واقع المحاسبة عن الأصول البيولوجية الحيوانية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة – دراسة حالة وحدة الإنتاج الفلاحي العربي عباسي –

The Reality of Accounting for Animal Biological Assets under the Adapted Financial Accounting System for the Agricultural Sector - A Case Study of the Larbi Abassi Agricultural Production Unit -

أسامة سحنون[1] *، سامي عمري[2]

[1] جامعة محمد البشير الإبراهيمي– برج بوعريريج (الجزائر)،

oussama.sahnoune@univ-bba.dz

[2] جامعة الشاذلي بن جديد– الطارف (الجزائر)،

s.amri@univ-eltarf.dz

تاريخ الارسال: 2025/11/20؛ **تاريخ القبول**: 2025/12/19؛ **تاريخ النشر**: 2025/12/31

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المتطلبات المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية وفقاً للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة وتشخيص واقع التطبيق على أرض الواقع. ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في معالجة الجوانب الاساسية للموضوع، الى جانب استخدام أداة دراسة الحالة في الجانب التطبيقي. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي في الجزائر يوفر إطاراً متكاملاً للاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية الحيوانية، وأن وحدة الإنتاج الفلاحي " العربي عباسي " تلتزم بالمتطلبات الشكلية لهذا النظام، إلاّ أنها واجهت تحديًا كبيراً يتمثل في عدم موثوقية أسعار السوق السائدة، وقد شكل هذا الوضع عائقًا رئيسيًا في تطبيق نموذج القيمة العادلة.

الكلمات المفتاح : محاسبة فلاحية؛ أصول بيولوجية حيوانية؛ قيمة عادلة؛ وحدة الإنتاج الفلاحي العربي عباسي.

رموز تصنيف jel: Q14 ; Q12 ; M41

Abstract: This study aims to highlight the accounting requirements for animal biological assets according to the financial accounting system adapted to the agricultural sector and to diagnose its practical application. To achieve this, the descriptive-analytical approach was adopted to address the fundamental aspects of the topic, along with the use of a case study tool for the practical application. Among the most important findings of the study is that the financial accounting system adapted to the agricultural sector in Algeria provides an integrated framework for the recognition, measurement, and accounting disclosure of animal

* المؤلف المرسل.

biological assets. Furthermore, the agricultural production unit " Larbi Abassi " adheres to the formal requirements of this system ; however, it faced a significant challenge in the unreliability of prevailing market prices, which constituted a major obstacle to applying the fair value model.
Keywords: Agricultural accounting; biological animal assets; fair value; Larbi Abassi agricultural production unit.
Jel Classification Codes : M41 ; Q12 ; Q14

تمهيد :

يحتل النشاط الفلاحي مكانة هامة في جل اقتصادات دول العالم نظراً للدور الذي يؤديه في تحقيق التنمية المستدامة والأمن الغذائي، كما يعتبر محركًا رئيسيًا للنمو الاقتصادي حيث يساهم بشكل كبير في الناتج المحلي الإجمالي وعائدات التصدير، فضلاً عن دعم الصناعات التحويلية المرتبطة به مثل صناعة الأغذية والنسيج مما يخلق تأثيرًا مضاعفًا على الاقتصاد ككل.

وفي ظل الحاجة الماسة إلى إطار محاسبي يراعي خصوصيات الأصول البيولوجية التي يرتكز عليها النشاط الفلاحي ولضمان الموثوقية في التقارير المالية وزيادة منفعتها في اتخاذ القرارات، اهتمت الهيئات المهنية الدولية المتخصصة بتطوير الممارسات المحاسبية الخاصة بالأصول البيولوجية التي تخضع للتحول وتتغير باستمرار في سماتها المادية، وقد تجسد هذا الاهتمام في إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الذي تبنى نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي عن هذه الأصول، وهذا النموذج الديناميكي يُعتبر أكثر ملاءمة من استخدام نموذج التكلفة التاريخية الذي يفشل في إظهار الزيادة الفعلية في القيمة التي تنتج عن التحول البيولوجي.

وبهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالقطاع الفلاحي في الجزائر وجعل القوائم المالية للمؤسسات الفلاحية أكثر واقعية، تم تصميم نظام محاسبي مالي مُكيّف مع خصوصيات قطاع الفلاحة والصادر في القرار الوزاري رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023 الذي يطبق إجباريا بداية من دورة 2024، وهذا التكييف يواكب الممارسات المحاسبية الدولية ويتوافق بشكل جوهري مع قواعد المعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

الإشكالية: تُعَدُّ المحاسبة الفلاحية حقلاً واسعاً يتشعب إلى مجالات متعددة، مما يستدعي تركيز البحث في نطاق محدد، وفي هذا الإطار تم تخصيص المحاسبة عن الأصول البيولوجية الحيوانية كإشكالية رئيسية لهذا البحث من خلال طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو واقع المحاسبة عن الأصول البيولوجية الحيوانية في وحدة الإنتاج الفلاحي " العربي عباسي " في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف؟

ومن أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع وتسهيل الإجابة عن السؤال الرئيسي قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي المتطلبات المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية وفقاً للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة في الجزائر؟
- ما مدى التزام وحدة الإنتاج الفلاحي " العربي عباسي " بتطبيق هذه المتطلبات المحاسبية؟

فرضية البحث: تنطلق الدراسة من فرضية رئيسية من منظور احتمالي وهي كالتالي:

- وجود التزام جزئي بالمتطلبات الشكلية للنظام المحاسبي المكيّف مع القطاع الفلاحي (كالاعتراف، والتصنيف المحاسبي، والإفصاح) على مستوى وحدة الإنتاج الفلاحي "العربي عباسي"، يُقابله عجز في تطبيق الجانب الأساسي والجوهري المتعلق بنموذج القيمة العادلة.

أهداف البحث: تهدف هذه الدراسة إلى:

- تحليل المتطلبات المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية وفقاً للنظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي، من أجل توضيح محتوى النصوص والإجراءات وتفسير الغموض المحتمل في معالجتها لهذا النوع من الأصول، مما يضفي على البحث قيمة كدليل إرشادي للمحاسبين والمديرين في القطاع الفلاحي؛
- تشخيص الواقع التطبيقي للمحاسبة عن الأصول البيولوجية الحيوانية ورصد الصعوبات والتحديات العملية التي تواجهها وحدة الإنتاج الفلاحي " العربي عباسي " في معالجتها لهذا النوع من الأصول؛

منهج البحث: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي كمنهج رئيسي، وذلك لملاءمته لطبيعة الموضوع، وقد تم تنزيل هذا المنهج إجرائياً من خلال استخدام أسلوب تحليل المضمون

للمحتوى الظاهري في نصوص النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي من أجل استخلاص المتطلبات والمعالجات المحاسبية الخاصة بالأصول البيولوجية الحيوانية، بالإضافة إلى الاعتماد على أداة دراسة الحالة التي تمت على مستوى وحدة الإنتاج الفلاحي " العربي عباسي " لتقييم الممارسات التطبيقية في أرض الواقع.

I– ماهية الأصول البيولوجية في الفكر المحاسبي

I.1– مفهوم وخصائص الأصول البيولوجية

يشير مصطلح الأصول بشكل عام في الأدبيات المحاسبية إلى مجموعة الموارد التي تمتلكها أو تتحكم فيها الشركة ويتوقع من استغلالها تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، ومن أنواع الأصول الشائعة الاستغلال والمعروفة في الوسط المحاسبي: الأراضي، المباني، الآلات الإنتاجية، العلامة التجارية، الأسهم، البضاعة، المنتجات، النقد،...إلخ من الموارد الجامدة أو غير الحية. أما الأصل البيولوجي فهو عبارة عن "حيوان أو نبات حي" كما ورد في معجم المصطلحات للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة في الجزائر، وهذا النوع من الأصول فريد من نوعه في مجال المحاسبة ويخص فقط الشركات التي تنشط في مجال استغلال دورة حياة النباتات أو الحيوانات. حيث تُعرَّف الأصول البيولوجية على أنها " حيوانات أو نباتات حية قادرة على الخضوع لتحولات بيولوجية لإنتاج منتجات زراعية تُحتسب كمخزون أو لتحويلها إلى أصول بيولوجية إضافية أخرى" (Garcia & Morales, 2021, p. 66)، أي أن الأصول البيولوجية تخضع للنمو والتدهور والإنتاج والتكاثر بشكل طبيعي، تتحكم فيها وتديرها جهة ما كجزء من نشاطها الفلاحي لأغراض إنتاج منتجات فلاحية أو أصول بيولوجية أخرى.

وتتميز الأصول البيولوجية عن غيرها من الأصول بمجموعة من الخصائص من أهمها: (Llerena, Pérez, & Córdova, 2025, p. 04)

- تخضع للتحول البيولوجي (النمو، النضج، الإنتاج والتكاثر، الشيخوخة، الانحلال) طوال دورة حياتها مثل نمو الدواجن من فرخ إلى دجاجة، مما يُغير جوهرها ويُحدث تغييرات في قيمة الأصل؛
- يُعد عمر الأصل البيولوجي عاملاً أساسياً في تقييمه، حيث تختلف التغيرات البيولوجية باختلاف مرحلة دورة حياته؛

- المرونة في عملية تغيير إعادة تصنيف الأصول البيولوجية من كونها أصول منتجة ثابتة إلى أصول استهلاكية متداولة، مثل تحويل ماشية التربية أو الإنتاج إلى ماشية موجهة للبيع، أو العكس من أصول منتجة ثابتة إلى أصول استهلاكية متداولة؛
- تؤثر العوامل المناخية مثل هطول الأمطار والأمراض والآفات وما إلى ذلك على تطور ونمو الأصول البيولوجية، مما يؤثر على تقييمها؛
- تؤثر الجودة الوراثية للأصل البيولوجي سواء كان حيوان أو نبات على نموه وإمكاناته الإنتاجية، وهو ما ينعكس في قيمته العادلة.

I.2– تصنيفات الأصول البيولوجية: يعتمد النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة في الجزائر نفس التصنيفات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي IAS 41، حيث يتم تصنيف الأصول البيولوجية بغض النظر عن أصلها النباتي أو الحيواني في الفئات التالية:

I.2.1– التصنيف حسب الغرض من استغلالها:

- **الأصول البيولوجية المنتجة:** هي النباتات والحيوانات الحية المستخدمة لإنتاج المنتجات الفلاحية لأكثر من مرة، مثل الماشية الحلوب والأشجار المثمرة أو الأصول المحتفظ بها من أجل إنتاج أصول بيولوجية أخرى من خلال التكاثر مثل الأغنام (Tazdait, 2009, p. 36).
- **الأصول البيولوجية الاستهلاكية:** هي التي يتم بيعها كأصول بيولوجية حية مثل الماشية المخصصة للتسمين ودواجن اللحم ونباتات الزينة، أو التي يجب أن تحصد وتباع كمنتجات فلاحية مثل محاصيل النباتات الحقلية من الذرة والقمح والخضروات.

I.2.2– التصنيف حسب قابليتها للحصاد أو الإنتاج :

- **الأصول البيولوجية الناضجة:** هي الأصول التي حققت مواصفات الحصاد/ الجني/ البيع بالنسبة للأصول الاستهلاكية مثل الماشية التي يتم تسمينها المخصصة للبيع، أو التي أصبحت قادرة على إنتاج منتجات فلاحية أو التكاثر بشكل منتظم ومستدام بالنسبة للأصول المنتجة، مثل الأشجار التي وصلت إلى مرحلة إنتاج الثمار أو البقرة التي بلغت سن الحلب والتكاثر.

- **الأصول البيولوجية الغير الناضجة:** هي تلك الأصول التي لم تصل بعد إلى مرحلة الحصاد أو إلى المستوى المعياري للإنتاج، على سبيل المثال الماشية الصغيرة أو الأشجار المزروعة حديثًا (القرار رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023، صفحة 37).

الجدول رقم 01: أنواع الأصول البيولوجية والمنتجات الفلاحية الأكثر شيوعًا

الأصول البيولوجية		المنتجات والمحاصيل الفلاحية	الأصول البيولوجية المكتسبة
الحيوانية	الأبقار والماعز الحلوب	الحليب	العجول، جديان
	الأغنام	الصوف	الحملان
	ماشية التسمين	اللحوم، الجلد	/
	الدواجن	اللحوم البيضاء، البيض	الصيصان
	النحل	عسل، شمع، حبوب اللقاح	ملكات وأسراب نحل جديدة
	الأسماك المستزرعة في المياه العذبة	السمك	اليرقات أو صغار السمك
النباتية	الأشجار المثمرة	الثمار	الشتائل/ البذور النباتية
	الأشجار الخشبية	الخشب الصلب، الورق	
	النباتات الحقلية	الخضروات، الحبوب، البقوليات، المكسرات زيت المائدة، القطن، الأعلاف...إلخ	
	النباتات الطبية والعطرية	الزيوت الطبية والعطرية، مستحضرات التجميل، الأعشاب الطبية، التوابل...إلخ	
	نباتات الزينة	أزهار مقطوعة، نباتات الزينة	

Source: Prepared by researchers based on: (Rakibul, Hossain, Kabir, & Rahman, 2022, p. 178)

II – دراسة وتحليل متطلبات المحاسبة عن الأصول البيولوجية الحيوانية النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة في الجزائر

II.1– شروط الاعتراف بالأصول البيولوجية الحيوانية: يتم الاعتراف بالحيوانات الحية وإدراجها كأصل بيولوجي في الحسابات فقط إذا تحققت الشروط التالية (القرار رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023، الصفحات 11-12):

- **أن تتحكم المؤسسة الفلاحية في الأصل البيولوجي نتيجة لأحداث سابقة:** بمعنى أن يتم الحصول على الأصل البيولوجي من خلال معاملة أو حدث معين وقع في الماضي كالشراء أو الولادة، مما يؤهل المؤسسة الفلاحية لتسجيله كأصل في قوائمها المالية ويكون لها الحق في إدارة التغيرات البيولوجية التي تحدث في الأصل والاستفادة من منافعه الاقتصادية، وبالنسبة للأصل البيولوجي الحيواني ينبغي إبراز الرقابة وتثبيت الملكية من خلال بطاقات الأذن أو الوشم الخاص بالمؤسسة الفلاحية أو غيرها من العلامات عند اقتنائها أو عند الفطام.
- **أن يكون من المحتمل أن تحصل المؤسسة الفلاحية على منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل البيولوجي:** يعتبر هذا الشرط أساسياً للاعتراف بأي نوع من الأصول في المحاسبة المالية، وبالنسبة للأصل البيولوجي معناه أن يكون للمؤسسة الفلاحية درجة تأكد كافية أن استغلال دورة حياة هذا الأصل سوف تولد منافع اقتصادية مستقبلية، سواء عبر النمو البيولوجي (زيادة الوزن، التكاثر) أو من خلال المنتجات الناتجة عنه (الحليب، الصوف، إلخ).
- **أن يكون من الممكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل البيولوجي بشكل موثوق:** يركز هذا الشرط على إمكانية تحديد القيمة النقدية للأصل البيولوجي بدقة عند عملية الشراء أو في حالات أخرى مثل الولادة، وأن تكون المعلومات المستخدمة في قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل البيولوجي كاملة، خالية من الأخطاء والتحيز.

II.2– قياس وتقييم الأصول البيولوجية الحيوانية: حدد القرار 201 المتضمن النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة في الجزائر طريقتين لقياس وتقييم الأصول البيولوجية حيث تنص الفقرة 19.121 منه على أن " يتم تقييم الأصل البيولوجي لدى إدراجه للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع إلاّ إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة. وفي هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بتكلفته منقوصاً منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة" أي أن القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع هي الطريقة الأساسية لقياس وتقييم الأصول البيولوجية، واعتماد المؤسسات الفلاحية لطريقة التكلفة غير اختياري بل استثنائي.

II.1.2– تقييم الأصول البيولوجية الحيوانية القيمة الحقيقية (العادلة) مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع: القيمة الحقيقية هي مرادف لمصطلح القيمة العادلة الوارد في معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ويقصد بها " السعر الذي يمكن يباع به الأصل أو دفعه لتسوية التزام في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منظمة بين المشاركين في السوق بتاريخ القياس " (Christian & Norbert , 2013, p. 514) . وبالنسبة للأصول البيولوجية الحيوانية لتعكس أسعار السوق القيمة الحقيقية أو العادلة بدقة أكبر، يتم تجميع وتصنيف هذه الأصول في فئات حسب خاصيات مهمة، على سبيل المثال وفقاً للعمر أو السلالة أو الوزن أو الغرض (للتسمين، التربية، الإنتاج) أو درجة النضج وغيرها من الخصائص الأخرى، وتختار المؤسسة الفلاحية الخاصيات الموافقة لتلك التي تستعمل في السوق على أنها أساس للتسعير. وفي حالة وجود سوق نشط للأصل البيولوجي أين يتم إجراء العديد من عمليات الشراء والبيع باستمرار وبشكل منتظم، فإن السعر المعروض هو المعيار المناسب لتحديد القيمة الحقيقية، وعند إمكانية الوصول إلى أكثر من سوق نشط يستخدم سعر السوق الحالي الذي يتوقع استخدامه (أي السوق الرئيسي الأكثر إيجابية للمؤسسة الفلاحية الذي من المرجح أن يتم استخدامه في المستقبل). كما تتطلب طريقة القيمة الحقيقية مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع التوصل إلى صافي السعر الذي يمكن أن يباع به الأصل البيولوجي، أي الأخذ بعين الاعتبار كافة النفقات التي يتحملها البائع في مكان البيع، حيث تشمل التكاليف المخصومة في نقطة البيع العمولات المدفوعة إلى الوسطاء والتجار ومختلف الجهات التي تساعد في عملية البيع، أي رسوم أو خصومات تفرضها الوكالات النظامية والمعارض والأسواق وكذا حقوق رسوم التحويل، باستثناء النفقات المرتبطة بنقل الأصل البيولوجي الحيواني والنفقات الأخرى الضرورية لوضع الأصول البيولوجية في السوق (القرار رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023، الصفحات 11- 12).

وعند إدراج الأصول البيولوجية الحيوانية في الحسابات بالقيمة الحقيقية مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، فإن النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة في الجزائر يضع مجموعة من القواعد يجب على المؤسسات الفلاحية أخذها بعين الاعتبار في القياس والتقييم اللاحق عن هذه الأصول، تتمثل فيما يلي:

- النفقات اللاحقة أو البعدية المتعلقة بعملية اقتناء الأصول البيولوجية الحيوانية تسجل كمصاريف وتحمل لنتيجة الدورة ولا يمكن بأي حال من الأحول إضافة هذه النفقات إلى قيمة الحيوانات التي تم تقييمها بالقيمة العادلة حتى لو أدت إلى تحسين النجاعة الأصلية،
- يتم تسجيل التحول البيولوجي للحيوانات خلال الدورة (النمو، النضج) بإعادة قياس القيمة الحقيقية مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع وليس من خلال إضافة التكاليف إلى المبلغ المسجل في الحسابات؛
- يجب أن تُحيَّن قيمة الأصول البيولوجية الحيوانية سواء المسجلة كأصول غير جارية أو جارية إذا كانت لا تزال على مستوى الكيان عند الإقفال السنوي، بالقيمة الحقيقية مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع وتسجيل التغير الحاصل حسب الحالة كربح أو خسارة في نتيجة السنة المالية.
- الأصول البيولوجية الحيوانية المسجلة كأصول غير جارية في الميزانية التي تم تقييمها بالقيمة الحقيقية مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع لا يطبق عليها الاهتلاك ولا تخضع لاختبار خسارة أو تدني القيمة (القرار رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023، الصفحات 89- 90) ؛

II.2.2– تقييم الأصول البيولوجية الحيوانية بطريقة التكلفة المهتلكة: وفق هذه الطريقة يدرج الأصل البيولوجي الحيواني بالمبلغ المدفوع عند اقتنائه بما في ذلك أي تكاليف ضرورية أو بتكلفة إنتاجه في حالة الولادة، ويتم إثبات النمو بالزيادة في القيمة من خلال إضافة التكاليف إلى قيمتها الأصلية وهذا يتطلب توفر نظام محاسبة التكاليف والقدرة على الرقابة والتحكم في التكاليف بشكل جيد، ويرى المعارضون لتطبيق طريقة التكلفة أنها مكلفة وصعبة عند القياس الأولي خاصة في تحديد التكاليف للأصول البيولوجية بشكل مستقل ، كما أنها غير ملائمة عند القياس اللاحق للأصول البيولوجية الحيوانية كونها تتجاهل عمليات التحول البيولوجي المستمرة للأصل الحيواني مثل النمو أو النضج ولا تأخذ بعين الاعتبار التغييرات في القيم السوقية لهذه الأصول، (Rozentāle & Ore, 2013, p. 61)

كما تتطلب هذه الطريقة أن يظهر الأصل البيولوجي الحيواني عند القياس والتقييم اللاحق بالتكلفة الأصلية مطروحاً منها مجمع الاهتلاك وأية خسائر انخفاض القيمة، حيث ينص النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة في الجزائر أنه عندما لا يمكن قياس القيمة الحقيقية

للأصول البيولوجية الحيوانية بشكل موثوق وتلجأ المؤسسة الفلاحية لتقييمها بطريقة التكلفة المهتلكة، فإن الاهتلاك يطبق فقط على الحيوانات الناضجة المسجلة كأصول غير جارية في الميزانية على النحو التالي (القرار رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023، الصفحات 89- 90):

- تحدد المدة النفعية التي يُتوقع خلالها أن يظل الحيوان منتجاً من طرف المسؤولين الفنيين للمؤسسة الفلاحية بناءً على معايير محددة مثل: السلالة، مستويات الإنتاج التاريخية....إلخ؛
- تحدد القيمة التي سيتم توزيعها كمخصصات اهتلاك على المدة النفعية للحيوانات بعد خصم القيمة المقدرة للبيع كحيوان غير مؤهل (وزن اللحم أو الذبيحة) من القيمة الإجمالية للحيوان عند الاعتراف به كأصل بيولوجي ثابت.

كما أنه يمكن في تاريخ إقفال الحسابات إثبات خسارة القيمة على الحيوانات الناضجة وغير الناضجة المسجلة كأصول غير جارية في الميزانية، إذا كانت هناك مؤشرات تدل على أن المبلغ القابل للاسترداد أو للتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية بعد الاهتلاك، ومن بين هذه المؤشرات:

- انخفاض كبير ومستمر في إنتاجية الحيوان، مثلاً انخفاض إنتاج الحليب أو البيض بشكل حاد وغير متوقع؛
- مرض أو إصابة شديدة للحيوان تقلل من قدرته الإنتاجية ومن وزنه وقيمته كلحم؛
- تغيرات سلبية في السوق، مثل انهيار سعر اللحوم أو البيض أو الحليب مما يجعل مشروع تربية الحيوان غير مجدي اقتصادياً.

II. 3– التصنيف المحاسبي للأصول البيولوجية الحيوانية: يوفر النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة في الجزائر إطاراً منظماً ودليلاً لإدراج الأصول البيولوجية الحيوانية في الحسابات المالية المناسبة، حيث ينبغي على المؤسسات الفلاحية الالتزام بهذا التصنيف مما يضمن معالجة كل أصل بيولوجي وتقييمه وإدارته محاسبيا بشكل صحيح.

II.1.3– الأصول البيولوجية الحيوانية غير الجارية (المثبتة)"حـ/ 241– الحيوانات": يدرج في هذا الحساب الحيوانات الحية التي تحتفظ بها المؤسسات الفلاحية لفترة طويلة نسبياً خدمةً لأنشطتها والتي من المتوقع أن تولد منافع اقتصادية مستقبلية من خلال عمليات التكاثر أو إنتاج مختلف المنتجات الفلاحية من أصل حيواني أو الخدمة ، لذا تسجل في حسابات فرعية منفصلة

حسب النشاط الرئيسي للمؤسسة الفلاحية والهدف الأساسي من استغلال هذه الحيوانات (القرار رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023، صفحة 64 و صفحة 82):

- **حـ/ 2411– حيوانات للتكاثر**: يسجل في هذا الحساب ذكور وإناث التكاثر الموجهة لإنتاج أنواع حيوانية والتي من المحتمل أن توفر منافع اقتصادية مستقبلية على مدى عدة سنوات.
- **حـ/ 2412– حيوانات منتجة**: يسجل في هذا الحساب حيوانات الإنتاج المستخدمة من طرف المؤسسة الفلاحية لإنتاج الحليب واللحوم والصوف والبيض والعسل، والتي وصلت إلى المستوى المورفولوجي للإنتاج المنتظم، ويتعلق الأمر بكل أنواع حيوانات انتاج المنتجات الفلاحية التي تفوق فترة إنتاجها العادية السنتين سواء كبيرة الحجم مثل الأبقار الحلوب أو صغيرة الحجم مثل الدجاج البياض.
- **حـ/ 2413– حيوانات غير ناضجة**: يسجل في هذا الحساب الحيوانات التي لم تصل بعد إلى سن البلوغ (بالنسبة لحيوانات التكاثر) أو لم تكتمل نموها لتصبح منتجة (بالنسبة لحيوانات انتاج المنتجات الفلاحية).

ملاحظة: ينص النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة في الجزائر على أنه يمكن تسجيل الحيوانات الصغيرة المولودة في المزرعة كأصل بيولوجي غير جاري في تاريخ الفطام إذا كانت موجهة إلى البقاء لضمان وضائف التكاثر، لكن الإجراء الصحيح ما هو معمول به في أغلب المؤسسات الفلاحية حيث أن الحيوانات المولودة تصنف أولياً كمنتجات موجهة للبيع ضمن الأصول الجارية، وبعد النضج أين يمكن ملاحظة أنها ذات صفات مرغوبة للتكاثر والإنتاج يتم إعادة تصنيفها إلى أصول بيولوجية غير جارية.

- **حـ/ 2414– حيوانات للخدمة**: هذا الحساب خاص بالحيوانات التي تساهم في العمليات التشغيلية والإنتاجية للمستثمرة الفلاحية كحيوانات الجر والسرج والمخصصة للحرث أو الركوب أو الرعي أو حيوانات الحراسة.. إلخ من الحيوانات التي تؤدي وظائف محددة لمساعدة المزارعين والمنتجين الفلاحيين في عملياتهم اليومية.

II.2.3– الأصول البيولوجية الحيوانية الجارية (المتداولة/ الاستهلاكية): تصنف الحيوانات كأصول جارية التي يكون الهدف الأساسي من تربيتها هو البيع حية مباشرةً أو تحويلها إلى منتجات (لحوم) بعد نضجها.

- **"حـ/ 302– الحيوانات المكتسبة لغرض إعادة بيعها"**: يدرج في هذا الحساب كل الحيوانات الحية التي يتم اقتنائها من الغير لهدف المتاجرة أو إعادة بيعها في مستقبل جد قريب (القرار رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023، صفحة 92) حيث تعامل على أنها مخزون بضاعة مثل الماشية المخصصة للتسمين ودواجن اللحم التي يتم اقتنائها بهدف إعادة بيعها بسعر أعلى بعد فترة تربية أو تسمين قصيرة.
- **"حـ/ 3321– منتجات فلاحية جارية إنجازها _ الحيوانات "**: يدرج في هذا الحساب المنتجات غير الناضجة الناتجة عن عمليات التحول البيولوجي أي الناتجة عن عملية تكاثر الحيوانات المحتفظ بها، وهي الحيوانات الصغيرة المولودة في المزرعة التي تكون موجهة بشكل رئيسي للبيع حية أو تحويلها إلى لحوم بعد خضوعها للتحول البيولوجي (النمو والنضج والوصول إلى المرحلة البيولوجية لتسويقها)، حيث يمكن أن تستغرق مدة طويلة إلى حد ما حتى البيع (القرار رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023، صفحة 96).
- **"حـ/ 3521– منتجات فلاحية تامة _ الحيوانات "**: هو حساب وسيطي تدرج فيه الحيوانات الحية الناضجة الموجهة للبيع أو التحويل إلى لحوم والتي أصبحت جاهزة للتسويق ووصلت إلى المواصفات المطلوبة تجارياً.

ملاحظة: بالنسبة للمنتجات المستمدة من أصل بيولوجي حيواني (حليب، بيض، صوف، عسل.... إلخ) أو الناتجة عن توقيف العمليات الحيوية للأصل البيولوجي (اللحوم، الجلود) فهي تسجل في "حـ/ 3522– المنتوجات المصنعة من مصدر حيواني "

II.4– الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية الحيوانية: إلى جانب المعلومات المطلوب تقديمها في القوائم المالية يجب أيضاً على المؤسسات الفلاحية (القرار رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023، الصفحات 37- 39):

–تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول البيولوجية الحيوانية بناءً على النوع (أبقار، أغنام، دواجن... إلخ) مع التمييز بين الأصول البيولوجية الحيوانية المنتجة والاستهلاكية حسب الغرض الاقتصادي من استغلالها؛

–القيم المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية المنتجة والاستهلاكية، مع توزيع هذه القيم المحاسبية بين الأصول الغير الناضجة والناضجة؛

-طبيعة الأنشطة لكل مجموعة من مجموعات الأصول البيولوجية الحيوانية (التكاثر، إنتاج الحليب، إنتاج البيض، انتاج اللحوم)؛

-الإشارة إلى الأساليب والافتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة الحقيقية (العادلة) لكل مجموعة من الأصول البيولوجية الحيوانية؛

-الإشارة بشكل منفصل إلى التغير في القيمة الحقيقية المنقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع للأصل البيولوجي بسبب التغييرات المادية والتغيرات في أسعار السوق، بالخصوص عندما تكون هناك دورة إنتاج تفوق السنة الواحدة؛

-الإشارة إلى التغيرات في القيمة الحقيقية أثناء التحول البيولوجي (النمو، الإنتاج والتكاثر، كل منها يمكن ملاحظته وقياسه)؛

-الإشارة إلى العناصر غير العادية بفعل تعرض النشاط الفلاحي إلى مخاطر المرض والمناخ والمخاطر الطبيعية الأخرى؛

-إذا تم تقييم الأصول البيولوجية الحيوانية على أساس تكلفتها المنقوص منها الإهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة عند نهاية السنة المالية، فيجب تقديم المعلومات التالية (سي محمد، 2024، صفحة 828): وصف الأصول البيولوجية؛ شرح أسباب عدم إمكانية تحديد القيمة الحقيقية بشكل موثوق؛ طريقة الاهتلاك المعتمدة؛ المدة النفعية أو نسب الاهتلاك المستعملة؛ القيمة المحاسبية والإهتلاكات مع الخسائر في القيمة المتراكمة عند فتح وإقفال السنة المالية.

-إذا أصبحت القيمة للأصول البيولوجية الحيوانية المقيمة سابقاً على أساس تكلفتها المنقوص منها الإهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة، قابلة للتقييم بشكل موثوق خلال السنة المالية فيجب تقديم المعلومات التالية: وصف الأصول البيولوجية؛ شرح لماذا أصبحت القيمة الحقيقية (العادلة) قابلة لتقييم الأصول البيولوجية بشكل موثوق؛ تأثير التغير في قيمة هذه الأصول؛ تسجيل هذا التغير عندما يكون جوهريا في رؤوس الأموال الخاصة.

III– الجانب التطبيقي

III.1– تقديم وحدة الإنتاج الفلاحي العربي عباسي: تُعرف بالمزرعة النموذجية عباسي العربي والتي تأسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 89/52 بتاريخ 18 أفريل 1989 كشركة مساهمة، ولكن بعد قرار إعادة الهيكلة خلال سنة 2024 في إطار تحقيق مخطط التنمية الفلاحية الهادف

إلى ضمان المنتجات محليا وتقليص الاستيراد، تم تحويلها إلى وحدة إنتاج عمومية ذات طابع اقتصادي تابعة لمجمع تطوير المحاصيل الزراعية الاستراتيجية (Groupe DCAS).

يقع المقر الاجتماعي لوحدة الإنتاج الفلاحي "العربي عباسي" في منطقة المالحة ببلدية سيدي مبارك _ ولاية برج بوعريريج، وتتربع على مساحة فلاحية إجمالية تقدر بـ 2499 هكتار منها 2319 هكتار مساحة مستغلة، وتعتبر الأصول البيولوجية الحيوانية (الأغنام) من أهم الموارد التي يرتكز عليها نشاط هذه المؤسسة الفلاحية والتي تساهم بشكل كبير في تحقيق الإيرادات من خلال بيع الخراف والصوف، إلى جانب الحفاظ على الثروة الحيوانية من خلال انتقاء أفضل الأغنام ذات الصفات الوراثية الجيدة في التكاثر من أجل تنمية الإنتاج وتحسين التدفقات النقدية في المستقبل.

III.2– هيكلة الأصول البيولوجية الحيوانية (الأغنام)

من خلال الاطلاع على الميزانية ومختلف الوثائق المحاسبية نجد أنه يتم الاعتراف بالأصول البيولوجية الحيوانية (الأغنام) وإدراجها في الحسابات وفق مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي، حيث يتم تصنيفها إلى:

- أصول بيولوجية حيوانية محتفظ بها لأكثر من دورة إنتاجية لغرض التكاثر والإنتاج (الكباش والنعاج)، حيث تظهر في الميزانية ضمن الأصول غير الجارية (حـ/241)؛
- الإنتاج الحيواني الموجه للتسمين والبيع (الخرفان المولودة في المزرعة) حيث تظهر في الميزانية ضمن الأصول الجارية كمنتجات فلاحية جارية النمو أو التحول (حـ/3321)، وبعد النضج والوصول إلى المرحلة البيولوجية لتسويقها تحول إلى حساب المنتجات الفلاحية التامة (حـ/3552)

ومن أجل متابعة التحولات البيولوجية التي تخضع لها الأغنام خلال دورة حياتها (الولادة، النمو، النضج، النفوق) التي تتسبب في تغييرات نوعية أو كمية، تقوم حدة الإنتاج الفلاحي "عباسي العربي" بتقسيم الأغنام في مستودعات منفصلة حسب الهدف من استغلالها (للتكاثر أو البيع) وتصنيفها أيضا إلى فئات مختلفة حسب الجنس والعمر مع مراقبة التغير في أعدادها كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: جدول متابعة التغيرات في الأصول البيولوجية الحيوانية (الأغنام)

البيان		العدد في بداية جانفي 2025	المدخلات			مجموع المدخلات
			ولادة	شراء	تغيير الفئة	
الأصول البيولوجية الحيوانية غير الجارية ح/241	نعاج brebis	411			12	12
	كباش Béliers	17				00
الإنتاج الحيواني الموجه للبيع ح/3321 و ح/3552	حملان إناث AGNELLES العمر بين 0 إلى 3 أشهر	78	28			28
	حملان إناث AGNELLES العمر بين 3 إلى 6 أشهر	69			13	13
	حملان إناث AGNELLES العمر بين 6 إلى 12 أشهر	107				00
	إناث غنم أتمت عامها الأول ANTENAISE	142			20	20
	حملان ذكور AGNEAUX العمر بين 0 إلى 3 أشهر	67	28			28
	حملان ذكور AGNEAUX العمر بين 3 إلى 6 أشهر	79			4	00
	حملان ذكور AGNEAUX العمر بين 6 إلى 12 أشهر	75				00
	ذكور غنم أتمت عامها الأول ANTENAIS	00				00
	المجموع	**1045**	**56**	**00**	**49**	**105**

البيان	المخرجات				مجموع المخرجات	العدد في نهاية جانفي 2025
	مبيعات	الهلاك (الموت)	الذبح المستعجل	تغيير الفئة		
نعاج brebis		04			04	419
كباش Béliers					00	17
حملان إناث AGNELLES العمر بين 0 إلى 3 أشهر		04		13	17	89
حملان إناث AGNELLES					00	82

العمر بين 3 إلى 6 أشهر						
حملان إناث AGNELLES العمر بين 6 إلى 12 أشهر					20	87
إناث غنم أتمت عامها الأول ANTENAISE				02	12	148
حملان ذكور AGNEAUX العمر بين 0 إلى 3 أشهر				01	04	90
حملان ذكور AGNEAUX العمر من 3 إلى 6 أشهر				01		82
حملان ذكور AGNEAUX العمر من 6 إلى 12 شهرًا						75
ذكور غنم أتمت عامها الأول ANTENAIS						00
المجموع	**00**	**00**	**00**	**12**	**49**	**1089**

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على سجل حركة قطيع الأغنام بوحدة الإنتاج الفلاحي "العربي عباسي" لسنة 2025

III.3– تقييم الأصول البيولوجية الحيوانية (الأغنام) على مستوى وحدة الإنتاج "العربي عباسي

قبل صدور النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي رسميا في القرار الوزاري رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023 المشترك بين وزارة المالية ووزارة الفلاحة والتنمية الريفية، تم إرساله مسبقاً إلى المؤسسات الفلاحية العمومية بهدف منحها الوقت الكافي للتكيف مع المتطلبات الجديدة.

وتحسبًا لبداية تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي قامت المؤسسة الفلاحية "العربي عباسي" في تاريخ إقفال الحسابات لسنتي 2021 و2022 بعملية تقييم أصولها البيولوجية الحيوانية (الأغنام) بالقيمة الحقيقية (العادلة)، وتم ذلك من خلال تعيين لجنة مكلفة بمعاينة وتقصي الأسعار التي يمكن أن تباع بها الأغنام المماثلة في الأسواق الجوارية الموجودة بمحيط المؤسسة (السوق الأسبوعي للمواشي برج بوعريريج والمسيلة) ، حيث أظهرت عملية التقييم في 2022/12/31 عن وجود ارتفاع في أسعار السوق بزيادة تتراوح بين 3.000دج إلى 10.000 دج لكل رأس حسب مختلف التصنيفات المعتمدة في تقييم الأغنام (الجنس والعمر) كما هو موضح في الجدول أدناه، وهذا ما يعكس زيادة إجمالية في قيمة الأصول البيولوجية الحيوانية بـ: 3.689.000 دج، ومن الملاحظ أن التكاليف المقدرة في نقطة البيع لم تؤخذ بعين

الاعتبار على الرغم من أن الأسواق الجوارية تفرض رسوم الدخول على كل رأس من الغنم ومبلغ هذا الرسم معلوم. وكان من المفروض تحديد القيمة الحقيقية أو العادلة للأغنام مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع والتوصل إلى صافي السعر الذي يمكن أن تباع به هذه الأصول البيولوجية كما ينص النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي.

الجدول رقم 03: نتائج تقييم الأصول الحيوانية على وحدة الإنتاج الفلاحي "العربي عباسي"

البيان	الأسعار الوحدوية في 2021/12/31	الأسعار الوحدوية في 2022/12/31	الفارق	عدد الأغنام في 12/31/ 2022	الفارق الإجمالي
كباش Béliers	65.000	70.000	5.000	21	10.5000
نعاج brebis	30.000	35.000	5.000	423	2115.000
إناث غنم أتمت عامها الأول Antenaise	22.000	26.000	4.000	95	380.000
ذكور غنم أتمت عامها الأول Antenais	30.000	40.000	10.000	2	20.000
حملان ذكور Agneaux العمر بين 3 إلى 6 أشهر	15.000	18.000	3.000	75	225.000
حملان إناث Agnelles العمر بين 3 إلى 6 أشهر	12.000	15.000	3.000	89	267.000
حملان ذكور Agneau العمر بين 6 إلى 12 شهرًا	25.000	30.000	5.000	68	340.000
حملان إناث Agnelles العمر بين 6 إلى 12 شهرًا	20.000	23.000	3.000	79	237.000
المجموع					3.689.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على محضر تقييم الأصول البيولوجية بوحدة الإنتاج الفلاحي "العربي عباسي" لسنة 2025

وفي خضم المقابلة الموجهة مع مسؤول المالية والمحاسبة والاستفسار حول عدم تحيين القيمة الحقيقية (العادلة) للأغنام بناءً على أسعار السوق في تاريخ إقفال الحسابات لسنتي 2023 و 2024، فقد وضح أنه تمت المعاينة الميدانية في الأسواق الجوارية مع إعداد محضر تفصيلي للأسعار، لكن لم تصادق عليها الإدارة بسبب تسجيل فوارق جد معتبرة في أسعار الأغنام مقارنة بالسنة الماضية ما يعكس أثر كبير على القوائم المالية في حال اعتمادها، وتم تبرير

عدم اعتماد أسعار الأغنام في السوق في السنوات الأخيرة لأنها غير منطقية ولا تعكس القيمة الجوهرية للأغنام، كما أنها أصبحت لا تتوافق مع الممارسات التجارية التي تعتمدها المؤسسات الفلاحية العمومية في عملية بيع الأغنام بأسعار عادلة معبرًا عنها بالوزن و سعر اللحوم، إلى جانب ذلك فإن أسعار الأغنام في السوق مؤخراً أصبحت لا تتحدد في ظروف عادية وغالبا ما تخضع للمضاربة والاحتكار، مما جعلها غير موثوقة في قياس القيمة الحقيقية (العادلة) للأصول البيولوجية الحيوانية.

على إثر هذا الإشكال، ظلت وحدة الإنتاج الفلاحي " العربي عباسي" خلال السنوات (2023،2024 ،2025) تعتمد على جدول الأسعار المحددة للأغنام في سنة 2022 كقيم مرجعية في قياس التغير البيولوجي للأغنام والتسجيل المحاسبي لعمليات (النمو، النضج، النفوق) وعلى التكلفة التقديرية للمواليد الجدد.

IV– النتائج ومناقشتها:

تُجسد هذه الدراسة محاولة لرصد وتحليل واقع المحاسبة عن الأصول البيولوجية الحيوانية في البيئة الجزائرية، في مرحلةٍ بالغة الأهمية تتمثل في التحول نحو نظام محاسبي مالي مكيّف مع خصوصيات قطاع الفلاحة. وبناء على ما تعرضنا له في هذه الورقة البحثية تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

–يُشكل النظام المحاسبي الجديد إطاراً تنظيرياً متقدماً ومتناغماً مع التوجهات المحاسبية الدولية، ويُعد خطوةً إيجابية نحو تعزيز الشفافية والموثوقية في التقارير المالية للقطاع الفلاحي؛

–يُشترط للاعتراف بالأصل البيولوجي الحيواني كبند في القوائم المالية تحقق ثلاثة شروط مجتمعة بشكل متزامن، السيطرة الفعلية والقانونية على الحيوان، وجود احتمالية مؤكدة لتدفق منافع اقتصادية مستقبلية منه، وإمكانية تحديد قيمته محاسبياً بشكل موثوق؛

–تعتبر طريقة القيمة العادلة (الحقيقية) مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة هي الطريقة الإلزامية لقياس وتقييم الأصول البيولوجية الحيوانية، واللجوء إلى طريقة التكلفة يكون فقط في الحالات الاستثنائية التي يتعذر فيها تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق، مما يؤكد أن تطبيقها ليس اختيارياً.

-يُلزم النظام المحاسبي المالي المكيف للقطاع الفلاحي في الجزائر المؤسسات الفلاحية بضرورة الإفصاح الشامل والواضح عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالأصول البيولوجية الحيوانية، مما يعزز الشفافية والموثوقية في التقارير المالية؛

-تعتمد وحدة الإنتاج الفلاحي " العربي عباسي" على مدونة الحسابات الواردة في النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي في إدراج وتسجيل الأصول البيولوجية الحيوانية (الأغنام) في سجلاتها المحاسبية؛

-تقوم وحدة الإنتاج الفلاحي " العربي عباسي" باعتماد تصنيف دقيق للأصول البيولوجية الحيوانية (الأغنام) من خلال تجميع الأصول البيولوجية الحيوانية في فئات متجانسة وحسب خاصيات مهمة في عملية التقييم (الغرض/الجنس /العمر)، حيث يسمح هذا التصنيف برصد تأثير التحول البيولوجي (الولادة، النمو، النضج، النفوق) على القيمة المالية وتحديد المخزون الفعلي للقطيع؛

-عدم اعتماد وحدة الإنتاج الفلاحي " العربي عباسي " على نموذج القيمة العادلة في تقييم أصولها البيولوجية الحيوانية في السنوات الأخيرة (2023-2025)، بسبب عدم موضوعية وموثوقية أسعار السوق الحالية؛

-لجأت وحدة الإنتاج الفلاحي " العربي عباسي " إلى ممارسات تقييم تقليدية بالاعتماد على الأسعار التاريخية التي تعود لعام 2022 كقيم مرجعية في المعالجة المحاسبية وقياس التغير البيولوجي للأغنام (النمو، النضج، النفوق) وعلى التكلفة التقديرية للمواليد الجدد بدلاً من النموذج الأمثل (القيمة العادلة)، مما يبرز إشكالية غياب سوق نشط وموثوق كعائق رئيسي أمام التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية؛

-تُؤكد النتائج السابقة على حقيقة أن نجاح أي تطوير محاسبي لا يعتمد فقط على كفاءة النصوص والإجراءات، بل أيضاً على مدى توفر البيئة الداعمة والملائمة لتطبيقه.

وبغرض إعطاء بحثنا فائدة أكثر وبناء على نتائج الدراسة، ارتأينا إعطاء بعض التوصيات والاقتراحات التي نراها مفيدة، نذكر منها ما يلي:

- تنظيم برامج تدريبية للمحاسبين والمسؤولين الماليين في المؤسسات الفلاحية على متطلبات النظام المحاسبي المكيف وتقنيات تقييم الأصول البيولوجية، لرفع كفاءتهم في التطبيق؛

- إنشاء أسواق رسمية للأصول البيولوجية منظمة من طرف الجهات المعنية (وزارة الفلاحة، الغرف الفلاحية) في مناطق الإنتاج الرئيسية، لتكون مصدراً موثوقاً لأسعار السوق وضمان شفافية المعاملات؛
- ربط منح الدعم المالي أو القروض الميسرة للمؤسسات الفلاحية بمدى التزامها بتطبيق النظام المحاسبي المكيف وجودة الإفصاح في قوائمها المالية، لتحفيزها على التحسين.

الهوامش والمراجع:

1. لخضر سي محمد. (2024). الإفصاح المحاسبي في التعاونيات الفلاحية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي دراسة حالة التعاونية الفلاحية بكوش مسعود. مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 4.
2. لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية. القرار رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023. النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة. الجزائر: الجريدة الرسمية لوزارة المالية.
3. Christian, D., & Norbert , L. (2013). IFRS Essentials. United state of america: Published by John Wiley & Sons.
4. Garcia, R. D., & Morales, A. M. (2021). ACCOUNTING TREATMENT OF BIOLOGICAL ASSETS AND AGRICULTURAL PRODUCTS. Revista Científica "Visión de Futuro", vol. 25, núm 2, 66.
5. Llerena, P. C., Pérez, M. A., & Córdova, C. T. (2025). Biological Assets in Agricultural Accounting: A Systematic Review of the Application of IAS 41. Journal of Risk and Financial Managemant, Volume 18 Issue 7.
6. Rakibul, I., Hossain, A., Kabir, Y., & Rahman, M. A. (2022). Accounting for biological assets: Transformation, measurement, and valuation. Australian Journal of Science and Technology, Volume 6; Issue 3; September.
7. Rozentāle, S., & Ore, M. (2013). Evaluation of Biological Assets: Problems and Solutions. Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 9, No. 1.
8. Tazdait, a. (2009). maitrise de la comptabilité agricole,1er edition. Réghaïa – alger: achevé d'imprimer sur les presses ENAG.