

إشكالية القياس المحاسبي للأصول البيولوجية في ظل القرار الوزاري 201، دراسة حالة الوحدة الفلاحية الإنتاجية رابح لغمارة سطيف

Accounting Measurement Issues of Biological Assets Under Ministerial Decision 201 : A case study of the Rabah Laghmara agricultural production unit in setif

بوعمامة سهيلة

دلفوف إيمان*

تقييم أسواق رؤوس الأموال الجزائرية وآفاق تطويرها في ظل الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في

الفضاء الأورو-مغاربي، جامعة سطيف، الجزائر

العوامة، جامعة سطيف، الجزائر

bouamama.sou@gmail.com

delfouf.imane@univ-setif.dz

تاريخ النشر: 2026/09/01

تاريخ القبول: 2026/08/08

تاريخ الإرسال: 2026/07/21

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل إشكاليات القياس المحاسبي للأصول البيولوجية في الجزائر في ظل القرار الوزاري 201 المتضمن النظام المحاسبي المالي المكيف للقطاع الفلاحي. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي مدعومة بدراسة تطبيقية للوحدة الإنتاجية الفلاحية لغمارة رابح بولاية سطيف. أظهرت النتائج أن الوحدة الفلاحية لا تزال تعتمد بشكل أساسي على أسلوب التكلفة التاريخية في قياس أصولها البيولوجية مع محدودية تطبيق القيمة العادلة، وذلك بسبب غياب السوق النشط وضعف فعالية الأسواق المرجعية التي تتصف بتذبذب الأسعار وخضوعها للمضاربة، وبالإضافة إلى فرض الأسعار المقننة والمنظمة من طرف الدولة والتي لا تخضع لقوى العرض والطلب، كما أن الاعتماد على التقديرات الداخلية من طرف الخبراء، لا يعكس القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية.

الكلمات المفتاحية: أصول بيولوجية؛ تكلفة تاريخية؛ قرار وزاري 201؛ قياس محاسبي؛ قيمة عادلة.

Abstract:

This study aims to analyze the issues related to the accounting measurement of biological assets in Algeria under Ministerial Decision 201, which introduced the Financial Accounting System adapted to the agricultural sector. The study adopted a descriptive-analytical approach, supported by a case study of the Laghmara Rabah agricultural production unit in the Province of Setif. The findings revealed that the agricultural unit still relies primarily on the historical cost method in measuring its biological assets with limited application of fair value. This situation is mainly due to the absence of an active market and the weak efficiency of reference markets, which are characterized by price volatility and exposure to speculation. In addition, the existence of regulated and administered prices imposed by the state, which are not determined by supply and demand forces, further limits the application of fair value. Moreover, reliance on internal estimates provided by experts does not accurately reflect the fair value of biological assets.

Key Words: biological assets; Historical cost; Ministerial Decision 201; Accounting measurement; Fair value.

JEL Classification : M41, Q14, M48, Q12

*مرسل المقال: دلفوف إيمان (delfouf.imane@univ-setif.dz)

المقدمة:

شهد القطاع الفلاحي في الجزائر خلال السنوات الأخيرة اهتماما متزايدا كونه المصدر الرئيسي للإنتاج الغذائي، من خلال إنتاج المحاصيل الزراعية وتربية الحيوانات ومختلف الصناعات التحويلية المرتبطة به، إضافة إلى مساهمته في توفير فرص العمل وتحقيق الأمن الغذائي، وتكمن فعالية هذا القطاع في قدرة المؤسسات الفلاحية على إدارة مواردها بكفاءة، ومن ضمنها الأصول البيولوجية التي تتميز بخصوصية ناتجة عن التحولات البيولوجية المستمرة التي تنعكس على قيمتها بصفة مباشرة.

وفي ظل خصوصيات البيئة الفلاحية الجزائرية، تم مؤخرا إصدار القرار الوزاري 201 المؤرخ في 1 جوان 2023 والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي وهو نظام حديث يواكب المعيار الدولي IAS41 "الزراعة"، في خطوة تهدف إلى تقريب الممارسة المحاسبية الوطنية من المعايير الدولية المتعلقة بهذا القطاع، وخاصة فيما يتعلق بقياس وتقييم الأصول البيولوجية، حيث تم الاعتماد على أسلوب القيمة العادلة كأساس ملائم للقياس المحاسبي بدل التكلفة التاريخية كونها أسلوب تقليدي لا يبرز القيمة الحقيقية لهذه الأصول بسبب التغيرات البيولوجية المستمرة، وهذا بهدف إنتاج معلومات محاسبية أكثر ملائمة من أجل اعداد قوائم مالية موثوقة لعكس الواقع الحقيقي للقطاع الفلاحي، غير أن هذا التوجه الحديث يطرح إشكاليات حقيقية على مستوى التطبيق المحلي بسبب غياب السوق النشط، وهو ما يثير تساؤلات حول مدى إمكانية تطبيق أسلوب القيمة العادلة بشكل موثوق وموضوعي.

انطلاقا مما سبق، ارتأينا أن يركز هذا البحث على تحديد أبرز الإشكالات التي تعيق تطبيق أساليب القياس الحديثة من خلال دراسة واقع القياس المحاسبي للأصول البيولوجية في الجزائر والكشف عن طبيعة الممارسات المطبقة، وذلك اعتمادا على دراسة حالة الوحدة الفلاحية الإنتاجية بولاية سطيف، وهذا ما جعلنا نطرح الإشكالية الآتية:

كيف تتم عملية القياس المحاسبي للأصول البيولوجية في ظل التوجه نحو القيمة الحقيقية وفق القرار الوزاري 201؟

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية تم وضع التساؤلات الآتية:

- ما هي الأساليب المعتمدة في قياس الأصول البيولوجية في الوحدة الفلاحية الإنتاجية لغمارة رابح؟
 - ما هي التحديات التي تواجه تطبيق القيمة الحقيقية كأساس لقياس الأصول البيولوجية في الجزائر؟
- وللإجابة على التساؤلات السابقة تم وضع الفرضيات الآتية:
- تعتمد الوحدة الفلاحية الإنتاجية لغمارة رابح على أسلوب التكلفة التاريخية في قياس أصولها البيولوجية.
 - تتمثل تحديات تطبيق القيمة الحقيقية كأساس لقياس الأصول البيولوجية في غياب السوق النشط، وضعف فعالية الأسواق المرجعية، مع فرض الأسعار المقننة التي لا تخضع لقوى العرض والطلب.

أهداف الدراسة:

- تحليل أساليب القياس المحاسبي للأصول البيولوجية في ظل القرار الوزاري 201
- تحديد الصعوبات التي تواجه القياس المحاسبي للأصول البيولوجية في القطاع الفلاحي.
- الاطلاع على واقع القياس المحاسبي للمؤسسات الفلاحية بالجزائر بصفة عامة، وفي الوحدة الإنتاجية الفلاحية لغمارة رابح بولاية سطيف بصفة خاصة.

أهمية الدراسة: يكتسي موضوع القياس المحاسبي للأصول البيولوجية أهمية بالغة، نظرا لغياب توحيد واضح في الممارسات بين اعتماد التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة. ومن خلال هذا البحث، سيتم إبراز أهم التحديات المحاسبية الحديثة المرتبطة بالنشاط الفلاحي، بما يساهم في فهم أفضل لمدى ملائمة أساليب القياس المحاسبية لطبيعة الأصول البيولوجية.

المنهج المتبع: لتحقيق أهداف هذه الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال التطرق إلى القرار الوزاري 201 ومختلف الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بقياس الأصول البيولوجية وفق أسلوب التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، بالإضافة إلى الدراسة التطبيقية التي تتناول الأساليب المعتمدة في قياس الأصول البيولوجية للمؤسسة محل الدراسة.

I. الإطار المفاهيمي المحاسبي للأصول البيولوجية وفق القرار 201

1. طبيعة ومفهوم الأصول البيولوجية:

لقد تم التطرق إلى طبيعة ومفهوم الأصول البيولوجية في العديد من المراجع والمعايير المحاسبية، كونها كائنات حية تختلف عن باقي الأصول من حيث طبيعتها الديناميكية والقدرة على التغير المستمر في الشكل والحجم والقيمة، ومن بين المحاولات الأولى التي تناولت الأصول البيولوجية بشكل منظم، المعيار المحاسبي الأسترالي رقم 1037 "الأصول المولدة ذاتيا والمعاد توليدها"، على أنها الكائنات الحية غير البشرية (يعقوب، رزق، حلمي، و محمد، 2021، صفحة 141)، غير أن الاطار الأكثر تنظيما وشمولا في معالجة هذه الأصول برز من خلال المعيار المحاسبي الدولي 41 "الزراعة" حيث عرفها بأنها كائنات حية حيوانية أو نباتية، تمتلكها المؤسسة وتستغلها في إطار نشاطها الفلاحي والإنتاجي، وتتميز هذه الأصول بكونها تخضع لتحولات بيولوجية مستمرة وتشمل النمو والتدهور والإنتاج والتكاثر، والتي تؤثر بدورها على الخصائص الكمية أو النوعية للأصل البيولوجي (IFRS Foundation, 2001, p. A1603).

وفي نفس السياق، يؤكد القرار الوزاري 201 المتضمن النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي أنه يجب التركيز على الدور الأساسي الذي تلعبه التحولات البيولوجية في دعم الإنتاج الفعلي للمنتجات الفلاحية أو توليد أصول بيولوجية جديدة، سواء عبر تغييرات تحدث في الأصل نفسه أو من خلال إنتاج منتجات فلاحية نباتية أو حيوانية مثل المطاط الطبيعي (اللاتكس) وأوراق الشاي والصوف والحليب (القرار 201، 2023، صفحة 11).

وبناء على ما سبق، نستطيع القول أن الأصول البيولوجية كائنات ذات طبيعة حية عدا الإنسان تتميز بخصائص فريدة عن باقي الأصول التي تمتلكها المؤسسة، ومن بين أهم هذه الخصائص هو خضوعها للتحولات البيولوجية المستمرة.

2. تصنيف الأصول البيولوجية:

تصنف الأصول البيولوجية الحيوانية والنباتية وفقا لعدة اعتبارات، إذ يتم تصنيفها من حيث الهدف من الاستغلال إلى أصول منتجة وأصول مستهلكة، ومن حيث القدرة على الإنتاج إلى أصول بيولوجية ناضجة وأصول بيولوجية غير ناضجة. وسيتم توضيحها كالآتي (القرار 201، 2023)

1.2. التصنيف حسب الهدف من الاستغلال:

يعتمد هذا التصنيف على التمييز بين الأصول الثابتة وبين المنتجات الناتجة عنها والتي تصنف ضمن الأصول المتداولة، وذلك على النحو الآتي:

أ. أصول بيولوجية منتجة: هي الكائنات الحية حيوانات أو نباتات التي تمتلكها المؤسسة بهدف استغلالها في إنتاج منتجات فلاحية لعدة دورات إنتاجية مثل الأبقار الحلوب وأشجار الغابات المزروعة لإنتاج الخشب، أو تلك الموجهة لإنتاج أصول بيولوجية أخرى مثل إنتاج السلالات بهدف المحافظة على الأصل الحيواني.

ب. أصول بيولوجية مستهلكة: هي الحيوانات والنباتات التي يتم تربيتها أو زراعتها بهدف بيعها أو استهلاكها مباشرة بعد دورة إنتاج واحدة، بحيث يتم حصادها كمنتج زراعي مثل المحاصيل الموسمية كالقمح والذرة، أو تلك الموجهة للبيع كالمواشي المخصصة للتسمين والدواجن الموجهة لإنتاج اللحوم البيضاء.

2.2. التصنيف حسب القدرة على الإنتاج:

يعتمد هذا التصنيف على درجة نمو ونضج الأصل البيولوجي أي قدرته على الإنتاج من عدمه، وذلك على النحو الآتي:

أ. أصول بيولوجية ناضجة: هي الكائنات الحية التي وصلت إلى مرحلة تؤهلها في البدء بالإنتاج الدوري أو الجاهزية للحصاد أو البيع كمنتج نهائي ومثال ذلك أشجار الفاكهة المثمرة بانتظام، الأغنام الموجهة للتسمين وبلوغها الوزن التسويقي المناسب أو الدواجن البيضاء عند بدئها بوضع البيض.

ب. أصول بيولوجية غير ناضجة: وهي الأصول التي لم تصل إلى المستوى المعياري للإنتاج وغير جاهزة للبيع كمنتج، أي لا تزال في مرحلة النمو والتطور البيولوجي مثل العجول، الحملان والصيصان ومحاصيل القمح قبل موسم الحصاد. وبناء على ما سبق يتضح أن الفرق بين الأصول البيولوجية والمنتجات الفلاحية، يتمثل في أن المنتج الفلاحي يتم استخراجه أو حصاده من الأصول البيولوجية الناضجة، أما بخصوص الحصاد فهو فصل المنتجات عن الأصل البيولوجي أو توقيف العمليات الحيوية له تمهيدا لاستغلاله أو تسويقه كجني الثمار من الأشجار وقطف القطن وذبح الأغنام المسمنة لإنتاج اللحوم.

3. العوامل المؤثرة في طبيعة الأصل البيولوجي:

إن الأصول البيولوجية تعد أصولاً طبيعية حية تتأثر بعوامل مختلفة تؤثر على طبيعتها البيولوجية، مما يجعل معالجتها محاسيباً يتطلب مراعاة لخصوصياتها مقارنة بالأصول الأخرى (Campos-Llerena, Mauricio Arias-Pérez, Morales, & Barreno-Córdova, 2025, p. 3)

إذ تخضع الأصول البيولوجية لتحولات بيولوجية مستمرة طوال دورة حياتها، تؤدي إلى تغير خصائصها كما ونوعاً بحيث تنعكس على قيمتها الاقتصادية، فمثلاً تختلف قيمة شجرة الزيتون في طور النمو عن قيمتها عند بلوغ مرحلة الإنتاج الكامل، كما تختلف قيمة العجل عن البقرة المنتجة للحليب، وبذلك يعد عمر الأصل البيولوجي من المحددات الأساسية في تقييمه، إذ تتباين قيمته باختلاف مراحل دورة الحياة التي يمر بها؛

كما تؤثر الجودة الوراثية بشكل مباشر على أداء الأصل البيولوجي وإنتاجيته، مما ينعكس على قيمته العادلة، فالأبقار ذات السلالات المحسنة وراثياً تكون أكثر إنتاجاً للحليب مقارنة بغيرها، كما أن البذور المحسنة تعطي مردودية أعلى وجودة أفضل من المحاصيل التقليدية؛ أيضاً تلعب الظروف المناخية دوراً أساسياً في تحديد قيمة الأصول البيولوجية، إذ تؤثر في نموها وتطورها، فوفرة الأمطار واعتدال درجات الحرارة يساعدان على زيادة إنتاجية المحاصيل، في حين أن الجفاف أو الصقيع قد يؤدي إلى تراجع الإنتاج أو تلف جزء من المحصول، مما يخفض من قيمته؛ كما تتأثر الأصول البيولوجية بعوامل خارجية أخرى قد تكون غير متوقعة، كانتشار الأمراض أو الآفات الزراعية أو التغيرات المفاجئة في البيئة، فإصابة قطيع من الأغنام بمرض معين قد تقلل من قيمته بشكل كبير، وكذلك إصابة المحاصيل بآفة زراعية قد تؤدي إلى انخفاض جودتها وقيمتها في السوق.

II. دراسة وتحليل متطلبات القياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفقاً للقرار الوزاري 201

1. شروط الاعتراف بالأصل البيولوجي:

يتم الاعتراف بالأصول البيولوجية ضمن حسابات المؤسسة الفلاحية عند توافر ثلاثة شروط أساسية، تتمثل فيما يلي (القرار 201، 2023، صفحة 11):

- خضوع الأصل لسيطرة المؤسسة نتيجة أحداث سابقة؛
- وجود احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل البيولوجي نحو المؤسسة؛
- أن تكون القيمة الحقيقية أو التكلفة التاريخية للأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق.

2. قياس الأصول البيولوجية في القطاع الفلاحي:

يعد القياس المحاسبي للأصول البيولوجية عملية تترجم الواقع الاقتصادي لهذه الأصول إلى قيم نقدية تعكس قيمتها الحقيقية داخل المؤسسة الفلاحية، وتكمن صعوبة قياس هذا النوع من الأصول في كونها تخضع لتغيرات بيولوجية مستمرة تحدث تغيرات جوهرية في قيمتها كل فترة، وقد أوضح القرار الوزاري 201 عند قياس هذا النوع من الأصول أنه يجب التفرقة بين الأصول البيولوجية والمنتجات الفلاحية على النحو الآتي:

- ينص القرار 201 على قياس الأصول البيولوجية بالقيمة الحقيقية مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل فترة تقرير، مع الاعتراف بفروق التقييم ضمن نتيجة الفترة المالية التي تحدث فيها، وفي حالة تعذر تقدير القيمة الحقيقية فيتم تقييمها بتكلفتها منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة (القرار 201، 2023، الصفحات 10-11).

- أما بالنسبة للمحصول الزراعي (المحصول) الناتج عن الأصول البيولوجية للمؤسسة فيتم قياسه بالقيمة الحقيقية مطروحا منها تكاليف المقدرة عند نقطة الحصاد، وبعد هذا القياس تقوم المؤسسة بتطبيق المعيار الدولي IAS2 "المخزونات" أو أي معيار آخر مناسب، حيث أن المعيار الدولي IAS 41 لا يعالج المنتجات الزراعية بعد الحصاد. وتشمل تكاليف نقطة البيع عمولات الوسطاء والتجار، الضرائب المفروضة من الهيئات التشريعية، رسوم أسواق السلع، ضرائب ورسوم التحويل، ولا تشمل هذه التكاليف مصاريف النقل أو التكاليف الأخرى اللازمة لإيصال الأصول إلى السوق (علاوي، 2012، صفحة 229).

3. أساليب قياس الأصول البيولوجية في القطاع الفلاحي:

3.1. أسلوب التكلفة التاريخية:

تعد التكلفة التاريخية أحد الأساليب المعتمدة في قياس الأصول البيولوجية وفق القرار الوزاري رقم 201، حيث يتم اللجوء إليها كبديل في الحالات التي يتعذر فيها تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق، ويقضي هذا الأسلوب بإثبات الأصل البيولوجي عند الاعتراف الأولي بتكلفته، سواء كانت تكلفة الاقتناء أو تكلفة الإنتاج (الولادة)، مع إدراجه لاحقا في القوائم المالية بالقيمة الدفترية المتمثلة في التكلفة التاريخية مطروحا منها الاهتلاكات وخسائر انخفاض القيمة إن وجدت، وعند تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية في قياس الأصول البيولوجية، يتعين مراعاة مجموعة من الجوانب التالية (القرار 201، 2023، الصفحات 89-90):

- يطبق الاهتلاك على الأصول البيولوجية النباتية والحيوانية التي بلغت مرحلة النضج، بعد تصنيفها كأصول ثابتة، ويتم تحديد العمر الإنتاجي للحيوانات المنتجة والمزارع المعمرة والنباتات الأخرى بناء على تقديرات المسؤولين الفنيين، وفقا للمعايير التقنية والمتعلقة بطبيعة القطاع الفلاحي والعوامل المؤثرة في نمو الأصول البيولوجية.

- تحدد القيمة القابلة للاهلاك للأصول البيولوجية الحيوانية انطلاقا من القيمة المثبتة محاسبيا بعد خصم القيمة المتبقية والتي تمثل وزن اللحم أو الذبيحة عند نهاية فترة الاستغلال، أما بالنسبة للمزارع المعمرة والنباتات الأخرى، فيعتمد تحديد السعر القابل للاهلاك على القيمة المثبتة بعد خصم كل من القيمة المتبقية المتوقعة عند نهاية العمر الإنتاجي، والتناقص المحتمل في القيمة نتيجة لعوامل مختلفة مثل المرض والظروف المناخية وانخفاض الإنتاج مع مرور الزمن.

- تثبت خسائر القيمة على الأصول البيولوجية النباتية والحيوانية الناضجة وغير الناضجة عندما تظهر مؤشرات تدل على انخفاض القيمة القابلة للاسترداد مقارنة بالقيمة المحاسبية الصافية، وهذا في حالة اتباع أسلوب التكلفة التاريخية في القياس.

- تنشأ خسائر القيمة نتيجة لعوامل تؤثر على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل البيولوجي فبالنسبة للحيوان فقد يصاب بالأمراض أو تراجع كبير في قدرته الإنتاجية، أما بالنسبة للمزارع المعمرة والنباتات الأخرى فقد يعود سبب خسارة قيمتها الى التلف الناتج عن الظروف المناخية كالجفاف وكذلك الآفات والأمراض التي قد تصيبها، حيث يتعين على المؤسسة الاعتراف بخسارة القيمة لعكس القيمة الفعلية للأصول البيولوجية في القوائم المالية.

أ. **تحديات قياس الأصول البيولوجية وفق أسلوب التكلفة التاريخية:** إن تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية لقياس الأصول البيولوجية يواجه تحديات نتيجة لطبيعتها الحيوية كالنمو والتكاثر والتدهور، كون هذا الأسلوب لا يأخذ التحولات البيولوجية المستمرة بعين الاعتبار، مما لا يعكس القيمة الحقيقية لهذه الأصول، بالإضافة إلى ذلك تعد عملية تخصيص التكاليف المشتركة والتكاليف غير المباشرة أمراً معقداً حيث ترتبط التكاليف المشتركة بعملية إنتاج واحدة تعطي عدة مخرجات في آن واحد ومثال ذلك التكاليف المرتبطة برعاية قطعان الأبقار الذي يولد عجولاً وينتج حليباً في الوقت نفسه، وهذا ما يجعل تخصيص التكاليف لكل أصل على حدة عملية أكثر تعقيداً، أما التكاليف غير المباشرة فهي تكاليف لا يمكن ربطها مباشرة بالأصل البيولوجي مثل تكاليف الكهرباء والصيانة مما يزيد من صعوبة توزيعها بدقة على مختلف الأصول أو المنتجات البيولوجية، ويؤدي هذا التداخل بين النوعين من التكاليف إلى جعل عملية التخصيص قائمة بالدرجة الأولى على التقدير المحاسبي وهذا ما يستلزم خبرة محاسبية متخصصة لضمان دقة النتائج في ظل تقلبات الأسواق والعوامل المناخية. (Argilés Bosch, Aliberch, & Garcia Blandon, 2012, p. 112)

2.3. أسلوب القيمة العادلة:

وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS13 تعرف القيمة العادلة بأنها السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في ظروف منظمة وغير مكرهة بين أطراف السوق في تاريخ القياس، ويستخدم هذا الأسلوب في قياس العديد من العناصر المحاسبية ومن أهمها الأدوات المالية وغيرها من الأصول المادية بالإضافة إلى الأصول البيولوجية (Rezende, da Silva, Dalmácio, & Rodrigues, 2022, p. 2). ويتم استخدام مصطلح القيمة الحقيقية في القرار الوزاري 201 وهو مصطلح يقابل القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية. فاعتماد هذا الأسلوب في القطاع الفلاحي يعكس القيمة الحقيقية للأصل أو المنتج البيولوجي، حيث يعتمد في تحديدها وجود سوق نشط، ويعد السعر السائد في هذا السوق أكثر موضوعية لقياسها، وتعتبر أفضل طريقة لتسهيل تحديد القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية بأن يتم تصنيفها في فئات وفقاً لبعض الصفات المشتركة والخصائص الجوهرية المؤثرة في قيمتها مثل النوع أو العمر أو الجودة أو القدرة الإنتاجية، والتي يعتمد عليها كمعايير للتقييم، بالإضافة إلى تحيين قيمة الأصول البيولوجية عند تاريخ الاقفال، والاعتراف بالتغيرات الحاصلة في نتيجة الدورة، مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. أما النفقات اللاحقة لعملية الاقتناء فتدرج كأعباء وتحمل لنتيجة الدورة سواء أدت إلى تحسين مستوى إنتاجية الأصل البيولوجي أم لا (القرار 201، 2023، صفحة 12).

ويعتمد قياس الأصول البيولوجية وفق هذا الأسلوب على مدى توفر البيانات السوقية لها، فكلما تم الاعتماد على أسعار سوقية قابلة للملاحظة كلما ارتفعت موثوقية قياسها، بينما ترتفع درجة التقدير عند استخدام مدخلات غير قابلة للملاحظة، ووفقا للمعيار IFRS13 "قياس القيمة العادلة"، تم وضع تسلسل هرمي لقياسها يتضمن ثلاث مستويات تختلف بحسب درجة قابلية ملاحظة المدخلات المستخدمة في القياس، وتتمثل مستويات القيمة العادلة فيما يلي: (IFRS Foundation, 2011, p. 686)

-المستوى الأول للمدخلات: يعتبر هذا المستوى الأكثر موثوقية من حيث مدخلاته، لأنه يعبر على الأسعار المعلنة غير المعدلة في السوق النشط لأصول أو التزامات متماثلة في تاريخ القياس ويستخدم مباشرة متى توفرت بيانات سوقية واضحة.

-المستوى الثاني للمدخلات: يمثل هذا المستوى أسعارا قابلة للملاحظة بشكل غير مباشر مثل أسعار أصول مشابهة أو مؤشرات سوقية معدلة لتناسب خصائص الأصل محل القياس.

-المستوى الثالث للمدخلات: يتم الاعتماد في هذا المستوى على مدخلات غير قابلة للملاحظة في السوق، حيث يتم استخدام التقديرات والخبرة المهنية والنماذج الداخلية لتحديد القيمة العادلة للأصل، مع الأخذ بعين الاعتبار الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل.

وفي حال الدول النامية التي تفتقر للسوق النشط لتحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية فيتم الاعتماد على مجموعة من المعايير التي تستند إلى طبيعة البيانات المتاحة ودرجة موثوقيتها، حيث يمكن الاعتماد على واحد أو أكثر من المعايير التالية (Socoliuc, Schipor, & Solovastu, 2016, p. 157):

- الاعتماد على أسعار أحدث المعاملات، بشرط أن تعكس هذه الأسعار استقرارا في الظروف الاقتصادية وعدم حدوث تغيرات جوهرية بين تاريخ المعاملة وتاريخ التقييم؛

- الاستناد إلى أسعار أصول بيولوجية مماثلة في السوق مع إجراء التعديلات اللازمة لمراعاة الفروقات، كاختلاف العمر أو الجودة، مثل تقييم الأشجار المثمرة بالرجوع إلى أسعار أشجار مشابهة مع تعديلها حسب مستوى الإنتاجية.

-المعايير القطاعية المعتمدة والمتعارف عليها والتي تعتمد على خصائص كمية أو نوعية مثل تقييم البساتين بعدد الشتلات أو بالهكتارات، أو تقييم القطيع الحيواني وفقا لوزن اللحم بالكيلوغرام.

من خلال ما سبق يتبين أن هذه المعايير الخاصة بقياس الأصول البيولوجية تختلف من حيث مستوى الموضوعية ومدى الاعتماد على التقدير، حيث يتدرج استخدامها من الاعتماد على بيانات سوقية فعلية إلى مؤشرات تقديرية ذاتية، الأمر الذي يعكس تزايد دور تقدير الخبراء في عملية قياس الأصول البيولوجية في حالة غياب السوق النشط.

أ. **تحديات قياس الأصول البيولوجية وفق أسلوب القيمة العادلة:** وفقا لمجلس معايير المحاسبة الدولية، تعد القيمة العادلة أكثر موثوقية في قياس الأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية، غير أن تطبيقها يواجه جملة من المعوقات والإشكالات، تتمثل فيما يلي (السعري و العادلي، 2019، صفحة 147):

- الصعوبة في تطبيق أسلوب القيمة العادلة عند غياب السوق النشط الذي يتسم بحركية منتظمة بين البائعين والمشتريين لاسيما في حالة حدائق الفاكهة أو بساتين الأزهار أو الغابات، ومحاولة قياس الأصول البيولوجية بشكل منفصل عن الأصول المرتبطة بها كالأرض المزروعة عليها؛
- تواجه عملية تقييم المحاصيل الزراعية الموسمية، مثل القمح والسكر والقطن، وفقا للقيمة العادلة صعوبات ملحوظة، ويرجع ذلك إلى تقلب أسعار هذه المحاصيل في الأجل القصير تبعا لظروف السوق، فضلا عن تأثيرها بمستويات العرض والطلب وجودة المحصول.
- يؤدي تعدد بدائل القياس المعتمدة لتحديد القيمة العادلة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 41، إلى غياب الاتساق والثبات في تطبيق أسس القياس بين الشركات داخل البلد الواحد الأمر الذي يؤثر سلبا على إمكانية المقارنة؛ أبرز التحديات التي أثارها المعيار المحاسبي الدولي IAS41 هو الاعتراف بفروق القيمة العادلة للأصول البيولوجية بعد خصم تكاليف البيع، كإيرادات أو مصروفات ضمن قائمة الدخل وهو ما يؤدي إلى توقعات غير حقيقية للأرباح القابلة للتوزيع على المساهمين، كما أن الاعتراف بالإيراد قبل تحققه يرفع من تذبذب الأرباح وتقلب الدخل مما يثير مخاوف بشأن الضرائب.

III. قياس الأصول البيولوجية في الوحدة الإنتاجية الفلاحية لغمارة رابح بولاية سطيف:

سنتطرق إلى أساليب القياس المحاسبي للأصول البيولوجية لأحد المؤسسات الفلاحية في الجزائر والمتمثلة في الوحدة الإنتاجية الفلاحية لغمارة رابح بولاية سطيف، ولمعرفة وتحديد أسلوب القياس المحاسبي المناسب للمؤسسة محل الدراسة، تم دراسة كيفية تحديد قيم هذه الأصول في مختلف مراحل التحول البيولوجي للأصل، بما يسمح باختيار الأساس الملائم للقياس المحاسبي وفق طبيعة الأصل البيولوجي.

1. التعريف بالوحدة الفلاحية الإنتاجية لغمارة رابح:

تعرف الوحدة الإنتاجية الفلاحية لغمارة رابح باسم المزرعة النموذجية، وقد تأسست منذ الحقبة الاستعمارية وشهدت عدة تغيرات مست شكلها القانوني وطبيعة نشاطها منذ سنة 1963 وفي سنة 2024 تم دمجها كليا مع مؤسسة تطوير الزراعات الزيتية SODEOL، التابعة لمجمع DCAS لتطوير الزراعات الفلاحية الإستراتيجية بهدف تعزيز الإنتاج المحلي، تقع هذه الوحدة في ولاية سطيف ضمن إقليم دائرة عين أرناط غرب الولاية، تتربع المزرعة على مساحة إجمالية تقدر بـ 1490 هكتار، تشكل 1450 هكتارا مساحة زراعية صالحة للاستغلال الفلاحي منها 20 هكتار مساحة مروية. تحتوي المزرعة على مساحة مخصصة لتربية الأبقار تقدر بـ 1194 متر مربع، تحتوي على خمس إسطبلات، تقدر مساحة الإسطبل الواحد بـ 1155.87 متر مربع بطاقة استيعابية تقدر بـ 100 بقرة.

تقوم الوحدة الفلاحية بإنتاج أنواع متعددة من المنتجات الفلاحية النباتية والحيوانية، حيث يعتمد النشاط الرئيسي للمؤسسة بالدرجة الأولى على إنتاج المحاصيل الزراعية التي تزرع لمرة واحدة في السنة بالإضافة لإنتاج الحليب، وسنعدد النشاطات المتنوعة التي تمارسها الوحدة الفلاحية كالاتي:

- المحاصيل الزراعية للشعير والقمح بنوعيه الصلب واللين: يوجه هذا النوع من الحبوب بعد الحصاد مباشرة للاستهلاك؛
- المحاصيل الزراعية للقمح والشعير المكثف: تزرع هذه الحبوب بهدف إنتاج البذور من الجيل الثالث والرابع للمحافظة على هذا النوع؛

- التبن وهو منتج ثانوي يظهر أثناء عملية الحصاد؛

- الخضر الجافة كالعدس والفاصولياء والحمص؛

- أشجار فاكهة الرمان؛

- تربية الأبقار الموجهة لإنتاج الحليب وأبقار التسمين الموجهة للبيع من سلالة مونبليار (Montbéliard).

وتجدر الإشارة أن الدورة المحاسبية في القطاع الفلاحي تختلف عن الدورة المحاسبية العادية، فهناك ما يزرع في الخريف ويحصد في الصيف أو في مواسم أخرى، وعلى الرغم من ذلك فإن الوحدة الفلاحية لغماره رابح تعتمد على الدورة المحاسبية النظامية ابتداء من 1/1 إلى 12/31 وهذا منذ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق سنة 2010.

2. قياس الأصول البيولوجية النباتية:

تمتلك الوحدة الفلاحية نوعين من الأصول البيولوجية النباتية المتمثلة في الحبوب والخضروات الجافة بالإضافة إلى أشجار فاكهة الرمان.

1.2. مرحلة بذر الحبوب والخضروات الجافة:

تقوم الوحدة الإنتاجية بشراء مختلف البذور من تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCLS بولاية سطيف أو الحصول عليها مجاناً في شكل إعانات الاستغلال في الظروف المناخية الصعبة، حيث تقوم الوحدة الفلاحية بتسجيل المشتريات من البذور بتكلفة الشراء، وتصنيفها كمخزون لأن دورة حياتها لا تتجاوز السنة، وتقوم تعاونية الحبوب والخضر الجافة في إطار عملية الدعم والتوجيه بتتبع كل المصاريف كالأسمدة المنفقة على المحاصيل الزراعية، من مرحلة بذر الأرض إلى فترة الحصاد وتقديمها لمصلحة المحاسبة التابعة للوحدة الانتاجية بغية مساعدتهم في تقدير تكلفة الإنتاج المناسبة. والجدول التالي يوضح لنا مختلف التكاليف التي يتم انفاقها على زراعة الحبوب خلال الدورة الإنتاجية.

الجدول 01: "بطاقة متابعة المدخلات الزراعية للحبوب والخضر الجافة سنة 2025"

مشتريات البذور	الكمية (القطار)	سعر الشراء خارج الرسم (دج)	السماذ الأساسي (الباطي)	السماذ التكميلي (السطحي)	مبيد الأعشاب
بذور القمح الصلب العادي	240	1.675.200	2.235.100	764.050	1.050.000
بذور القمح الصلب مكثف	660	5.095.200	6.358.880	1.746.400	2.400.000
بذور القمح اللين العادي	-	-	-	-	-
بذور القمح اللين المكثف	140	877.800	1.532.640	441.600	720.000
بذور الشعير العادي	84	(إنتاج المؤسسة)	894.040	257.600	175.000
بذور الشعير المكثف	-	-	-	-	-
الإجمالي	1124	7.648.200	11.020.660	3.209.650	4.345.000
بذور العدس	30	240.000	-	-	-
الإجمالي	30	240.000			

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على بطاقة متابعة إنتاج الحبوب والخضر الجافة للوحدة الفلاحية الإنتاجية لغمارة رابع سنة 2025 من الجدول أعلاه نلاحظ أن الوحدة الفلاحية تقوم بتقييم مشترياتها من الحبوب بتكلفة الشراء بينما تقوم بتسجيل جميع تكاليف المنفقة على زراعة المحاصيل في المجموعة السادسة حسب طبيعتها.

2.2. مرحلة حصاد الحبوب والخضر الجافة:

في مرحلة الحصاد، وفيما يخص المنتجات الزراعية من المحاصيل فإن الوحدة الفلاحية لغمارة رابع تتعامل مع تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCLS، حيث يتم تقييم المحاصيل المنتجة وبيعها بسعر موحد متعارف عليه يطبق على جميع المتعاملين، أي أنه يعتبر سعرا مقننا تحدده آليات تنظيمية وإدارية وليس سعرا تنافسيا ناتجا عن تفاعل قوى العرض والطلب، أما التبن الذي يتم الحصول عليه بعد عملية الحصاد فيتم تقييمه في دفاتر المؤسسة استنادا لسعره المتداول في السوق المحلي.

3.2. مراحل غرس الأشجار المثمرة:

تحتوي المزرعة على النوع الثاني من الأصول النباتية المتمثلة في بساتين أشجار الرمان حيث قامت الوحدة الفلاحية في سنة 2021 بشراء 500 شتلة من فاكهة الرمان من أحد الموردين بتكلفة شراء قدرت 155000 دج وتم تصنيفها في البداية ضمن الأصول البيولوجية قيد الإنجاز وتم تحديد بداية انتاجها للفاكهة بـ 3 سنوات وفي هذه المرحلة تم تحضير الأرض وحرثها بالوسائل الخاصة للوحدة الفلاحية وبعدها تم زراعة الشتلات، وتم حساب جميع تكاليف المنفقة على الشتلات في المجموعة السادسة حسب طبيعتها. وبعد مرور المدة المحددة تم إعادة تصنيف هذه الشتلات إلى أصول بيولوجية نباتية منتجة (مزارع معمرة) باعتبارها قد دخلت مرحلة الإنتاج وبداية جني الثمار سنة 2024 بعمر

انتاجي قدر بـ 20 سنة، وقد تم إعادة تقييمها بالاعتماد على نفس مبلغ تكلفة شراء الشتلات من المورد، مع تسجيل الاهتلاك ابتداء من تاريخ إعادة التصنيف، وهذا راجع لغياب السوق النشط الذي يحدد القيمة الحقيقية لأشجار فاكهة الرمان.

3. قياس الأصول البيولوجية الحيوانية

3.1. التصنيف المحاسبي للأصول البيولوجية الحيوانية حسب معيار العمر والجنس:

يعتمد قياس الأصول البيولوجية الحيوانية في الوحدة الفلاحية لغمارة رابح على تقديرات داخلية تعد من طرف الخبراء التابعين للإدارة العليا، وذلك استنادا لمعايير محددة أهمها العمر والجنس حيث تعتبر هذه المعايير كأساس لتقييم الأصول البيولوجية الحيوانية مع الأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والأسعار المتداولة محليا، والجدول الموالي يبين التصنيف المحاسبي للأبقار حسب معياري العمر والجنس.

الجدول رقم 02: "التصنيف المحاسبي للأبقار حسب معياري العمر والجنس"

التصنيف المحاسبي	إناث البقر		ذكور البقر	
	العمر	التسمية	العمر	التسمية
أصول بيولوجية جارية	من الولادة إلى 6 أشهر	Velle	من الولادة إلى 6 أشهر	Veau
	من 6 أشهر إلى 12 شهرا	Velle	من 6 أشهر إلى 12 شهرا	Veau
	من 12 شهر إلى 18 شهرا	Génisse	من 12 أشهر إلى 18 شهرا	Taurillon
أصول بيولوجية غير جارية	بعد وضع الصغار	Vache	أكثر من 18 شهرا	Taureaux

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على الوثائق الداخلية للوحدة الفلاحية الإنتاجية لغمارة رابح

بعد الاطلاع على السجلات لاحظنا أن الوحدة الفلاحية تقوم بتصنيف أصولها البيولوجية الحيوانية وإدراجها في الحسابات وفقا لمدونة حسابات القرار الوزاري 201 المتضمن النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي، حيث تصنف الأصول البيولوجية عند الولادة كأصول جارية، ثم يعاد تصنيفها إلى أصول بيولوجية غير جارية (ثابتة) عند دخولها مرحلة الإنتاج مع حساب الاهتلاك ابتداء من تاريخ إعادة التصنيف. بالنسبة للإناث، أول ولادة للبقرة تصنف كأصول بيولوجية منتجة، أما بالنسبة للذكور فيتم تحويلهم من صنف المخزونات بمجرد بلوغهم مرحلة التزاوج والتي تتجاوز عادة عمر 18 شهرا. أما باقي الحيوانات الموجهة للبيع فتصنف كمخزونات (أصول بيولوجية جارية).

3.2. القياس المحاسبي للأصول البيولوجية الحيوانية وفقا للتحويلات البيولوجية:

يتم قياس الأصول البيولوجية في جميع مراحل التحول البيولوجي اعتمادا على أسس تقييم تتناسب مع كل مرحلة من مراحل التحول البيولوجي، والجدول الآتي يمثل التقييم الدوري للأصول البيولوجية الحيوانية للوحدة محل الدراسة.

جدول رقم 03: "التقييم الدوري للأصول البيولوجية الحيوانية المعتمد منذ سنة 2022"

التقييم (دج)	عمر العجل الأنثى	التقييم (دج)	عمر العجل الذكر
60.000	من 0 إلى 3 أشهر	80.000	من 0 إلى 3 أشهر
70.000	من 3 إلى 6 أشهر	90.000	من 3 إلى 6 أشهر
80.000	من 6 إلى 9 أشهر	100.000	من 6 إلى 9 أشهر
100.000	من 9 إلى 12 شهرا	120.000	من 9 إلى 12 شهرا
150.000	أكثر من 12 شهرا	160.000	أكثر من 12 شهرا
200.000	أبقار حامل	320.000	ثيران التكاثر
350.000	أبقار حلب	/	/

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على محضر التقييم الدوري للوحدة الفلاحية الإنتاجية لغماره رابع والجدول الموالي يوضح التغير في قيمة الأصل نتيجة التحولات البيولوجية للأصول الحيوانية حسب معياري الجنس والعمر

جدول رقم 04: "جدول متابعة تغير القيمة وفقا للتحول البيولوجي للأصول الحيوانية حسب معياري الجنس والعمر"

التغير في القيمة (دج)	عدد الإناث	التغير في القيمة (دج)	عدد الذكور	عمر العجل
660.000	12	1.920.000	24	من 0 إلى 3 أشهر
280.000	28	90.000	9	من 3 إلى 6 أشهر
350.000	35	20.000	2	من 6 إلى 9 أشهر
600.000	30	60.000	3	من 9 إلى 12 شهرا
200.000	4	0	0	أكثر من 12 شهرا
1.000.000	20	-	-	أبقار حامل
3.300.000	22	-	-	أبقار حلب
-	-	160.000	1	ثيران التكاثر
6.390.000	151	2.230.000	39	الإجمالي

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على سجل تغيرات المخزون لقطيع الابقار للوحدة الفلاحية لغماره رابع سنة 2025 يوضح الجدول أعلاه أسلوب التقييم الدوري للأصول البيولوجية الحيوانية المعتمد داخل الوحدة، والذي يعكس جزئيا التحولات البيولوجية، إذ يستند إلى مدخلات غير قابلة للملاحظة تعتمد أساسا على التقديرات المهنية في ظل غياب سوق نشط، إلا أن الوحدة تسجل التغيرات الناتجة عن هذا التقييم ضمن ح/72 تغير المخزون، في حين يقتضي كل من المعيار الدولي IAS41 والقرار 201 الاعتراف بفروقات القيمة العادلة للأصول البيولوجية مباشرة ضمن نتيجة الفترة المالية المعنية، كبنء مستقل يمثل أرباحا أو خسائر ناتجة عن تغير قيمة الأصل البيولوجي.



وقد تم تلقي توضيحات من طرف محاسب الوحدة الفلاحية بشأن عدم تحيين القيم الدورية للأصول البيولوجية منذ سنة 2022 لتتماشى مع أسعار السوق، حيث أفاد المحاسب أنه فعلا قد تمت عملية التحيين من طرف الإدارة سنة 2021 بناء على أسعار الأسواق المحلية المتداولة، ليتم إلغاؤها فورا بسبب تضخيم النتيجة المالية وارتفاع العبء الضريبي لتلك السنة، كما أشار لعدم إمكانية الاعتماد على أسعار السوق في السنوات الأخيرة نظرا لتذبذبها وافتقارها للمنطق الاقتصادي نتيجة خضوعها للمضاربة، مما يجعلها غير معبرة عن القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية الحيوانية وهو ما ينعكس سلبا على مصداقية القوائم المالية، نتيجة لهذه الظروف تم الرجوع فورا إلى التقييم الدوري السابق لسنة 2015 مع إضافة بعض التعديلات فقط ليتم اعتماد التقييم الدوري الموضح سابقا. والجدول الموالي يبين الفرق بين التقييم الدوري لسنة 2020 وسنة 2021:

جدول رقم 05: "جدول متابعة فارق القيمة بين التقييم الدوري لسنة 2020 و التقييم الخين لسنة 2021"

الأصول البيولوجية الحيوانية (الذكور)	التقييم الدوري في 2020\12\31	القيمة المحينة في 2021\12\31	فارق التقييم	عدد الابقار في 2021\12\31	فارق التقييم الاجمالي
من 0 إلى 3 أشهر	80.000	160.000	80.000	42	3.360.000
من 3 إلى 6 أشهر	90.000	180.000	90.000	17	1.530.000
من 6 إلى 9 أشهر	100.000	200.000	100.000	13	1.300.000
من 9 إلى 12 شهرا	120.000	240.000	120.000	9	1.080.000
أكثر من 12 شهرا	160.000	320.000	160.000	6	960.000
ذكور للتكاثر	320.000	640.000	320.000	2	640.000
الأصول البيولوجية الحيوانية (الإناث)					
من 0 إلى 3 أشهر	60.000	120.000	60.000	23	1.380.000
من 3 إلى 6 أشهر	70.000	140.000	70.000	14	980.000
من 6 إلى 9 أشهر	80.000	160.000	80.000	14	1.120.000
من 9 إلى 12 شهرا	100.000	200.000	100.000	7	700.000
أكثر من 12 شهرا	150.000	300.000	150.000	31	4.650.000
أبقار حامل	200.000	400.000	200.000	36	7.200.000
أبقار حلوب	300.000	600.000	300.000	90	27.000.000
الاجمالي					51.900.000

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على الوثائق الداخلية للوحدة الفلاحية الإنتاجية لغماره رابح لسنة 2020 و 2021.

3.3. آليات خروج الأصول البيولوجية الحيوانية في حالة البيع أو الهلاك أو الذبح الصحي:

يتم خروج الأصول البيولوجية الحيوانية من الوحدة الفلاحية، من خلال عدة حالات تشمل البيع، الهلاك (الموت)، الضياع)، والذبح الصحي الذي يتم اللجوء إليه عند إصابة الحيوانات بالأمراض وذلك بهدف حماية القطيع من العدوى أو حماية المستهلك.

أ. حالة البيع: تقوم الوحدة الفلاحية ببيع أصولها البيولوجية الحيوانية من خلال تنظيم آلية البيع بالمزاد العلني على مستوى مقرها وهذا بحضور المحضر القضائي، حيث تحدد الوحدة الإنتاجية سعرا افتتاحيا (سعر الانطلاق) بناء على الحالة الصحية للأصل البيولوجي وأسعار الأسواق التقريبية، ويتم تحديد السعر النهائي للأصل وفقا لتفاعل العرض والطلب بين المشاركين إلى أن يتحدد السعر لصالح أعلى عرض، بما يعكس في الغالب قيمته السوقية في لحظة البيع.

ب. حالة الهلاك (الموت، الضياع): في حالة هلاك الأصل البيولوجي يتم الاعتراف بالخسارة بالقيمة المسجلة له في دفاتر الوحدة الفلاحية بتاريخ وقوع الهلاك.

ج. حالة الذبح الصحي: قد تؤدي بعض الأمراض مثل الحمى القلاعية والسل إلى الإلتلاف الكلي أو الجزئي للحوم، فبعد التأكد من إصابة الأبقار بالمرض من قبل الطبيب البيطري، يتم صدور أمر بالذبح من قبل المفتشية البيطرية لولاية سطيف وتنفيذ عملية الذبح بعد التأكد من صلاحية اللحم للاستهلاك البشري، ويقيم الأصل البيولوجي على أساس وزن اللحم الناتج والمباع وفق آلية البيع بالمزاد العلني على مستوى المذبح، أما في حالة عدم صلاحيته للاستهلاك يتلف اللحم ويتم الاعتراف بخسارة القيمة وفقا لقيمته المسجلة في دفاتر الوحدة الفلاحية.

أما بالنسبة للمنتجات الحيوانية المتمثلة في الحليب، فيتم تقييمها في دفاتر الوحدة الفلاحية على أساس سعر البيع المقنن والمطبق مع المؤسسة العمومية لمجمع الحليب جيبلي فرع ولاية سطيف، والمحدد بسعر 65 دج للتر الواحد سواء بالنسبة للحليب الموجه للبيع أو المخصص للعجول الحديثة الولادة.

4. النتائج:

لقد سعت هذه الورقة البحثية إلى تحليل وإبراز الإشكاليات التي تواجه أساليب القياس المحاسبية المعتمدة في الجزائر، خاصة بعد صدور القرار الوزاري 201 المتضمن النظام المحاسبي المكيف مع القطاع الفلاحي، ومن خلال الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على مستوى الوحدة الإنتاجية الفلاحية لغمارة رابح بولاية سطيف، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- يعد استحداث نظام محاسبي مكيف مع خصوصيات القطاع الفلاحي في الجزائر والمتمثل في القرار الوزاري 201، خطوة إصلاحية مهمة تهدف إلى تقريب الممارسات المحلية من متطلبات المعايير الدولية، خاصة فيما يتعلق بتطوير أساليب القياس المحاسبي للأصول البيولوجية من خلال تعزيز استخدام أسلوب القيمة العادلة لعكس التغيرات الحقيقية للأصول البيولوجية من أجل تحسين وملائمة المعلومات المالية.

- يلزم القرار الوزاري 201 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي المؤسسات الفلاحية في الجزائر، باعتماد أسلوب القيمة الحقيقية منقوصا منها تكاليف البيع المقدرة عند قياس الأصول البيولوجية، وفي حالة تعذر تحديد هذه القيمة بشكل موثوق، يتم اللجوء إلى التكلفة التاريخية كبديل استثنائي.
- رغم أن القرار الوزاري 201 مستمد من المعايير الدولية فيما يخص القياس المحاسبي، لاسيما فيما ورد في المعيار IAS41 "الزراعة" والمعيار IFRS13 "القياس بالقيمة العادلة" إلا أن تطبيق التسلسل الهرمي لمستويات القيمة العادلة يظل صعبا ومحدودا نسبيا في البيئة الجزائرية، نتيجة غياب الأسواق النشطة والمنظمة للأصول البيولوجية، وبالتالي صعوبة الحصول على بيانات سوقية موثوقة، مما يؤدي غالبا إلى الاعتماد على التقديرات والخبرة الفنية في عملية القياس أو اللجوء إلى القياس بأسلوب التكلفة التاريخية.
- الوحدة الفلاحية الإنتاجية لغماره رابع لا تزال تعتمد بشكل أساسي على أسلوب التكلفة التاريخية في قياس الأصول البيولوجية، سواء تعلق الأمر بالأصول الحيوانية أو النباتية، رغم التوجهات الحديثة للنظام المحاسبي المالي المكيف للقطاع الفلاحي بموجب القرار 201، القائم على القيمة الحقيقية.
- تعتمد الوحدة الفلاحية على تقديرات داخلية في تقييم أصولها البيولوجية الحيوانية من طرف الخبراء القائمين على التسيير والتي تستند على بعض المعايير كالعمر والنوع والجنس، مع محاولة محاكاة الأسعار في الأسواق المحلية وهذا راجع لغياب السوق النشط، مما يجعله أقرب من المستوى الثالث للتسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة، إلا أن عدم تحيين هذه القيم الدورية يحد من توافقها مع أسلوب القيمة العادلة ويجعلها أقرب إلى قيم تقديرية ثابتة تعتمد على معالجة محاسبية تقليدية ضمن إطار أسلوب التكلفة التاريخية.
- لا تقوم الوحدة الفلاحية الإنتاجية بتحيين القيم الدورية للأصول البيولوجية الحيوانية خوفا من تضخيم النتيجة المالية وارتفاع العبء الضريبي، وذلك في ظل ضعف الأسواق المرجعية التي تتسم بتذبذب الأسعار وعدم استقرارها في السنوات الأخيرة وخضوعها للمضاربة، وهذا ما يؤدي إلى عدم تمثيل القيمة الحقيقية لهذه الأصول بدقة، مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية.
- تعتمد الوحدة الفلاحية محل الدراسة في تقييم منتوجاتها النباتية كالقمح والشعير والحبوب الجافة على أسعار مقننة محددة من طرف تعاونية الفلاحية للحبوب والخضر الجافة CCLS، وكذلك بالنسبة للمنتوجات الحيوانية المتمثلة في الحليب والتي يتم تسعيرها من طرف المؤسسة العمومية جبيلي فرع سطيف، غير أن هذه الأسعار ذات طابع إداري لا تعكس بالضرورة القيم السوقية الحقيقية للمنتجات البيولوجية، نظرا لعدم خضوعها لآليات العرض والطلب.
- تعتمد الوحدة الفلاحية محل الدراسة على قياس أصولها البيولوجية الثابتة كأشجار الرمان والأبقار المنتجة على أسلوب التكلفة التاريخية نظرا لغياب أسواق منظمة خاصة بالأصول البيولوجية الطويلة الأجل، مع محدودية الخبرة التطبيقية لقياس هذا النوع من الأصول المعمرة.

- تلجأ الوحدة الفلاحية الإنتاجية عند بيع أصولها البيولوجية الحيوانية بالاعتماد على تنظيم مزاد علني لهذه الأصول، وكذلك في حالة الذبح الصحي الذي يعتمد على سعر وزن اللحوم، ويعد هذا الأسلوب آلية عملية لتحديد السعر المتحقق للأصول البيولوجية، نظرا لكون السعر المتحصل عليه ناتج عن منافسة حرة وشفافة بين المتعاملين، أما في حالة الهلاك فتلجأ إلى الاعتراف بالخسارة وفقا لتكلفتها التاريخية.
 - نقص الخبرة المحاسبية في تطبيق أساليب القياس الحديثة المتعلقة بالقطاع الفلاحي، مع صعوبة فهم خصوصيات الأصل البيولوجي الذي يركز عليه هذا القطاع.
- بناء على نتائج الدراسة ارتأينا أن نقدم بعض الاقتراحات والتوصيات الآتية:
- ضرورة تدعيم تطبيق متطلبات القرار الوزاري 201 فيما يخص القياس المحاسبي للأصول البيولوجية من خلال إنشاء أسواق منظمة مع وضع آليات واضحة للتطبيق التدريجي لمبدأ القيمة الحقيقية بدلا من تقنين الأسعار، بهدف خلق أسواق مرجعية تحتوي على أسعار موثوقة.
 - تنظيم دورات تكوينية على مستوى المؤسسات الفلاحية لفهم أساليب القياس الحديثة، بالإضافة إلى تعزيز التعاون بين المحاسبين والمختصين الفلاحين مثل الأطباء البيطريين، المهندسين الزراعيين لتحسين دقة القياس والتقييم.
 - إنشاء شبكة وطنية لبيانات المحاسبة الزراعية على غرار شبكة البيانات المحاسبية الزراعية المعتمدة في الاتحاد الأوروبي (FADN)، بهدف تجميع كل المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسات الفلاحية في الجزائر، ما يسمح بتوفير مؤشرات مرجعية موثوقة وبيانات إحصائية دورية حول الأصول البيولوجية لتسهيل تطبيق أساليب القياس الحديثة.

قائمة المراجع:

- Argilés Bosch, J., Aliberch, A. s., & Garcia Blandon, J. (2012). A Comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation. *Accounting preparation and judgement in agriculture*, 15(1), pp. 110-142.
- Campos-Llerena, P., Mauricio Arias-Pérez, P., Morales, C., & Barreno-Córdova, C. (2025, July 9). Biological Assets in Agricultural Accounting: A Systematic Review of the Application of IAS 41. *Risk and Financial Management*, 18(7).
- IFRS Foundation. (2001). *IAS41*. IFRS Foundation.
- IFRS Foundation. (2011). *IFRS 13*. IFRS Foundation;
- Rezende, A., da Silva, J., Dalmácio, F., & Rodrigues, I. (2022). Relevance of fair value in biological assets: an experimental analysis on market perception versus the academic perception. *Organizações Rurais & Agroindustriais*, 24, pp. 1- 20,e 1888.
- Socoliuc, M., Schipor, R., & Solovastru, E. M. (2016). Valuation of Biological Assets and Agricultural Production According to IAS 41 – Theory Versus Applicability. *Prospects of Accounting Development: The Young Researcher's View* (pp. 152- 162). Suceava: Stefan cel Mare University of Suceava.

- ابراهيم عبد موسى السعيري، و مصطفى محمد العادلي. (2019). القيمة العادلة كأساس لتقييم الأصول البيولوجية(دراسة تطبيقية في شركة الكفيل للإستثمارات العامة). مجلة جامعة بابل للعلوم البحثية والتطبيقية، 27(6)، الصفحات 136-160.
- القرار 201. (جوان، 2023). النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي. الجريدة الرسمية لوزارة المالية.
- عمر السيد يعقوب، هاني رجب رزق، إيمان عباس حلمي، و شيماء سعيد محمد. (2021). الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية (الإصدار الطبعة الأولى). مصر: كلية التجارة - جامعة القاهرة.
- لخضر علاوي. (2012). معايير المحاسبة الدولية: دروس وتطبيقات محلولة. الجزائر: الصفحات الزرقاء العالمية.