسبي الدولي 41، الفقرة 10)

✓ تسوية للتغيرات في القيمة الدفترية للموجودات الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية، المعلومات المقارنة غير مطلوبة، يجب أن تشمل التسوية على:

❖ المكسب أو الخسارة الناشئة من التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع.

❖ الزيادات نتيجة الشراء.

- ❖ الانخفاضات نتيجة البيع.
- ❖ الانخفاضات نتيجة الحصاد.
- ❖ الزيادة الناتجة من اندماج الأعمال.
- ❖ صافي فروقات الصرف الناشئة من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبية.
- ❖ تغيرات أخرى (المعيار المحاسبي الدولي 41، الفقرة 50)

2.3.2 الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية :

1.2.3.2 التعريف: الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات ، والجداول المكتملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة للإطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية، يبين أن موضوع الإفصاح المحاسبي لا يقتصر فقط على القوائم المالية وإنما يضم كافة المعلومات الضرورية المتاحة في التقارير المالية كما ركز على ضرورة ملائمة تلك المعلومات الحاجة المستفيدين. (لعروسي، 2014، صفحة 21)

2.2.3.2 شروط الإفصاح المحاسبي:

يجب على المنشأة أن تفصح عن :

- ✓ مجموع المكسب أو الخسارة الناشئة خلال الفترة الحالية عند الاعتراف الأولي بالموجودات الحيوية وبالمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للموجودات الحيوية. (المعيار المحاسبي الدولي 41، الفقرة 40)
- ✓ تقدم وصف كمي لكل فئة من الموجودات الحيوية لتمييز بين الموجودات الحيوية. (المعيار المحاسبي الدولي 41، الفقرة 41)
- ✓ تصف إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر في المعلومات المنشورة في البيانات المالية عن:
 - ❖ طبيعة الأعمال المتعلقة بكل فئة من الموجودات الحيوية؛
 - ❖ مقاييس أو تقديرات غير مالية للكميات المادية ل:
 - كل فئة من الموجودات المنشأة الحيوية في نهاية الفترة؛
 - منتجات المحصول الزراعي خلال الفترة. (المعيار المحاسبي الدولي 41، الفقرة 46)

✓ الطرق والفرضيات المهمة المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل فئة من المحصول الزراعي وكل فئة من الموجودات الحيوية. (المعيار المحاسبي الدولي 41، الفقرة 47)

✓ تفصح عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في وقت البيع للمحصول الزراعي المحصود خلال الفترة المحددة في وقت الحصاد (المعيار المحاسبي الدولي 41، الفقرة 48).

✓ وجود القيمة الدفترية للموجودات الحيوية المقيدة ملكيتها والقيمة الدفترية للموجودات الحيوية المرهونة كضمان للمطلوبات.

✓ مبلغ الالتزامات التطوير أو امتلاك الموجودات الحيوية.

✓ استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي. (المعيار المحاسبي الدولي 41، الفقرة 49)

✓ في حالة قياسها للموجودات الحيوية بتكلفة مطروحا منها أي اهتلاك متراكم وأي خسائر انخفاض قيمته متراكمة في حماية الفترة الإفصاح عن هذه الموجودات الحيوية :

❖ وصف للموجودات الحيوية؛

❖ تفسير لعدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية؛

❖ مدى التقديرات التي يتوقع أن تقع القيمة العادلة خلالها إلى حد كبير؛

❖ طريقة الإهلاك المستخدمة؛

❖ الأعمار النافعة أو معدلات الإهلاك المستخدمة؛

❖ إجمالي القيمة الدفترية والإهلاك المتراكم في بداية ونهاية الفترة. (المعيار المحاسبي الدولي 41، الفقرة 55)

1.2.2.3.2 خسائر وانخفاض القيمة:

✓ تفصح لتلك الموجودات الحيوية، التي كانت تقاس سابقا بالتكلفة مطروحا منها أي اهتلاك متراكم وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة إذا ما أصبح من الممكن قياس قيمتها العادلة خلال الفترة الحالية بموثوقية، عن:

❖ وصف الموجودات الحيوية؛

❖ تفسير لماذا أصبح من الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية؛

❖ تأثير التغيير. (المعيار المحاسبي الدولي 41، الفقرة 56)

2.2.2.3.2 المنح الحكومية: يجب على المنشأة الإفصاح عن الأمور التالية:

- ✓ طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية؛
- ✓ شروط غير محققة ومخصصات أخرى ملحقه بالمنح الحكومية؛
- ✓ انخفاضات مهمة متوقعة في مستوى المنح الحكومية (المعيار المحاسبي الدولي 41، الفقرة 57).

3. أصول البيولوجية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF

1.3 التثبيتات البيولوجية وفقا للنظام المحاسبي المالي

1.1.3 مفهوم التثبيت البيولوجي وشروط الاعتراف بيه :

وفقا ل scf، فإن الأصل البيولوجي هو حيوان أو نبات حي أو مجموعة من الأصول البيولوجية التي هي عبارة عن مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية، ويتم إدراج عنصر التثبيتات في الحسابات عندما: (الرسمية، 2009، صفحة 8)

✓ تسيطر المنشأة على الأصل كنتيجة لأحداث سابقة؛

✓ من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المنشأة؛

✓ يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بموثوقية.

ويتم إدراج كافة الحسابات الأصول مهما كانت طبيعتها و لا يمكن تبرير عدم إدراجها في

الحسابات بمعلومات سرية.

2.1.3 القياس الأصول البيولوجية وفقا ل scf : تمت الإشارة إلى تقييم الأصل البيولوجي في النظام

المحاسبي المالي كحالة خاصة من خلال الفقرة، 19-321 والتي مفادها كالآتي "يتم قياس الأصل

البيولوجي عند الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدره،

إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق، في مثل هذه الحالة يجب تقييم الأصل بيولوجي

على أساس تكلفته مطروحا منه الإهلاك المتراكم و خسائر انخفاض القيمة المتراكمة. يتم الاعتراف

بالخسارة أو الأرباح الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدره في صافي

الدخل في السنة التي يحدث فيها."

1.2.1.3 إهلاك التثبيتات البيولوجية:

يتم اهلاك التثبيتات البيولوجية من خلال اتجاهين والمتمثلين في:

الاتجاه الأول: يؤكد على فترة اقتصار احتساب الإهلاك في مرحلة التدهور والاضمحلال لكونها مرحلة تنقص فيها إنتاجية أصل البيولوجي، لذلك وفقا لهذا الاتجاه فإن مبلغ الإهلاك يتم إثباته في السنوات الأخيرة فقط من عمر الأشجار التي هي سنوات تناقص الغلة.

الاتجاه الثاني: يؤكد على فكرة احتساب الإهلاك ابتداء من فترة الإثمار و الإنتاج دون اقتصار إحتسابه على فترة تناقص الغلة.

يجمع على الرأي الثاني هو احتساب الإهلاك من فترتين الإثمار و الإنتاج مروراً بفترة تناقص الغلة، وذلك لأن فترتي الإثمار و الإنتاج تكون فيها الإيرادات كبيرة مقارنة مع الفترة الأخيرة التي تقل فيها إنتاجية عملاً بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف. (سنان، 2006، صفحة 231)

2.3 التسجيل المحاسبي و سير الحسابات لأصول البيولوجية:

1.2.3 حسابات التثبيتات البيولوجية:

يتم التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية طبقاً للطريقة التي تم حيازتها بها وتقيد في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصول البيولوجية تحت رقابة المؤسسة، ويمكن تفصيلها في الآتي:

1.1.2.3 الأصول بيولوجية في شكل مساهمات:

يسجل الأصل بيولوجي في الجانب المدين من حساب التثبيتات البيولوجية ويقابله في الجانب الدائن رأس المال أو لحساب الشركاء عمليات متعلقة برأس المال .

2.1.2.3 الأصول بيولوجية المشتركة:

يسجل الأصل البيولوجي في حساب التثبيتات البيولوجية و يقابله في الجانب الدائن حساب الموردون التثبيتات أو حسابات معنية أخرى.

3.1.2.3 الأصول بيولوجية المنتجة من طرف المؤسسة:

1.3.1.2.3 التثبيتات بيولوجية الجاري إنجازها:

تهدف هذه الحسابات إلى إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ إنتهاء السنة المالية وكذا التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي تقدمها المؤسسة للغير من أجل إقتناء تثبيت مادي ما.

ويتم ترصيد هذه الحسابات عندما يصبح التثبيت جاهزاً لوضعه في الخدمة مع ما يقابله في حساب التثبيتات البيولوجية، علماً أنه لا يطبق أي إهلاك على التثبيتات البيولوجية الجاري إنجازها

لكن يجب إثبات أية خسارة في القيمة إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية لنظرا لتغير التقديرات أثناء إنجاز الأشغال.

ويمكن تصنيف المعالجة المحاسبية للتثبيتات الجاري إنجازها من خلال الأطراف القائمة بأشغال الإنجاز، ويوجد على العموم مجموعتين من التثبيتات الجاري إنجازها تتمثل في:

✓ التثبيتات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدة منسدة للغير:

✓ التثبيتات التي تنشئها المؤسسة بوسائلها الخاصة:

3.3 التنازل ومحتوى ملاحق القوائم المالية بخصوص التثبيتات البيولوجية:

1.3.3 التنازل عن التثبيتات البيولوجية

يحذف التثبيت البيولوجي من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل خارج الإستعمال بصورة دائمة، ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أية منفعة إقتصادية مستقبلية لا من إستعماله ولا من خروجه لاحقا. يتم تسجيل قيد التنازل من حساب الديون الدائنة عن عمليات البيع التثبيتات من جهة المدين إلى الحسابين الدائنين: حساب الأصول البيولوجية و حساب فوائض أو نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة على حسب الحالة التي تكون فيها التنازل يعود على المؤسسة بالربح أو الخسارة. (لونيسي، 2020، الصفحات 518-519)

في حالة وفاة أي أصل بيولوجي يتم تسجيل من حساب نواقص القيمة عن خروج أصول ملموسة يقابله في جهة الدائنة حساب أصول بيولوجية حيوانية.

2.3.3 محتوى ملاحق القوائم المالية بخصوص التثبيتات البيولوجية:

نص النظام المحاسبي المالي على معيارين أساسين - بشكل عام وبالنسبة لكل العناصر -

يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق وهما:

- الطابع الملائم للإعلام؛

- الأهمية النسبية للمعلومة.

وهذا من أجل تحديد المعلومات الواجب إدراجها ضمن الملاحق والكفيلة بالتأثير على الحكم

الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها

يشمل الملحق على المعلومات الآتية حول القواعد والطرق المحاسبية المتعلقة بمحاسبة

التثبيتات البيولوجية متى كانت هامة وتتمثل في:

- بين أنماط التقييم المطابقة على مختلف فصول القوائم المالية ولا سيما الإهلاكات و طرق تقييم.

- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختبارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.

4. دراسة الحالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة الأغواط

وإطفاء لمبدأ الواقعية على هاته الدراسة قمنا بإجراء دراسة حالة تطبيقية في هذا المبحث للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة الأغواط تخص الدورة الإنتاجية لسنة 2021 حيث شمل هذا المبحث

1.4 المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية قيد الإنجاز

وهي المرحلة الأولى لحياة أصل البيولوجي في المؤسسة، حيث يتم إنجاز أصل في مدة 18 أسبوع لكي تصبح جاهزة للإنتاج.

1.1.4 القيد المحاسبي لعملية شراء الأعلاف الدواجن الحمراء: نفس القيد شراء الأعلاف الدواجن البيضاء

جدول 1: ملخص فاتورة شراء الأعلاف من وحدة تغذية الأنعام الجلفة

الرقم	التعيين	الكمية /ق	سعر وحدة خارج رسم	المجموع
01	أعلاف	200.60	4650.00	932790.00
			المجموع خارج الرسم	932790.00
			مصاريف النقل	10546.00
			الرسم على النقل 19	2003.74
			المجموع متضمن الرسم	94533974

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات المقدمة من طرف المؤسسة

2.1.4 القيد المحاسبي لشراء الصيصان ذات اليوم الواحد سلالة الدواجن الحمراء

تمت هذه العملية بين وحدتين من فروع المجمع أوناب وحدة الصومعة ولاية البليدة المنتجة للصيصان ذات يوم الواحد سلالة الدواجن الحمراء وحدة الإنتاج الأغواط (وحدة التربية) حيث يظهر حساب ح/18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات و الشركات في شكل المساهمة حيث وضع هذا الحساب لكي يستقبل خلال السنة المالية، العمليات التي تمت بين المؤسسات مع شركات المساهمة. حيث يجب تصفية هذا حساب عند إقفال السنة المالية.

الدائن	المدين	الدائن	المدين
		بتاريخ: 2020/11/30	
800400.00	800400.00	من ح/ حسابات الارتباط خاص بمؤسسات الشركة - مشتريات	0038181
800400.00		إلى ح/ وحدة الصومعة بائعة	1810300
		من ح/ مواد أولية ولوازم	3100000
800400.00	800400.00	إلى ح/ حسابات الارتباط خاص المؤسسات الشركة	1813800
800400.00		من ح/ حسابات الارتباط خاص بمؤسسات الشركة - مصروفات	1860000
800400.0	800400.00	إلى ح/ مواد ولوازم أولية	3100000

المتابعة اليومية لعملية الإنتاج الأصول البيولوجية قيد الانجاز: يتم متابعة و مراقبته الإنتاج يوميا خلال مدة التربية المقدرة ب 18 أسابيع (126 يوم).

1.2.1.4 تكلفة رأس المال الحي للأصل البيولوجي: تتم تحديد تكلفة رأس المال الحي للدواجن الحمراء أسبوعيا عبر سلم تحديد تكلفة بعمر.

جدول2: بين تكلفة رأس المال الحي أسبوعيا

العمر / أسبوع	التكلفة/ دينار	العمر / أسبوع	التكلفة/ دينار
1	120.42	10	311.28
2	148.16	11	329.24
3	170.80	12	350.56
4	189.44	13	369.52
5	211.08	14	388.30
6	213.72	15	410.05
7	251.36	16	429.58
8	271.00	17	446.43
9	290.64	18	463.60

2.2.1.4 الموت رأس المال الحي: تتم المتابعة لموت رأس المال الحي للدواجن الحمراء يوميا حسب جدول المبين أسفله. على ان تبقى نفس المعالجة المحاسبية في حالة موت الطبيعي واستثنائي.

جدول3: يبين نسبة الوفيات الدواجن الحمراء أسبوعيا:

المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية بين المعيار المحاسبي 41 والنظام المحاسبي المالي

العمر / أسبوع	نسبة الوفاة/أسبوعا	العمر / أسبوع	نسبة الوفاة/أسبوعا
1	1.1	10	0.1
2	0.6	11	0.1
3	0.2	12	0.1
4	0.2	13	0.1
5	0.2	14	0.1
6	0.2	15	0.1
7	0.2	16	0.1
8	0.1	17	0.2
9	0.1	18	0.2

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات المقدمة من طرف المؤسسة

الدائن	المدين	الدائن	المدين
1581339.60	1581339.60	بتاريخ: من ح/ منتجات حيوانية إلى ح/ المنتجات الوسيطة	723 351

الدائن	المدين	الدائن	المدين
1581339.60	1581339.60	بتاريخ: من ح/ منتجات حيوانية إلى ح/ تغير مخزونات من المنتجات	355 724

القيود المحاسبية قبل مرحلة الإنتاج للأصل وعند نهاية كل سنة:

الدائن	المدين	الدائن	المدين
1581339.60	1581339.60	بتاريخ: من ح/الأصول الحيوانية الجاري انجازها إلى ح/ الإنتاج الحيواني للأصول المادية	232 732

- مرحلة الإنتاج: بعد إتمام عملية إنجاز الأصل و تحضيره تباشر الدواجن إنتاج البيض.

عند بلوغ الدواجن مرحلة الإنتاج نسجل القيد التالي:

الدائن	المدين	الدائن	المدين
1581339.60	1581339.60	بتاريخ: من ح/ حيوانات الإنتاج الحيواني إلى ح/ الأصول الحيوانية الجاري انجازها	2500 232

عملية بيع الإنتاج الحيواني:

- دخول البيض إلى المخازن:

الدائن	المدين	الدائن	المدين
152320.00	152320.00	بتاريخ: من ح/ المنتجات تامة إلى ح/ تغيير مخزون المنتج 15232000 = 800*19040	355 724

- في حالة بيع البيض: قيد فوترة

الدائن	المدين	الدائن	المدين
247520.00	294548.80 47028.80	بتاريخ: من ح/ الزبائن المواد و المنتجات خ/م ح/ ضريبة القيمة المضافة المحصلة على المبيعات إلى ح/ بيع المنتجات بجملة	4111200 4552700 700000

- قيد خروج من المخازن

الدائن	المدين	الدائن	المدين
152320.00	152320.00	بتاريخ: من ح/ المنتجات تامة إلى ح/ تغيير مخزون المنتج	355 724

- في حالة وفاة أحد أصول

الدائن	المدين	الدائن	المدين
152320.00	152320.00	بتاريخ: من ح/ نواقص القيمة الناتجة عن خروج أصول غير مالية إلى ح/ أصول بيولوجية حيوانية	652 250

- إهلاك الدواجن: يسجل قيد اهتلاك سنوي

المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية بين المعيار المحاسبي 41 والنظام المحاسبي المالي

الدائن	المدين	الدائن	المدين
612000.00	612000.00	285	685
		بتاريخ: من ح/ إهلاك و مخصصات أصول إلى ح/ إهلاك أصول ثابتة حيوانية	

2.4 عرض القوائم المالية

1.2.4 الميزانية

جدول 4: يبين ميزانية الأصول للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن لعامين 2021/2020

الأصول	2021			2020
	خام	إهلاكات و خسائر	الصافي	الصافي
الأصول غير متداولة				
الأصول المادية				
الأراضي	55305237.66		55305237.66	55305237.66
العمارات	32528159.83	31685802.58	842357.25	863898.02
باقي الأصول المادية	124095851.38	1215965914.03	2498937.35	2568815.35
الأصول ج انجازها	56078762.34		56078762.34	56078762.34
الأصول المالية				
ض/ مؤجلة أصول	915407.10		915407.10	915407.10
م الأصول غ متداولة	268923418.31	153282716.61	115640701.70	115524628.20
الأصول متداولة				
مخزونات	5759158.15		5759158.15	28128879.35
ذ.م والاستخدامات				
الزبائن	147502033.76	50663755.69	96838278.07	59747501.63
المدينون آخرون	97890.06		97890.06	97890.06
المتاحات و ماشاها				
الخزينة	346814.25		346814.25	304898.20
م.الأصول المتداولة	153705896.22	50663755.69	103042140.53	88486601.78
مجموع الكلي للأصول	422629314.53	203946472.3	218682842.23	204011229.98

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات المقدمة من طرف المؤسسة

يلاحظ على ميزانية الأصول للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة الجنوب ولاية الأغواط أن وحدة تعتمد على حساب أصول البيولوجية قيد الانجاز (ح/23) خاصة في حالات الإنتاج الداخلي للأصول البيولوجية الثابتة

الجدول5: يبين ميزانية الخصوم للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن لعامين 2021/2020

الخصوم	2021	2020
رأس المال		
رأس المال غير مطلوب		
علاوات وإحتياطات		
إحتياطات مجمعة		
فارق إعادة التقييم		
النتيجة الصافية - النتيجة الصافية م (1)	-47155850.52	-20592969.94
الترحيل من جديد		
حسابات الارتباط	-26599205.24	632496.00
حصة الشركة الموحدة		
حصة الأقلية		
المجموع 1	-73755055.76	-19960473.94
الخصوم غير متداولة		
الإقتراضات و ديون مالية		
الضرائب مؤجلة خصوم		
ديون أخرى غير متداولة		
مخصصات الدخل المؤجل	4817932.12	3725867.51
المجموع 2	4817932.12	3725867.51
الخصوم متداولة		
الموردون و حسابات ذات صلة	267985411.55	207445906.03
ضرائب	1278277.51	662398.86
ديون قصيرة أجل أخرى	18356276.81	12137531.52
الخزينة		
مجموع الأصول المتداولة	287619965.87	220245836.41
مجموع الكلي للأصول	218682842.23	204011229.98

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات المقدمة من طرف المؤسسة

المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية بين المعيار المحاسبي 41 والنظام المحاسبي المالي

كما يلاحظ من خلال ميزانية الخصوم أن وحدة حققت نتيجة صافية خسارة متتالية في كلتي السنتين.

2.4 جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

جدول 6: يبين جدول حساب النتيجة للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن الأغواط

البيان	2021	2020
المبيعات و المنتجات الملحقة	61587866.59	26638493.40
التغير في المنتجات تامة وجارية	-19252971.18	25702808.58
تنازل خارجي	2959739.70	62845.17
تنازل محقق	-2959739.70	-10777517.17
1 إنتاج السنة المالية	42334895.41	39192229.98
مشتريات مستهلكة	-62236121.00	-36638701.29
خدمات خارجية وإستهلاكات أخرى	-2325495.19	-2233161.16
2 إستهلاك السنة المالية	-64561616.19	-38871862.45
3 القيمة المضافة للاستغلال (2-1)	-22226720.78	320367.53
مصاريف المستخدمين	-24165691.92	-17853875.81
الضرائب و الرسوم المماثلة	-618518.65	-240074.93
4 إجمالي فائض الاستغلال	-47010931.35	-17773583.21
منتوجات عملياتي أخرى	1050992.21	1317850.26
أعباء عملياتي أخرى	-951427.81	-3699469.33
إهتلاكات و خسائر القيمة	-1020991.11	-1110096.92
إسترجاع الخسائر و المؤونات	776507.54	672329.26
5 النتيجة العملياتي	-47155850.52	-20592969.94
6 النتيجة المالية		
7 النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	-47155850.52	51959926.67
مج/منتوجات الأنشطة العادية	47122136.86	51959926.67
مج/ أعباء الأنشطة العادية	-94277985.38	-72552896.61
8 النتيجة غير العادية	-47155850.52	-20592969.94
صافي نتيجة السنة المالية	-47155850.52	-20592969.94

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات المقدمة من طرف المؤسسة

5. خاتمة:

بما ان نظام المحاسبي المالي أشار من خلال مضمون فقرته 19-321 إلى الأصول البيولوجية كحالة خاصة فيما يتعلق بالقياس عند الاعتراف المبدئي والاعتراف بالخسارة والأرباح دون أي تفصيل للقياس والإفصاح المحاسبي لمختلف الأصول البيولوجية، تاركا ذلك للقياس على نحو بقية الأصول المحزونات.

ومن هذا المنطلق تم التطرق لموضوع محاسبة الأصول البيولوجية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي لمعالجة المشكلة الرئيسية المطروحة، و الوقوف على أهم متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 المتعلق بالزراعة و معايير أخرى ذات العلاقة التي تحكم محاسبة الأصول البيولوجية من جهة و النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى.

1.5 نتائج الدراسة

من خلال دراستنا توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ✓ لم يتكلم النظام المحاسبي المالي على مدونة حسابات خاصة بالقطاع الفلاحي، على غرار المخطط الوطني سابقا و الذي خصص لها مخطط محاسبي فلاحي سابقا، حيث تكيف كل مؤسسة مدونة حساباتها حسب طبيعة نشاطها بما يتماشى و عناصر محاسبتها الزراعية؛
- ✓ يعتبر تصنيف الأصول البيولوجية في المحاسبة الزراعية من أهم نقاط فيها، فمن الضروري تفرقة بين الأصول البيولوجية نباتية و حيوانية الثابتة و المتداولة، و يأخذ بعين الإعتبار الفترة الزمنية (فترة الاستخدام الأصل) والغرض من استخدام هذا الأصل؛
- ✓ تعتمد المحاسبة الزراعية كثيرا على حساب أصول البيولوجية قيد الانجاز (ح/23) خاصة في حالات الإنتاج الداخلي.

2.5 التوصيات المقترحة

- من خلال هذه الدراسة و النتائج المتوصل إليها فإن الطالب خلص إلى التوصيات التالية:
- ✓ ضرورة اعتماد إستراتيجية واضحة في مجال التكوين المحاسبي بالنسبة للجانب الأكاديمي من جهة و مختلف المؤسسات الاقتصادية من جهة أخرى، بهدف ترسيخ الثقافة المحاسبية المستندة للممارسة الدولية IAS/IFRS.
- ✓ استحداث هيئة مهنية وطنية تؤكل لها مهام تطوير و متابعة المستجدات و المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الوطني؛

6. قائمة المراجع:

1. Douhadida, M. (2010). *Comptabilité Financière Algérienne*. Alger: Clic Edition.
2. Ducasse Eric و 'et autres'. (2005). *Norme Comptable Internationales IAS/IFRS*. France: Edition de Boeck.
3. أسيا لعروسي. (2014). تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة تضخم (مذكرة ماجستير). كلية علوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية: جامعة المسيلة.
4. الجريدة الرسمية. (2009). قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجزائر.
5. المعيار المحاسبي الدولي 41. (الفقرة 10).
6. اجمعة حميدات. (2014). خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. الأردن: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
7. حنان لونيس. (2020). محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بما. مجلة معهد العلوم الاقتصادية ، 23 (1).
8. زهير محمد جميل سنان. (2006). المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وإيراداتها في المنشآت الزراعية. مجلة تنمية الرافدين (82).
9. طارق عبد العال حماد. (2003). موسوعة معايير المحاسبة. الإسكندرية: الدار الجامعية.
10. عباس على ميرزا، جيه جراهام، و ماغنوس أوريل هولت. (بدون سنة نشر). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. الأردن: جمعية المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
11. عز الدين القنيعي. (2022، 11). محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالية. مجلة البحوث والدراسات التجارية ، 02 (04).
12. لخضر علاوي. (2012). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF. الجزائر: الأوراق الزرقاء.
13. محمد أبو نصار، و جمعية حميدات. (2009). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية. الأردن: دار وائل للنشر.

14. يوسف محمد جربوع، و سالم عبد الله حلس. (2002). المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية. الاردن: مؤسسة الوراق.