القياس والإفصاح المحاسبي عن التحول البيولوجي للأصول الحيوانية بين معيار (IAS 41) والنظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة: من التوافق النصي إلى الفجوة التطبيقية

Accounting Measurement and Disclosure of the Biological Transformation of Livestock Assets between IAS 41 and the Financial Accounting System Adapted to the Agricultural Sector: From Textual Convergence to the Implementation Gap

محمّد نجيب عزالدين، مخبر تطوير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، تيارت (الجزائر)،
mohamednadjib.azzedine@univ-tiaret.dz

تاريخ الاستلام: 2026/07/09 تاريخ القبول: 2026/08/27 تاريخ النشر: 2026/09/30

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل القياس والإفصاح المحاسبي عن التحول البيولوجي للأصول الحيوانية بين معيار (IAS 41) والنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة، مع إبراز حدود تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والمقارن لتحليل قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح والتحديات التطبيقية المرتبطة بها.

وتوصلت الدراسة إلى وجود توافق نصي معتبر بين النظامين، خاصة في الاعتراف بالأصول البيولوجية وقياسها بالقيمة الحقيقية أو العادلة والإفصاح عنها. غير أن هذا التوافق يواجه فجوة تطبيقية بسبب غياب الأسواق النشطة، وضعف موثوقية الأسعار والمعطيات الفنية، مما يستدعي إنشاء أسواق مرجعية، ورقمنة السجلات، وتحسين الإفصاح والتكوين المهني.

كلمات مفتاحية: أصول حيوانية، تحول بيولوجي، قيمة عادلة، معيار (IAS 41)، نظام محاسبي مالي مكيف مع قطاع الفلاحة.

تصنيفات JEL : M41، Q12، Q14

Abstract:

This study examines the accounting measurement and disclosure of biological transformation in animal biological assets under IAS 41 and the

Algerian Financial Accounting System adapted to agriculture. Using a descriptive-analytical and comparative approach, it finds substantial textual convergence between the two frameworks in recognition, measurement, and disclosure, while highlighting the practical limits of applying fair value in the Algerian context.

This convergence faces an application gap driven by the absence of active markets and limited price reliability, which calls for reference markets, digitized farm records, and improved disclosure and training.

Keywords: animal biological assets; biological transformation; fair value; IAS 41; Algerian Financial Accounting System adapted to the agricultural sector.

Jel Classification Codes: Q14, Q12, M41

1. مقدمة:

يتميز القطاع الفلاحي بخصوصية محاسبية ترتبط بطبيعة الأصول التي يعتمد عليها، ولا سيما الأصول الحيوانية، باعتبارها أصولًا حية تخضع لتحولات بيولوجية مستمرة، مثل النمو والتكاثر والإنتاج والتدهور. وتؤثر هذه التحولات في قيمة الأصل وتصنيفه ونتائج المؤسسة، مما يجعل قياسه والإفصاح عنه مختلفين عن الأصول التقليدية التي لا تتغير خصائصها الاقتصادية بالطريقة نفسها.

في هذا السياق، جاء معيار المحاسبة الدولي (IAS 41) ليضع إطارًا خاصًا لمعالجة الأصول البيولوجية، قائمًا أساسًا على القياس بالقيمة العادلة بعد طرح تكاليف البيع، مع الإفصاح عن التغيرات المرتبطة بها. كما مثّل صدور النظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة في الجزائر، بموجب المقرر رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023، خطوة مهمة نحو تكييف القواعد المحاسبية مع خصوصيات النشاط الفلاحي. غير أن هذا التوافق النصي مع المرجعية الدولية لا يضمن بالضرورة فعالية التطبيق، لأن نموذج القيمة العادلة يتطلب أسواقًا نشطة، وأسعارًا موثوقة، ونظم معلومات فنية ومحاسبية دقيقة. ومن هنا تسعى هذه الدراسة إلى تحليل القياس والإفصاح المحاسبي عن التحول البيولوجي للأصول الحيوانية، من زاوية الانتقال من التوافق النصي إلى الفجوة التطبيقية في البيئة الجزائرية.

1.1 إشكالية الدراسة:

بناءً على ما سبق، يمكن صياغة إشكالية الدراسة كما يلي:

إلى أي مدى يعكس التوافق النصي بين النظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة ومعيار (IAS 41) معالجة محاسبية فعالة للتحول البيولوجي للأصول الحيوانية، في ظل تحديات تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية الآتية:

– كيف يؤثر التحول البيولوجي في الاعتراف بالأصول الحيوانية وقياسها والإفصاح عنها محاسبيًا؟

– ما أوجه التوافق بين النظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 41) في معالجة الأصول الحيوانية؟

– ما أهم مظاهر الفجوة التطبيقية التي تحد من تطبيق نموذج القيمة العادلة على الأصول الحيوانية في البيئة الجزائرية، وكيف يمكن تقليصها؟

2.1 فرضيات الدراسة: تقوم الدراسة على الفرضيات الآتية:

– تؤثر طبيعة الأصول الحيوانية وخضوعها للتحول البيولوجي في قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي.

– يوجد توافق نصي معتبر بين النظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة ومعيار (IAS 41) في معالجة الأصول البيولوجية الحيوانية.

– لا ينعكس هذا التوافق النصي بالكامل في التطبيق العملي بسبب صعوبات ترتبط بالقيمة العادلة، خاصة غياب السوق النشطة، ومحدودية موثوقية الأسعار، وضعف المعطيات الفنية والمحاسبية.

3.1 أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

– ضبط المفاهيم المرتبطة بالأصول الحيوانية والتحول البيولوجي، وبيان انعكاساتها المحاسبية.

– تحليل أوجه التوافق بين معيار (IAS 41) والنظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة.

– بيان المعالجة المحاسبية للأصول الحيوانية من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح.

– تشخيص أهم تحديات تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

– اقتراح آليات عملية لتقليص الفجوة بين النص المحاسبي ومتطلبات التطبيق العملي.

4.1 منهج الدراسة: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي من خلال عرض المفاهيم المرتبطة بالأصول الحيوانية والتحول البيولوجي، وتحليل قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح في كل من معيار (IAS 41) والنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة. كما تم توظيف المنهج المقارن لإبراز أوجه التقارب والاختلاف بين المرجعيتين، مع الاستعانة بالدراسات الحديثة والحالات التطبيقية ذات الصلة لتحليل الفجوة التطبيقية المرتبطة بنموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

5.1 الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة المحاسبة عن الأصول البيولوجية من زوايا متعددة. فقد ركزت دراسات (Azhari & Bouaziz, 2019) و (Węgrzyńska & Nowotarska, 2021) و (Campos-Llerena, Arias-Pérez, Toscano-Morales, & Barreno-Córdova, 2025) وآخرين على صعوبات تطبيق معيار (IAS 41)، مبرزة أن القياس بالقيمة العادلة يظل أكثر تعقيدًا في ظل غياب الأسواق النشطة، ومحدودية البيانات الموثوقة، وذاتية التقديرات المرتبطة بالتحول البيولوجي. كما بينت دراسة (Bâtcă-Dumitru, Ilincuţă, Hurloui, & Rusu, 2020) وآخرين، من خلال حالات تطبيقية، أن الاعتراف بفروقات التقييم قد يؤدي إلى تقلب النتائج المحاسبية، خاصة عند قياس الحيوانات حديثة الولادة أو غير الناضجة.

أما في البيئة الجزائرية، فقد اتجهت دراسات (جلاخ و بوعيشاوي، 2024) و (بوعيشاوي، سويسي، و قزون، 2025) إلى مقارنة النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة بمعيار (IAS 41)، وخلصت إلى وجود توافق معتبر بينهما في قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح، مع التأكيد على أن غياب الأسواق النشطة وضعف موثوقية الأسعار يحدان من التطبيق العملي للقيمة العادلة. وفي الاتجاه نفسه، أبرزت دراسة (سحنون و عمري، 2025)، من خلال حالة وحدة الإنتاج الفلاحي "العربي عباسي"، أن الالتزام الشكلي بمتطلبات النظام المكيف لا يمنع استمرار صعوبات جوهرية في قياس الأصول الحيوانية بالقيمة العادلة. كما أكدت دراسة (سي محمّد، 2024) أهمية الإفصاح المحاسبي في التعاونيات

الفلاحية، خاصة من حيث عرض الأصول البيولوجية وإيراداتها وأعبائها بصورة مستقلة وتدعيم القوائم المالية بمعلومات كمية ووصفية.

وتكشف مراجعة هذه الدراسات أن المحاسبة عن الأصول البيولوجية عولجت إما من زاوية معيار (IAS 41) وصعوبات القيمة العادلة، أو من زاوية مقارنة النظام الجزائري بالمرجعية الدولية، أو من زاوية الإفصاح والتطبيق الميداني. غير أن هذه الأعمال لم تجمع بصورة كافية بين القياس والإفصاح عن التحول البيولوجي للأصول الحيوانية، وتحليل الفجوة بين التوافق النصي ومتطلبات التطبيق العملي في البيئة الجزائرية. ومن هنا تأتي الدراسة الحالية للتركيز على الأصول الحيوانية تحديدًا، وربط أثر التحول البيولوجي بمشكلة تطبيق القيمة العادلة، مع اقتراح آليات عملية لتقليص الفجوة التطبيقية.

2. الأصول الحيوانية والتحول البيولوجي: المفهوم والأثر المحاسبي

تمثّل الأصول الحيوانية صورة محورية من صور الأصول البيولوجية في المؤسسة الفلاحية، لاتصالها المباشر بالنشاط الفلاحي وقدرتها على توليد منافع اقتصادية مستقبلية من خلال ما يطرأ عليها من نمو وتكاثر وإنتاج وتدهور. وما يميزها عن الأصول التقليدية أنها لا تثبت على شكل أو قيمة، إذ تتبدل خصائصها كمًا ونوعًا بحكم طبيعتها الحية؛ ولهذا تحتاج إلى قواعد قياس وإفصاح تترجم أثر هذا التحول إلى معلومة ذات دلالة في القوائم المالية (أبو نصار و حميدات ، 2017، صفحة 627).

وينسجم تكييف النظام المحاسبي المالي مع القطاعات المتخصصة مع التوجه نحو إنتاج معلومات محاسبية أكثر جودة وأوثق صلة بخصوصيات النشاط وحاجات مستخدمي القوائم المالية (صيد و زيرق، 2026، صفحة 441) وعلى هذا الأساس، استندت المعالجة الجزائرية للأصول البيولوجية إلى المرجعية الدولية، ولا سيما معيار المحاسبة الدولي(IAS 41) المتعلق بالزراعة، قبل أن تُدعّم بالنظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة، الصادر بموجب القرار رقم 201 المؤرخ في 01 جوان 2023، الذي ضبط قواعد التقييم والمحاسبة والعرض ومدونة الحسابات الخاصة بالقطاع الفلاحي.

1.2 مفهوم الأصول البيولوجية:

يعرّف معيار المحاسبة الدولي (IAS 41) الأصل البيولوجي بأنه حيوان أو نبات حي يخضع للتحول البيولوجي، ويُستخدم في إنتاج منتجات زراعية أو في توليد أصول بيولوجية أخرى (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2020، صفحة 2) ويتقاطع هذا التعريف مع ما أورده النظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة، الذي يعدّ الأصل البيولوجي كل حيوان أو نبات حي يطرأ عليه تحول بيولوجي بقصد إنتاج منتجات زراعية أو أصول بيولوجية أخرى في إطار النشاط الزراعي (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 11).

وتبرز خصوصية الأصول الحيوانية، بوصفها إحدى صور الأصول البيولوجية، في كونها أصولًا حية تتغير قيمتها وخصائصها باستمرار، سواء احتُفظ بها لأغراض الإنتاج أو وُجّهت للبيع أو الذبح.

2.2 تصنيف الأصول البيولوجية:

يساعد تصنيف الأصول البيولوجية على تحديد طبيعتها والغرض من حيازتها، وهو ما ينعكس على طريقة قياسها وعرضها في القوائم المالية. ويميز معيار (IAS 41) بين الأصول المنتجة أو الحاملة، التي تُستخدم في الإنتاج بصورة متكررة، والأصول القابلة للاستهلاك، التي تُوجّه للبيع أو الحصاد أو الذبح (Azhari & Bouaziz, 2019, p. 33). أما النظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة، فيصنف هذه الأصول وفق النوع، والوظيفة الإنتاجية، ودرجة النضج؛ فتُعرض الأصول الموجهة للإنتاج لأكثر من دورة مالية ضمن الأصول غير المتداولة، بينما تُعرض الأصول المعدّة للبيع أو الذبح ضمن المخزونات، مع مراعاة ما إذا كانت ناضجة أو غير ناضجة (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، الصفحات 11-16).

3.2 التحوّل البيولوجي ومظاهره في الأصول الحيوانية:

يُشكّل التحوّل البيولوجي السمة المحاسبية الأبرز للأصول الحيوانية، إذ يشمل، وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 41)، عمليات النمو، والتكاثر، والإنتاج، والتدهور. وتؤدي هذه العمليات إلى تغيرات

كمية ونوعية في الأصل البيولوجي، كما قد تنتج عنها منتجات زراعية مرتبطة به مباشرة، مثل الحليب، والصوف، واللحم (Azhari & Bouaziz, 2019, pp. 32-33)

ولهذا، لا تنبع الأهمية المحاسبية للأصل الحيواني من مجرد إدراجه ضمن أصول المؤسسة، بل من قدرته المستمرة على التحول والإنتاج. وهذه القدرة تجعل التحول البيولوجي عاملًا حاسمًا في تحديد أسس قياسه ومتطلبات الإفصاح عنه.

3. أثر التحوّل البيولوجي في الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي

1.3 أثر التحوّل البيولوجي في قياس الأصول الحيوانية:

يُعد قياس الأصول الحيوانية من أكثر جوانب المحاسبة الزراعية تعقيدًا، لأن قيمتها تتأثر بعوامل متعددة، مثل العمر، والوزن، والحالة الصحية، والقدرة الإنتاجية، ومرحلة النضج، إضافة إلى أسعار السوق والظروف المناخية والبيئية. ويظهر ذلك بوضوح عند تقييم الماشية المنتجة للحليب أو اللحم أو الصوف، حيث تختلف القيمة بحسب طور النمو والقدرة على الإنتاج (Campos-Llerena, Arias-Pérez, Toscano-Morales, & Barreno-Córdova, 2025, p. 4).

2.3 شروط الاعتراف بالأصل البيولوجي بين النظام المكيّف ومعيار (IAS 41):

استمد النظام المحاسبي المالي الجزائري، الصادر بموجب القانون 11/07 والمطبق منذ سنة 2010، معالجته للأصول البيولوجية من المرجعية الدولية، ولا سيما معيار المحاسبة الدولي (IAS 41) المتعلق بالزراعة. ثم جاء المقرر رقم 201 المؤرخ في 2023/06/01 ليكيّف هذه المعالجة مع قطاع الفلاحة، من خلال ضبط قواعد الاعتراف، والتقييم، والمحاسبة، وعرض القوائم، ومدونة الحسابات.

ويشترط النظام المكيّف للاعتراف بالأصل البيولوجي توافر السيطرة عليه نتيجة أحداث سابقة، ورجحان تدفق منافع اقتصادية مستقبلية منه، وإمكان تقييم قيمته الحقيقية أو تكلفته على نحو موثوق (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 11). وهي شروط تتوافق مع ما يقرره معيار المحاسبة الدولي (IAS 41) من حيث السيطرة على الأصل، واحتمال تدفق المنافع، وإمكان قياس القيمة العادلة أو التكلفة بموثوقية (BRUN، 2011، صفحة 332).

3.3 القياس بالقيمة العادلة والرجوع إلى التكلفة عند تعذّر القياس الموثوق:

يقوم القياس في المرجعيتين، عند الاعتراف الأولي وفي تاريخ الإقفال، على القيمة العادلة، أو ما يقابلها في النظام الجزائري بالقيمة الحقيقية، بعد خصم التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ما لم يتعذر تقديرها بموثوقية. وتنبع أهمية هذا الأساس من قدرته على إظهار آثار التحول البيولوجي في القوائم المالية عند حدوثها، بخلاف نموذج التكلفة التاريخية الذي لا يعكس بدقة ما يطرأ على الأصل من نمو أو تدهور أو إنتاج (Azhari & Bouaziz, 2019, p. 34).

كما ييسّر النظام المكيّف تحديد القيمة الحقيقية من خلال تجميع الأصول وفق معايير سوقية، مثل العمر أو النوعية، بما يلائم طبيعة الأصول الحيوانية التي تتغير قيمتها تبعًا لهذه الخصائص (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 10)

غير أن تطبيق القيمة العادلة لا يخلو من صعوبات، إذ يتطلب بيانات موثوقة وتقنيات قياس ملائمة، ويتأثر بعوامل اقتصادية وبيئية، مثل أسعار الطاقة، والظروف المناخية، ومخاطر النشاط الزراعي، ومدى توافر أسواق نشطة (Węgrzyńska & Nowotarska, 2021, pp. 334-343).

ولهذا يجيز معيار المحاسبة الدولي (IAS 41) اللجوء إلى نموذج التكلفة متى تعذر قياس القيمة العادلة بموثوقية، خاصة في غياب السوق النشطة. ففي هذه الحالة، يُقاس الأصل وفق معيار (IAS 02) إذا صُنّف ضمن المخزونات، أو وفق معيار (IAS 16) إذا أُدرج ضمن الأصول غير المتداولة، على أن يُنتقل إلى القيمة العادلة ناقصًا تكاليف البيع متى أصبح قياسها ممكنًا (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2020، صفحة 5). ويقابل ذلك في النظام المكيّف السماح بالرجوع إلى التكلفة عندما يتعذر تحديد القيمة الحقيقية بموثوقية (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 10).

4.3 أثر التحوّل البيولوجي في إثبات الأرباح والخسائر:

يظهر أثر التحول البيولوجي أيضًا في الاعتراف بالأرباح والخسائر الناشئة عن تغير القيمة قبل البيع الفعلي. فنمو الحيوان، أو تدهور حالته، أو تغير قدرته الإنتاجية، قد يؤدي إلى إثبات ربح أو خسارة محاسبية قبل التصرف في الأصل. ورغم أن هذا الأسلوب يزيد من تقلب الأرباح، فإنه أقرب إلى تصوير التغيرات الاقتصادية في قيمة الأصول الحيوانية (Campos-Llerena, Arias-Pérez, Toscano-Morales, & Barreno-Córdova, 2025, p. 5).

ووفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 41)، تُدرج المكاسب أو الخسائر الناشئة عند الاعتراف الأولي أو عن تغير القيمة العادلة، بعد خصم تكاليف البيع، ضمن ربح الفترة أو خسارتها (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2020، صفحة 4). أما في النظام المكيّف، فيُثبت الربح أو الخسارة الناتجان عن تغير القيمة الحقيقية، بعد خصم المصاريف التقديرية في نقاط البيع، في النتيجة الصافية للسنة التي يحدثان فيها (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 11).

5.3 معالجة الإعانات الحكومية المرتبطة بالأصول الحيوانية:

تتصل الإعانات الحكومية بالأصول الحيوانية حين تُمنح لدعم مراحل تحولها أو معالجة آثار هذا التحول. فقد تُوجه لمواجهة نفوق القطيع بسبب الأوبئة، أو لتشجيع التكاثر وولادة أصول جديدة، أو لتغطية تكاليف التغذية والرعاية البيطرية المصاحبة للنمو والإنتاج.

ويعالج النظام المكيّف هذه الإعانات بحسب طبيعتها والغرض منها؛ فما خُصص لتعويض التكاليف يُدرج ضمن المنتجات بالتزامن مع تحملها، وما وُجه لتمويل أصل حيواني قابل للاهتلاك يُسجل ضمن المنتجات المؤجلة، ثم يُرحل تدريجيًا إلى النتائج على مدة اهتلاك الاصل الحيواني بحد أقصى خمس سنوات. أما ما قصد لتغطية أعباء أو خسائر سابقة، فيُثبت ضمن المنتجات عند اكتسابه (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 17).

أما معيار المحاسبة الدولي (IAS 41)، فيميز بين المنح غير المشروطة التي تُثبت في الربح أو الخسارة عند استحقاقها، والمنح المشروطة التي لا تُثبت إلا بعد استيفاء شروطها (مؤسسة المعايير الدولية

للتقرير المالي، 2020، صفحة 5). وبذلك، يظهر الاختلاف الأبرز بين المرجعيتين في أن النظام المكيّف يربط الاعتراف بالغرض من الإعانة، بينما يعلّقه المعيار الدولي على تحقق الاستحقاق أو استيفاء الشرط.

6.3 متطلبات الإفصاح عن الأصول الحيوانية والتحوّل البيولوجي:

يبقى الإفصاح عنصرًا مكملًا للقياس، لأنه يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم طبيعة الأصول الحيوانية وما يطرأ عليها من تغير بفعل التحول البيولوجي. ويوجب النظام المكيّف تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول، مع التمييز بين الأصول المنتجة والمستهلكة، أو بين الأصول الناضجة وغير الناضجة، وبيان أساليب تحديد القيمة الحقيقية والافتراضات المعتمدة، مع فصل أثر التغيرات المادية عن أثر تغيرات الأسعار، كما يلزم النظام، عند القياس بالتكلفة، بالإفصاح عن سبب تعذر تحديد القيمة الحقيقية بموثوقية، وطريقة الاهتلاك ونسبه، والقيمة المحاسبية الصافية والاهتلاكات المتراكمة في بداية السنة ونهايتها (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، الصفحات 37-39). وتتسق هذه المتطلبات في مجملها مع معيار المحاسبة الدولي (IAS 41)، بما يدعم شفافية المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة والاستعمال في ترشيد القرار الاقتصادي (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2020، صفحة 6).

4. قياس الأصول الحيوانية في ظل التحول البيولوجي وفق النظام المكيّف

بعد بيان أثر التحول البيولوجي في الاعتراف والقياس والإفصاح، ينتقل التحليل إلى كيفية ترجمة هذه المعالجة في النظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة، ولا سيما من خلال تصنيف الأصول الحيوانية ضمن مدونة الحسابات. وتُدرج هذه الأصول ضمن التثبيتات متى كانت موجهة للاستخدام في النشاط الإنتاجي للمؤسسة وامتد استعمالها لأكثر من دورة مالية، مع مراعاة أثر التحول البيولوجي في انتقالها من عدم النضج إلى الإنتاج، أو توجيهها للتكاثر أو الخدمة. ولهذا خصص النظام الحساب **ح/241 "الحيوانات"** لتسجيلها، مع تفريعه إلى حسابات تعكس وظيفتها ودرجة نضجها، وتشمل: **ح/2411 "حيوانات للتكاثر"، ح/2412 "حيوانات منتجة"، ح/2413 "حيوانات غير ناضجة"، وح/2414 "حيوانات للخدمة".**

1.4 المعالجة المحاسبية للاعتراف الأولي:

1.1.4 الاعتراف الأولي بالأصول الحيوانية الناتجة عن الولادة:

– الاعتراف في حالة تطبيق القيمة العادلة (القيمة الحقيقة): عند ولادة حيوان داخل المستثمرة الفلاحية وتوجيهه للبقاء في المؤسسة، يُعترف به كأصل بيولوجي غير متداول ابتداءً من تاريخ فصله عن الأم. ويكون قياسه الأولي بالقيمة الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدّرة عند نقطة البيع، متى أمكن تقدير هذه القيمة بموثوقية.

الجدول 1: الاعتراف الأولي في حالة تطبيق القيمة العادلة (القيمة الحقيقة)

2413		**ح/حيوانات غير ناضجة**	××××	
	734	**ح/الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية**		××××

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 82)

– الاعتراف في حالة تطبيق نموذج التكلفة: عند اعتماد نموذج التكلفة، تُعد ولادة حيوان داخل المستثمرة الفلاحية إنتاجًا داخليًا موجّهًا لاستخدام المؤسسة. وبناءً على ذلك، تُحدَّد تكلفة هذا الأصل على أساس مجموع التكاليف المرتبطة بفترة الحمل والولادة، مثل الرعاية البيطرية، والتغذية، واليد العاملة المباشرة، ومصاريف الولادة، وحصة من التكاليف غير المباشرة، مع إدراج نصيب من اهتلاك حيوانات التناسل ضمن تكلفة الأصل الجديد (زبيري، 2023، صفحة 101). ويظل القيد المحاسبي، من حيث تسجيل الأصل، مشابهًا للحالة السابقة، غير أن أساس التقييم يختلف؛ إذ يُعتمد على التكلفة بدل القيمة الحقيقية (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 83).

2.1.4 الاعتراف الأولي بالأصول الحيوانية الناتجة عن الاقتناء أو المساهمة:

– الاعتراف في حالة تطبيق القيمة العادلة (القيمة الحقيقة): عند اقتناء أصل بيولوجي حيواني أو تقديمه كمساهمة من الشركاء، يُعترف به ضمن الحساب **ح/241 "الحيوانات"** أو الحساب الفرعي المناسب، على أساس قيمته الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدّرة عند نقطة البيع. ويكون الحساب المقابل بحسب طبيعة العملية؛ فإذا كان الاقتناء على الحساب، يُسجّل في دائن الحساب **ح/404 "موردو الأصول البيولوجية"**، وإذا تم الدفع مباشرة فيُسجّل في دائن أحد حسابات الخزينة، أما إذا كان الأصل مقدّمًا كمساهمة فيُسجّل في دائن الحساب **ح/101 "رأس المال"** أو الحساب المناسب للمساهمات. أما

تكاليف الاقتناء، مثل مصاريف الوسطاء، فتُحمّل على حسابات الأعباء بحسب طبيعتها (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 83).

الجدول 2: الاعتراف الأولي في حالة تطبيق القيمة العادلة (القيمة الحقيقة)

241×		**ح/حيوانات ناضجة**	××××	
	5×	**ح/حسابات الخزينة**		××××
	404	**ح/موردو الأصول البيولوجية**		××××
	101	**ح/رأس المال**		××××

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 83)

وإذا نشأ فرق بين تكلفة الاقتناء أو قيمة المساهمة من جهة، والقيمة الحقيقية للأصل البيولوجي بعد خصم التكاليف المقدّرة عند نقطة البيع من جهة أخرى، فيُسجّل هذا الفرق بحسب طبيعته. فإذا كان الفرق سالبًا، يُثبت في الحساب **ح/658 "خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"**، أما إذا كان الفرق موجبًا، فيُثبت في الحساب **ح/758 "أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية"**.

– الاعتراف في حالة تطبيق نموذج التكلفة: في حال اعتماد نموذج التكلفة، يُثبت الأصل الحيواني في الحسابات على أساس تكلفته المباشرة، التي تشمل ثمن الاقتناء، والرسوم المدفوعة، والأعباء الأخرى المرتبطة مباشرة بعملية الاقتناء (الجريدة الرسمية، القرار المؤرخ في 28 ماي 2008 المتضمن لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 2009، صفحة 08). ومن حيث القيد المحاسبي، لا يختلف التسجيل عن حالة القياس بالقيمة الحقيقية إلا في أساس التقييم؛ حيث تُعتمد التكلفة بدل القيمة الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدّرة عند نقطة البيع.

2.4 المعالجة المحاسبية للتقييم اللاحق في نهاية السنة المالية:

في نهاية كل سنة مالية، تُقيَّم الحيوانات بقيمتها الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدّرة عند نقطة البيع، متى أمكن قياس هذه القيمة بموثوقية. ويُسجَّل الفرق الناتج في هذه القيمة بين الحساب **ح/241 "الحيوانات"** أو الحساب الفرعي المناسب له، والحساب **ح/734 "الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية"**،

بما يسمح بإظهار أثر التغير في قيمة الأصول الحيوانية ضمن حسابات السنة المالية (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 84).

أما إذا تعذّر قياس القيمة الحقيقية بموثوقية، فتُقاس الأصول الحيوانية بالتكلفة بعد خصم الاهتلاكات المتراكمة وخسائر انخفاض القيمة. وفي هذه الحالة، يقتصر الاهتلاك على الحيوانات الناضجة التي دخلت مرحلة الإنتاج، ولا يطبّق على الحيوانات غير الناضجة قبل بلوغها تلك المرحلة (زبيري، 2023، الصفحات 106-107). وتُحدّد المدة النفعية للحيوان المنتج بناءً على تقدير المسؤولين الفنيين، مع اعتماد مدة اهتلاك قدرها خمس سنوات للحيوانات المسجلة كأصول ثابتة، سواء كانت إنتاجية أو خدماتية (الجريدة الرسمية، القرار المؤرخ في 25 فبراير 2024 الذي يحدد مدة إهتلاك التثبيتات المطبقة لتحديد النتيجة الجبائية، 2024، صفحة 14). وتتمثل قاعدة الاهتلاك في القيمة المحاسبية للحيوان الناضج بعد خصم القيمة المتوقع تحصيلها من بيعه عند خروجه من مرحلة الإنتاج، سواء على أساس وزن اللحم أو الذبيحة.

3.4 إعادة تصنيف الأصول الحيوانية في ضوء التحول البيولوجي:

تؤدي عملية التحول البيولوجي إلى انتقال الحيوان غير الناضج إلى مرحلة جديدة، إما ببلوغه المواصفات التي تجعله قابلًا للبيع، كما في حالة خراف التسمين عند وصولها إلى وزن مناسب، أو ببلوغه مستوى النضج الذي يسمح بالاحتفاظ به كحيوان منتج. وعندئذٍ، يعاد تصنيفه محاسبيًا وفق الغرض من استخدامه ونموذج القياس المعتمد.

– مرحلة إثبات أثر التحول البيولوجي محاسبيًا: عند تاريخ إعادة التصنيف، يُثبت أثر التحول البيولوجي بحسب نموذج القياس المتبع. فإذا كانت المؤسسة تعتمد القيمة الحقيقية، تُحيَّن قيمة الحيوانات غير الناضجة المسجلة في الحساب **ح/2413 "حيوانات غير ناضجة"** على أساس قيمتها الحقيقية بعد خصم التكاليف المقدّرة عند نقطة البيع، ويُثبت الفرق، ضمن نتيجة السنة المالية، في **ح/734 "الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية"** (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 85).

إذا كانت المؤسسة تعتمد نموذج التكلفة فتُحدَّد تكلفة الحيوان إلى غاية بلوغه مرحلة النضج أو الجاهزية للبيع من خلال تجميع التكاليف المرتبطة بتربيته مثل الأعلاف واليد العاملة والرعاية البيطرية وغيرها من المصاريف المباشرة. وعند تاريخ إعادة التصنيف يتوقف تجميع هذه التكاليف ويُرصَّد الحساب **ح/2413 "حيوانات غير ناضجة** "مدينًا بقيمة مجموع التكاليف مقابل الحساب **ح/734 "الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية** "دائنًا بالقيمة نفسها تمهيدًا لإعادة تصنيف الحيوان بحسب الغرض من استخدامه.

– **مرحلة إعادة تصنيف الحيوانات غير الناضجة:** في هذه المرحلة يعاد تصنيف الحيوانات غير الناضجة المسجلة في الحساب **ح/2413 "حيوانات غير ناضجة"** بحسب الغرض من استخدامها بعد بلوغها مرحلة النضج فإذا كانت موجهة للاحتفاظ بها واستخدامها في النشاط الإنتاجي تُحوَّل إلى الحساب الفرعي المناسب ضمن **ح/241 "حيوانات ناضجة"** أما إذا كانت موجهة للبيع أو الذبح فيعاد تصنيفها ضمن الحساب **ح/×351 "المنتوجات المصنعة – حيوانات"** (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 85).

4.4 المعالجة المحاسبية لاستبعاد الأصول الحيوانية من الميزانية:

1.4.4 بيع الأصول الحيوانية:

– بيع الأصول الحيوانية في حالة تطبيق القيمة العادلة (القيمة الحقيقية): وفقًا للنظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة، يتم تسجيل بيع الحيوانات المنتجة المقاسة بالقيمة الحقيقية على مرحلتين. تتمثل المرحلة الأولى في تحيين قيمة الأصل الحيواني في تاريخ التنازل، حيث يُثبت الفرق الموجب بين قيمته الحقيقية وقيمته المحاسبية في الحساب **ح/734 "الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية"** (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 83).

الجدول 3: المرحلة الأولى لبيع الأصول الحيوانية في حالة تطبيق القيمة العادلة (القيمة الحقيقة)

241×		**ح/حيوانات ناضجة**	××××	
2413		**ح/حيوانات غير ناضجة**	××××	
	734	**ح/الإنتاج المثبت للأصول البيولوجية**		××××

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 83)

أما المرحلة الثانية، فتتعلق بإثبات عملية البيع نفسها، مع تسجيل الفرق بين سعر البيع والقيمة الحقيقية للأصل الحيواني في تاريخ التنازل. فإذا كانت القيمة الحقيقية أكبر من سعر البيع، يُثبت الفرق في الحساب **ح/652 "نواقص القيم عن خروج الأصول البيولوجية"**. أما إذا كان سعر البيع أكبر من القيمة الحقيقية، فيُثبت الفرق في الحساب **ح/752 "فائض القيمة عن خروج الأصول البيولوجية."**

الجدول 4: المرحلة الثانية لبيع الأصول الحيوانية في حالة تطبيق القيمة العادلة (القيمة الحقيقة)

462		**ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن الأصول البيولوجية**	××××	
5×		**ح/حسابات الخزينة**	××××	
652		**ح/نواقص القيم عن خروج الأصول البيولوجية**	××××	
	241×	**ح/ حيوانات ناضجة**		××××
	2413	**ح/ حيوانات غير ناضجة**		××××
	752	**ح/ فائض القيمة عن خروج الأصول البيولوجية**		××××

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 83)

– بيع الأصول الحيوانية في حالة تطبيق نموذج التكلفة: في حالة بيع الأصول الحيوانية المقاسة وفق نموذج التكلفة، تُرصّد الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المسجلة سابقًا، إن وجدت، من أجل تحديد القيمة المحاسبية الصافية للأصل الحيواني في تاريخ التنازل. وبعد ذلك، يُقارن سعر البيع بهذه القيمة؛ فإذا كانت القيمة المحاسبية الصافية أكبر من سعر البيع، يُثبت الفرق في الحساب **ح/652 "نواقص القيم عن خروج الأصول البيولوجية"**، أما إذا كان سعر البيع أكبر منها، فيُثبت الفرق في الحساب **ح/752 "فائض القيمة عن خروج الأصول البيولوجية."**

2.4.4 استبعاد الأصول الحيوانية بسبب الموت أو الضياع:

في حالة موت الحيوان أو ضياعه، يُستبعد من حسابات الميزانية، لأنه لم يعد قادرًا على توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة. وتختلف المعالجة المحاسبية بحسب نموذج القياس المعتمد؛ فإذا كان الأصل مقيمًا بالقيمة الحقيقية، تُحيَّن قيمته إلى تاريخ الوفاة أو الضياع، ثم تُثبت الخسارة الناتجة ضمن الحساب

ح/658 "**خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية**". (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 84)، أما إذا كان الأصل مقيمًا وفق نموذج التكلفة، فيُستبعد بقيمته المحاسبية الصافية، بعد خصم الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة، مع تسجيل الخسارة ضمن الحساب ح/657 "**الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري**".

وفي حال تعويض شركة التأمين عن موت الأصل الحيواني أو ضياعه، يؤخذ مبلغ التعويض في الحسبان. فإذا كان التعويض المحصّل أكبر من العبء المسجل، يُثبت الفرق في الحساب ح/757 "**منتوجات استثنائية في عملية التسيير**".

3.4.4 توقف القدرة الإنتاجية للأصول الحيوانية:

عندما يفقد الحيوان قدرته الإنتاجية بسبب التقدم في السن، أو المرض، أو ظهور عيب يؤثر في إنتاجه، فإنه لا يعود قادرًا على توليد منافع اقتصادية مستقبلية كأصل إنتاجي. وفي هذه الحالة، تستبعده المؤسسة من الأصول غير المتداولة، وتعيد تصنيفه كأصل متداول موجّه للبيع أو الذبح ضمن الحساب ح/3522 "**المنتجات الزراعية التامة من مصدر حيواني**".

فإذا كان الحيوان مقيمًا بالقيمة الحقيقية، تُحيَّن قيمته إلى تاريخ إعادة التصنيف، ويُثبت أثر التغير في النتيجة؛ إذ تُسجل الخسارة، عند وجودها، في الحساب ح/658 "**خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية**"، بينما تُسجل الزيادة في الحساب ح/758 "**أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية**" .أما إذا كان الحيوان مقيمًا وفق نموذج التكلفة، فيُحوّل إلى الحساب ح/3522 "**المنتجات الزراعية التامة من مصدر حيواني**" بقيمته المحاسبية الصافية، بعد خصم الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، صفحة 83).

5. الإفصاح عن التحوّل البيولوجي للأصول الحيوانية وفق النظام المكيّف

لا تكتمل المعالجة المحاسبية للأصول الحيوانية بمجرد الاعتراف بها وقياسها، بل تحتاج إلى إفصاح واضح في الملحق يبيّن طبيعة هذه الأصول، وأساس تقييمها، وأسباب تغيّر قيمتها. فالأصول الحيوانية تتأثر

بالتحول البيولوجي، مثل الولادة، والنمو، والنضج، والإنتاج، والتدهور، كما قد تتأثر بعوامل سوقية لا ترتبط مباشرة بهذا التحول.

ويقتضي الإفصاح التمييز بين فئات الحيوانات المعروضة في القوائم المالية، مثل الحيوانات الناضجة وغير الناضجة، والمنتجة، وحيوانات التكاثر والخدمة، والحيوانات الموجهة للبيع. كما يجب بيان أساس القياس المعتمد، سواء كان القيمة الحقيقية بعد خصم تكاليف نقطة البيع، أو نموذج التكلفة عند تعذّر القياس الموثوق. ويكتسب الإفصاح أهمية أكبر عندما يوضح الفروق المسجلة في نهاية السنة، سواء تعلقت بتحيين القيمة الحقيقية، أو إثبات خسائر القيمة، أو إعادة تصنيف الحيوانات غير الناضجة إلى حيوانات ناضجة أو إلى منتجات زراعية تامة من مصدر حيواني (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، الصفحات 37-39).

وبذلك، يوضح الإفصاح مصدر التغير في قيمة الأصل الحيواني، سواء كان ناتجًا عن التحول البيولوجي أو عن تقلبات السوق. كما يعزز موثوقية المعلومة المالية من خلال بيان أسس التقييم ومصادر الأسعار، وهو ما يلخصه الجدول الآتي في ظل النظام المكيّف.

الجدول 5: الإفصاح عن نتائج قياس التحول البيولوجي للأصول الحيوانية

مجال الإفصاح	مضمون الإفصاح المقترح	الهدف من الإفصاح	علاقته بالتحول البيولوجي
طبيعة الأصول الحيوانية	عرض أصناف الحيوانات، مثل الحيوانات المنتجة، حيوانات التكاثر والخدمة، والحيوانات غير الناضجة أو الموجهة للبيع.	مساعدة مستخدم القوائم على فهم نوع الأصل والغرض من حيازته.	يحدد موقع الحيوان داخل دورة التحول البيولوجي.
درجة النضج	التمييز بين الحيوانات الناضجة وغير الناضجة.	بيان ما إذا كان الأصل بلغ مرحلة الإنتاج أو ما زال في طور النمو.	يعكس انتقال الحيوان من النمو إلى الإنتاج أو البيع.
أساس القياس المعتمد	بيان ما إذا كان القياس تم بالقيمة الحقيقية بعد خصم تكاليف نقطة البيع، أو وفق نموذج التكلفة عند تعذر القياس الموثوق.	توضيح الأساس الذي بُنيت عليه قيمة الأصل في القوائم.	يبيّن كيف انعكس التحول البيولوجي في القيمة المحاسبية.
مصدر التغير	عرض أسباب الزيادة أو الانخفاض في قيمة	فصل أثر التحول البيولوجي	يربط التغير المحاسبي

في القيمة	الحيوان، سواء بسبب الولادة، أو النمو، أو النضج، أو الإنتاج، أو التدهور، أو تغير الأسعار.	عن أثر السوق.	بمصدره الفعلي.
الأرباح والخسائر	بيان الأرباح أو الخسائر الناتجة عن تحيين القيمة الحقيقية في نهاية السنة.	إظهار أثر القياس بالقيمة الحقيقية على نتيجة الدورة.	يبرز الأثر المالي للنمو أو التدهور أو تغير الأسعار.
الاهتلاك وخسائر القيمة	الإفصاح عن الاهتلاكات وخسائر القيمة عند تطبيق نموذج التكلفة.	توضيح تراجع القدرة الإنتاجية أو القيمة القابلة للاسترداد.	يعكس أثر التدهور أو انخفاض المنافع المستقبلية.
إعادة التصنيف	بيان تحويل الحيوانات غير الناضجة إلى حيوانات ناضجة أو إلى منتجات زراعية تامة من مصدر حيواني.	توضيح انتقال الأصل من وضع محاسبي إلى آخر.	يرتبط ببلوغ الحيوان مرحلة الإنتاج أو البيع.
الافتراضات ومصادر التقييم	ذكر مصادر الأسعار والافتراضات المعتمدة، خاصة عند غياب سوق نشطة.	دعم موثوقية التقدير المحاسبي.	يوضح مدى موضوعية قياس آثار التحول البيولوجي.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (وزارة المالية: المقرر رقم 201، 2023، الصفحات 36-39)

6. تحديات تطبيق نموذج القيمة العادلة على الأصول الحيوانية في البيئة الجزائرية: من التوافق النصي إلى الفجوة التطبيقية

يكشف تحليل النظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة عن تقارب نصي واضح مع معيار المحاسبة الدولي (IAS 41)، خاصة من حيث الاعتراف بالأصول البيولوجية، وقياسها بالقيمة الحقيقية، والإفصاح عن التغيرات المرتبطة بها (بوعيشاوي، سويسي، و قزون، 2025، صفحة 98). كما يعتمد النظام القيمة الحقيقية، باعتبارها المقابل العملي للقيمة العادلة، عند الاعتراف الأولي وعند إقفال الحسابات، مع السماح بالرجوع إلى التكلفة عند تعذر القياس الموثوق (سحنون و عمري، 2025، الصفحات 467-469). غير أن هذا التقارب لا يكفي لضمان التطبيق؛ لأن القيمة العادلة تحتاج إلى سوق نشطة، وأسعار موثوقة، وبيانات فنية ومحاسبية دقيقة، وهي شروط لا تتوافر دائمًا في البيئة الجزائرية (جلاخ و بوعيشاوي، 2024، صفحة 260).

يظهر أول مظاهر الفجوة في غياب سوق منظمة للأصول الحيوانية. فقيمة الحيوان لا ترتبط بسعر عام فقط، بل تتأثر بخصائص مثل العمر، والسلالة، والوزن، والغرض من الاستخدام، ودرجة النضج، وتوضح حالة وحدة الإنتاج الفلاحي "العربي عباسي" هذا الإشكال؛ إذ أدى تقييم الأغنام سنة 2022 إلى ارتفاع في قيمة الأصول الحيوانية بمبلغ 3.689.000 دج، لكن الإدارة لم تعتمد أسعار 2023 و2024 بسبب الفوارق الكبيرة وتأثر السوق بالمضاربة والاحتكار، فاستمرت في استعمال أسعار سنة 2022 كمرجع خلال سنوات 2023 و2024 و2025 (سحنون و عمري، 2025، الصفحات 476-478). وتزداد صعوبة القياس عند الحيوانات حديثة الولادة أو غير الناضجة، لغياب أسعار سوقية موثوقة لها عند تاريخ الاعتراف وارتباطها البيولوجي بالأم (Bâtcă-Dumitru, Ilincuța, Hurloui, & Rusu, 2020, p. 94).

ولا تقف المشكلة عند الأسعار، بل تمتد إلى ضعف المعطيات الفنية والمحاسبية داخل المؤسسة الفلاحية. فتحديد القيمة الحقيقية يتطلب متابعة دقيقة للمواليد، والنمو، والنفوق، والحالة الصحية، وإعادة التصنيف، لأن النظام يشترط أن تكون معلومات القياس كاملة وخالية من الأخطاء والتحيز (سحنون و عمري، 2025، الصفحات 467-468). كما يحتاج التقييم إلى تقديرات فنية حول مدة المنفعة وفترة الإنتاج المتوقعة، وهي معطيات تختلف باختلاف نوع الحيوان وخصائصه الإنتاجية (بوعيشاوي، سويسي، و قزون، 2025، الصفحات 97-99). وعند غياب هذه البيانات، يصبح القياس أقرب إلى الحكم الشخصي منه إلى القياس الموضوعي، وهي صعوبة تؤكدها الأدبيات الحديثة حول تطبيق (IAS 41) في بيئات تفتقر إلى أسواق نشطة وأنظمة معلومات دقيقة (Campos-Llerena, Arias-Pérez, Toscano-Morales, & Barreno-Córdova, 2025, pp. 18-19).

وتزداد الفجوة عندما يصعب الفصل بين أثر التحول البيولوجي وأثر السوق. فارتفاع قيمة الحيوان قد ينتج عن زيادة الوزن أو بلوغ مرحلة الإنتاج، وقد ينتج في الوقت نفسه عن ارتفاع أسعار السوق. لذلك يشترط النظام المكيّف الإفصاح عن التغيرات المادية منفصلة عن تغيرات الأسعار، خاصة عندما تتجاوز دورة الإنتاج سنة واحدة (سحنون و عمري، 2025، صفحة 473). غير أن هذا الفصل يبقى

صعبًا عمليًا إذا لم تتوافر بيانات كمية وفنية توضح مصدر التغير. ومن هنا لا يكون الإفصاح مجرد متمم للقياس، بل وسيلة لتفسير القيمة وربطها بعدد الحيوانات، وكميات الإنتاج، ومساهمة النشاط البيولوجي في نتيجة المؤسسة (سي مُحَمَّد، 2024، الصفحات 821-825).

كما يؤدي اعتماد القيمة العادلة إلى زيادة تقلب النتيجة المحاسبية، لأن فروقات التقييم تُدرج ضمن نتيجة الفترة ولو لم تقترن بتدفق نقدي فعلي. وهذا قد يعطي صورة غير مستقرة عن أداء المؤسسة، خاصة في الأصول الحيوانية التي تتأثر بالسوق وبالحالة الصحية والإنتاجية في الوقت نفسه (Bâtcă-Dumitru, Ilincuța, Hurloui, & Rusu, 2020, p. 95) ، وهنا تظهر المفاضلة بين القيمة العادلة، التي تعكس القيمة الحالية لكنها أكثر تقلبًا وذاتية، ونموذج التكلفة، الذي يوفر استقرارًا أكبر لكنه أقل قدرة على إظهار آثار التحول البيولوجي في وقتها (Campos-Llerena, Arias-Pérez, Toscano-Morales, & Barreno-Córdova, 2025, p. 5) لذلك يسمح النظام بالرجوع إلى التكلفة عند تعذر قياس القيمة الحقيقية بموثوقية، غير أن تكرار هذا الاستثناء قد يحد من فعالية نموذج القيمة العادلة.

وبناءً على ذلك، لا يمكن تقليص الفجوة التطبيقية بمجرد وجود نص متوافق مع (IAS 41)، بل يتطلب الأمر بناء بيئة تطبيقية داعمة. ويبدأ ذلك بإنشاء أسواق مرجعية منظمة للأصول الحيوانية، وهو ما أوصت به دراسات سابقة لتسهيل القياس بالقيمة العادلة والحد من الرجوع إلى القيم التاريخية. كما يتطلب إعداد قواعد بيانات محلية ووطنية للأسعار حسب النوع، والسلالة، والعمر، والوزن، ودرجة النضج، ورقمنة السجلات الفنية والمحاسبية داخل المستثمرات الفلاحية. وإلى جانب ذلك، ينبغي تعزيز التكوين في المحاسبة الفلاحية، وتنسيق العمل بين المحاسب، والمسير الفلاحي، والطبيب البيطري، وخبير التقييم، حتى تصبح القيمة العادلة ممارسة قابلة للتطبيق لا مجرد اختيار منصوص عليه. وفي النهاية، لا تتحقق الفجوة التطبيقية إلا بإفصاح يفسر القيمة ومصادر تغيرها، بدل الاكتفاء بعرض رقم محاسبي معزول عن واقعه الإنتاجي.

الجدول 6: تحديات تطبيق القيمة العادلة على الأصول الحيوانية وآليات تقليص الفجوة التطبيقية

التحدي	أثره التطبيقي	آلية التقليص

غياب سوق نشطة	ضعف موثوقية القيمة الحقيقية والرجوع إلى قيم مرجعية	إنشاء أسواق مرجعية منظمة
محدودية الأسعار الموثوقة	صعوبة اعتماد أسعار السوق كأساس محاسبي	قواعد بيانات أسعار محينة حسب النوع والسن والوزن
ضعف البيانات الفنية	ارتفاع ذاتية التقييم وضعف قابلية القياس	رقمنة سجلات القطيع والإنتاج والنفوق والرعاية
تداخل أثر التحول والسوق	صعوبة تفسير مصدر الزيادة أو النقصان في القيمة	إفصاح يفصل بين التغيرات المادية والسعرية
تقلب النتيجة المحاسبية	أرباح أو خسائر غير مرتبطة بتدفقات نقدية فعلية	توضيح أثر فروقات التقييم في الملحق
نقص التأهيل والتنسيق	تقديرات غير دقيقة وغير قابلة للمقارنة	تكوين متخصص وتنسيق بين المحاسب والفنيين
اللجوء المتكرر للتكلفة	إضعاف قدرة القوائم على عكس التحول البيولوجي	حصر التكلفة في حالات التعذر مع الإفصاح عن أسبابها

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق

7. خاتمة:

خلصت هذه الدراسة إلى أن الأصول الحيوانية، بحكم طبيعتها الحية وخضوعها للتحول البيولوجي، تطرح إشكالات محاسبية خاصة تؤثر في الاعتراف والقياس والإفصاح. وقد بيّنت الدراسة تحقق الفرضيات المقترحة، إذ أظهرت المقارنة وجود توافق نصي معتبر بين النظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 41)، خاصة من حيث تعريف الأصل البيولوجي، وشروط الاعتراف، واعتماد القيمة العادلة أو ما يقابلها في النظام الجزائري بالقيمة الحقيقية منقوصة من تكاليف البيع. غير أن هذا التوافق لا ينعكس بالكامل في التطبيق العملي، كما أظهرت حالة وحدة الإنتاج الفلاحي "العربي عباسي"، بسبب ضعف موثوقية أسعار السوق والاعتماد على قيم مرجعية ثابتة، بما يؤكد أن الإشكال لا يكمن في غياب القاعدة المحاسبية، بل في ضعف البيئة التطبيقية الداعمة، خاصة من حيث السوق النشطة، وموثوقية الأسعار، وتوافر المعطيات الفنية والمحاسبية الكافية.

وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج، أهمها:

– يقابل مفهوم القيمة الحقيقية في النظام الجزائري، من حيث المضمون، مفهوم القيمة العادلة في معيار (IAS 41)، بما يعكس تقاربًا واضحًا بين المرجعيتين في أساس القياس.

– توجد فجوة تطبيقية واضحة بين التوافق النصي مع معيار (IAS 41) والقدرة الفعلية على تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية. ولا تعود هذه الفجوة إلى غياب القاعدة المحاسبية، بل إلى ضعف شروط التطبيق، خاصة غياب السوق النشطة، وعدم موثوقية الأسعار، ومحدودية البيانات الفنية والمحاسبية، وصعوبة الفصل بين أثر التحول البيولوجي وأثر تقلبات السوق.

– يمثل الإفصاح المحاسبي عنصرًا مكملًا للقياس، لأنه يساعد على تفسير مصدر التغير في قيمة الأصل الحيواني، سواء كان ناتجًا عن التحول البيولوجي، أو تقلبات السوق، أو إعادة التصنيف، أو التدهور.

وعلى ضوء هذه النتائج، تقترح الدراسة ما يلي:

– حصر اللجوء إلى نموذج التكلفة في الحالات التي يتعذّر فيها فعليًا قياس القيمة العادلة أو القيمة الحقيقية بموثوقية، مع الإفصاح عن أسباب هذا اللجوء وآثاره على القوائم المالية.

– إنشاء أسواق مرجعية منظمة للأصول الحيوانية في مناطق الإنتاج الرئيسية، بما يسمح بتوفير أسعار أكثر موثوقية وشفافية.

– إعداد قواعد بيانات وطنية ومحلية لأسعار المواشي، مصنفة حسب النوع، والسلالة، والعمر، والوزن، ودرجة النضج.

– رقمنة السجلات الفنية والمحاسبية داخل المستثمرات الفلاحية لتتبع الولادات، والنفوق، والنمو، والإنتاج، وتكاليف الرعاية والتغذية.

– تعزيز التكوين المتخصص في المحاسبة الفلاحية، خاصة في مجال قياس الأصول الحيوانية والإفصاح عنها.

– تشجيع التنسيق بين المحاسب، والمسيّر الفلاحي، والطبيب البيطري، وخبير التقييم عند تحديد القيمة الحقيقية للأصول الحيوانية.

– إصدار أدلة تطبيقية جزائرية تتضمن حالات عملية حول الاعتراف، والقياس، وإعادة التصنيف، والبيع، والنفوق، وتوقف القدرة الإنتاجية.

– تحسين الإفصاح في القوائم المالية والملحقات، خاصة فيما يتعلق بمصادر الأسعار، والافتراضات المستعملة، وأثر التحول البيولوجي مقارنة بأثر تغيرات السوق.

وفي النهاية، يمثّل النظام المحاسبي المالي المكيّف مع قطاع الفلاحة خطوة مهمة نحو تطوير المحاسبة الفلاحية في الجزائر. غير أن فعاليته العملية تبقى مرهونة بقدرة البيئة المحاسبية والفلاحية على توفير شروط التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة، بما يسمح بإنتاج معلومات مالية أكثر ملاءمة وموثوقية عن التحول البيولوجي للأصول الحيوانية.

8. قائمة المراجع:

Campos-Llerena, P., Arias-Pérez, M., Toscano-Morales, C., & Barreno-Córdova, C. (2025). Biological Assets in Agricultural Accounting: A Systematic Review of the Application of IAS 41. *Journal of Risk and Financial Management, 18*(7), 1-23.

مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي. (05, 2020). المعيار الدولي للمحاسبة رقم 41 "الزراعة". *ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين*.

Azhari, A., & Bouaziz, S. (2019). The Difficulty of Measuring Biological Assets under IAS 41: Agriculture. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, 3*(4), 29-41.

Bâtcă-Dumitru, C.-G., Ilincuță, L.-D., Hurloui, L.-R., & Rusu, B.-F. (2020). Case Studies and Examples of the Accounting Treatment Prescribed for Biological Assets and Agricultural Products by IAS 41 Agriculture - Second Part Case Studies. *Annals of the „Constantin Brâncuşi" University of Târgu Jiu, Economy Series*(3), 77-96.

Alger: .*Guide d'application des Normes IAS/IFRS* .(2011) .Stéphane BRUN .Éditions BERTI

Węgrzyńska, M., & Nowotarska, A. (2021). Measuring and Valuation of Biological Assets: A Research Study. *European Research Studies Journal, 24*(2), 331-345.

أسامة سحنون، و سامي عمري. (2025). واقع المحاسبة عن الأصول البيولوجية الحيوانية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة: دراسة حالة وحدة الإنتاج الفلاحي العربي عباسي. *مجلة الأبحاث الاقتصادية، 20*(02)، 461-480.

الجريدة الرسمية. (25 03, 2009). القرار المؤرخ في 28 ماي 2008 المتضمن لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. *(19)*. الجزائر.

الجريدة الرسمية. (24 03, 2024). القرار المؤرخ في 25 فبراير 2024 الذي يحدد مدة إهتلاك التثبيتات المطبقة لتحديد النتيجة الجبائية. *(24)*. الجزائر.

حسين جلاخ، و حمزة بوعيشاوي. (2024). محاسبة النشاط الفلاحي: دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي 41 والنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة الجزائري. *مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية*، *08*(02)، 250-261.

حمزة بوعيشاوي، هواري سويسي، و مُحَمَّد العربي قزون. (2025). دراسة تحليلية لمحاسبة الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي الزراعي الجزائري على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 41: الزراعة. *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، *12*(02)، 89-102.

عزالدين زبيري. (2023). *المحاسبة القطاعية (قطاع التأمينات – القطاع الفلاحي – قطاع البناء)*. الجزائر: دار الباحث.

لخضر سي مُحَمَّد. (2024). الإفصاح المحاسبي في التعاونيات الفلاحية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع القطاع الفلاحي: دراسة حالة التعاونية الفلاحية بكوش مسعود – ولاية باتنة. *مجلة المنهل الاقتصادي*، *07*(01)، 821-834.

مُحَمَّد أبو نصار، و جمعة حميدات . (2017). *معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعملية –* . عمان، الأردن: دار وائل للنشر.

مريم صيد، و سوسن زيرق. (2026). تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي لقطاع السياحة: دراسة ميدانية بولاية سكيكدة. *مجلة إضافات اقتصادية*، *10*(01)، 434-456.

وزارة المالية: المقرر رقم 201. (01 06, 2023). النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع الفلاحة. *لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية , المجلس الوطني للمحاسبة*. الجزائر.