جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم تجارية، علوم تسيير، علوم اقتصادية

الشعبة : علوم مالية ومحاسبية

تخصص : محاسبية وجباية معمقة

بعنـــــــــــــــوان :

تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية

دراسة حالة مؤسسة فلاحة الجنوب (AGRO SUD) خلال الفترة 2014-2019

من إعداد الطالب : جوهري أيوب
خويلدي الطاهر

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :2019/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة

د/	عتيق لعلا	(أستاذ محاضر" أ"، جامعة ورقلة)	رئيسا
أ/	كويسي محمد	(أستاذ مساعد، جامعة ورقلة)	مشرفا ومقررا
د/	دوادي غريب	(أستاذ محاضر" أ"، جامعة ورقلة)	مناقشا

الموسم الجامعي 2018 - 2019

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم تجارية،علوم تسيير، علوم اقتصادية

الشعبة : علوم مالية ومحاسبية

تخصص : محاسبية وجباية معمقة

بعنـــــــــــــوان :

تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية

دراسة حالة مؤسسة فلاحة الجنوب (AGRO SUD) خلال الفترة 2014-2019

من إعداد الطالب : جوهري أيوب
خويلدي الطاهر

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :2019/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة

د/	عتيق لعلا	(أستاذ محاضر" أ"، جامعة ورقلة)	رئيسا
أ/	كويسي محمد	(أستاذ مساعد، جامعة ورقلة)	مشرفا ومقررا
د/	دوادي غريب	(أستاذ محاضر" أ"، جامعة ورقلة)	مناقشا

الموسم الجامعي 2018 - 2019

الـــشكـــر

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على الذي أصطفى و أشهد أن لا إله
إلا الله الأمر أمره والملك ملكه و الحكم وحكمه وهو على كل شيئ قدير وأشهد
أن سيدنا وحبيبنا محمدا عبده ورسوله حبيب رب العالمين
اللهم صلي وسلم وبارك عليه وعلى أصحابه وذريته وآل بيته أجمعين
وبعد فإني أشكر الله جل وعلا وعلى ما منى به من هذا العمل وبعد فإني أتقدم
بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف على إنجاز هذا العمل الأستاذ كويسي محمد
لقبوله مرافقتنا في هذا المشوار وعلى التوجيهات والنصائح القيمة التي
قدمها لنا طوال فترة إنجاز هذا العمل ، وكما أتقدم بالشكر إلى جميع عمال
مؤسسة فلاحة الجنوب وخاصة الأستاذ عبد الحميد قريشي
كما أشكر الأستاذ المحافظ حسابات عبد الرزاق بن داود الذي قدم لنا الكثير
من النصائح والارشادات حول الموضوع وكما أني أشكر المحاسب السابق للمؤسسة
قنون حسن الذي أفادنا في ما يخص حذا العمل
ولا ننسى أن نشكر جميع أساتذة وطلبة كلية العلوم الاقتصادية لجامعة قاصدي
مرباح – ورقلة

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على
سيد الأنبياء والمرسلون وعلى
آله وصحبه إلى يوم الدين والحمد لله الذي
بنعمته تتم الصالحات
أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما الله عز
وجل
" واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل
ربي ارحمهما كما ربياني صغير"
إلى من سئل عنهما النبي عليه الصلاة
والسلام " قال من الناس بحسن صحابتي قال
أمك قال ثم من أمك قال ثم من أمك قال ثم
من قال أبوك "
إلى كل الأساتذة وطلبة كلية العلوم
الاقتصادية بجامعة ورقلة
إلى كل من جمعني بهم القدر

خويلدي الطاهر

إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى أنسي وفرحتي وملاذي التي حثتني على العلم والعمل نبع الحنان أمي الغالية أطال الله في عمرها

وإلى من كلماته أضاءت دربي وذكراه تؤنس قلبي , إلى من أطفأ سنين عمره ليضيء دنياي ويعبد لي طريق النجاح أبي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه

وإلى إخوتي وأخواتي وإلى جميع أصدقائي

جوهري أيوب

الملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة تناولنا في الجانب النظري المفاهيم المتعلقة بكل من النظام المحاسبي المالي والممارسات المحاسبية الخاص بالنشاط الزراعي وفي الجانب التطبيقي قمنا بإسقاط ما تم عرضه في الجانب النظري من خلال دراسة حالة لمؤسسة فلاحة الجنوب (AGRO SUD) ولاية ورقلة للفترة 2014- 2019 وقد توصلنا إلى أن المؤسسة تطبق النظام المحاسبي المالي (SCF) في ممارساتها المحاسبية والمتمثلة في الإعتراف و القياس و الإفصاح المحاسبي ، بما يسمح للمؤسسة بتقديم صورة وفية عن واقعها الاقتصادي فيما يتعلق بتسيير وتقييم أصولها البيولوجية وكذا مخزوناتها الفلاحية.

الكلمات المفتاحية : نظام محاسبي مالي، ممارسة محاسبية، تقييم محاسبي، إفصاح محاسبي، أصول بيولوجية.

Summary:

The study aims to know the reality of accounting practice in the Algerian agricultural institution under the financial accounting system SCF In order to achieve the objectives of this study, we dealt with the conceptual aspects of both the accounting system financial and accounting practices for agricultural activity and in the practical side we dropped what was presented in Theoretical Aspect Through a case study of the AGRO SUD, the mandate of Ouargla for the period 2014-2019, we have concluded that the Corporation applies the Financial Accounting System (SCF) in its accounting practices of recognition, measurement and accounting disclosure, H Foundation to provide faithful to the economic reality with regard to the conduct and evaluation of biological assets, as well as stocks of agricultural image.

Keywords: financial accounting system, accounting practice, accounting valuation, accounting disclosure, biological assets

المحتويات

قائمة المحتويات

البيـــــــان		الصفحة
الشكر		I
الإهداء		II
الملخص		III
قائمة المحتويات		IV
قائمة الجداول قائمة الأشكال		V
قائمة الرموز والاختصارات		VI
قائمة الملاحق		X
مقدمة		أ
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للممارسات المحاسبية		
تمهيد		2
المبحث الأول : النظام المحاسبي المالي والممارسات المحاسبية في المؤسسة الزراعية		3
المبحث الثاني : الدراسات السابقة		17
خلاصة الفصل		25
الفصل الثاني : دراسة تطبيقية لتقييم واقع الممارسات المحاسبية في مؤسسة SUD AGRO		
تمهيد		27
المبحث الأول : الطريقة والأدوات		28
المبحث الثاني : عرض وتحليل النتائج ومناقشتها		32
خلاصة الفصل		50
الخاتمة		52
المصادر والمراجع		55
الملاحق		58
الفهرس		75

قائمة الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الأصول البيولوجية و المنتجات الناتجة عنها	09
02	جدول الإهتلاك	31
03	ملخص المصاريف المحملة للنخيل	36
04	قيمة النخلة بالتناسب مع عمرها	37
05	جدول تدفقات الخزينة	47
06	جدول التغير في حركة رأس المال	48

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	أشكال النشاط الفلاحي	**09**
02	فروع المؤسسة الام (سمباك)	28
03	الهيكل التنظيمي لمؤسسة AGRO SUD	29
04	يوضح مراحل حياة النخيل من اعداد طالبين	**38**

قائمة الرموز والاختصارات :

الاختصار	الدلالة بالغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
SCF	Système Comtable Financier	النظام المحاسبي المالي
IFRS/IAS	/International Accounting Standard International Financial Raporting Standard	العايير المحاسبة الدولية / معايير المحاسبة لاعداد التقارير المالية
C.C.L.S	Cooperative Des cereales et Legume Secs	تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية ورقلة
A.A.A	Association Accounting American	جمعية المحاسبة الأمريكية
FASB	Financial Accounting Standard Boord	هيئة المعايير المحاسبة المالية
IASC	International Accounting Standard Committe	لجنة المعايير المحاسبة الدولية

قائمة الملاحق :

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	فاتورة سماد (غبار)	58
02	جدول تقييم النخيل	59
03	فاتورة مشتريات أسمدة (engri)	60
04	المزايدة	61
05	فاتورة بيع التمر	62
06	فاتورة بيع التبن	63
07	فاتورة بيع الجبار	64
08	وضعية الزبائن المشكوك فيهم	65
09	المقاربة البنكية	66
10	ميزانية الأصول	67
11	ميزانية الخصوم	68
12	جدول حسابات النتيجة	69
13	جدول تدفقات الخزينة	70
14	جدول تغير في حركة رؤوس الأموال الخاصة	71
15	إستمارة المقابلة	72

مقدمة

توطئة :

بعد انتقال الجزائر من النظام الاشتراكي نحو اقتصاد السوق و الانفتاح على العالم الخارجي حتم عليها تبني المشروع على باقي الدول في إصلاح نظامها المحاسبي، بغية تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر و الممارسات المحاسبية الدولية، وذلك بتصميم نظام محاسبي مالي مستمد شرعيته و نصوصه من المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن النظام المحاسبي المالي دخل حيز التطبيق في شهر جانفي من سنة 2010، و ذلك أنه يأخذ في الاعتبار متطلبات المعايير الدولية في ما يخص تعريف الإطار المفاهيمي و القواعد العامة في التقييم و التسجيل المحاسبي وعرض القوائم المالية.

لقد سعت الجزائر أن يشمل تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) جميع المؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها و من بينها المؤسسات الزراعية, وتعتبر المحاسبة في القطاع الزراعي تتميز بخصوصية نجمت عنها العديد من المشاكل التي لابد من الوقوف عندها و معالجتها، من أجل الوصول إلى بيانات مالية تعكس حقيقة أداء المؤسسات الزراعية التي تمارس هذا النشاط الحيوي, و لا تزال المحاسبة في النشاط الزراعي تواجه العديد من التحديات في مجال الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي نظرا لطبيعة هذا النشاط الذي يتأثر بالعديد من العوامل الطبيعية والظروف المناخية، وأيضا لا تزال الأصول البيولوجية كأحد أهم الأنشطة الزراعية التي تواجه تحديات في أسس وأساليب القياس المحاسبي المناسبة لدعم الإفصاح المحاسبي عنها بشفافية مقبولة.

1. طرح الإشكالية:

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع بشكل التالي:

ما هو واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية AGRO SUD؟

ومن خلال إشكالية الدراسة يمكن طرح الأسئلة الفرعية الآتية :

1) ما مدى التزام المؤسسة الزراعية بمتطلبات القياس و الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي scf ؟
2) إلى أي مدى يلبي النظام المحاسبي المالي scf احتياجات الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية ؟

2.فرضيات الدراسة:

للتمكن من الإجابة على الأسئلة الفرعية وإشكالية الدراسة ارتأينا صياغة الفرضيات التالية:

1) تلتزم المؤسسة الزراعية بمتطلبات القياس و الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي الماليscf .
2) لم يلبي النظام المحاسبي المالي scf احتياجات الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية في ظل تعدد المشكلات والعراقيل المرتبطة بالممارسة .

3.دوافع ومبررات اختيار الموضوع:

- ✓ الاهتمام الشخصي بالموضوع ؛
- ✓ من أجل فتح مجال البحث للمهتمين بالممارسة المحاسبية في المؤسسات الزراعية؛
- ✓ موضوع يخدم مجال التخصص.

4.أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من خلال خصوصية الممارسة المحاسبية في المؤسسات الزراعية وذلك بالتطرق إلى واقع الممارسة المحاسبية لهذا الصنف من المؤسسات وتقييم مدى الالتزام بقواعد ومتطلبات النظام المحاسبي المالي واستضاح حقيقة المشاكل والصعوبات التي يوجهها القطاع الزراعي في ما يتعلق بالممارسة المحاسبية .

5.أهداف الدراسة:

يهدف البحث الى مايلي :

- تقييم مدى التزام المؤسسات الزراعية الجزائرية بقواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي بما يتعلق بالقياس والافصاح والاعتراف المحاسبي؛
- تقييم أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن هذه المؤسسات ؛
- تحديد مشاكل وقيود الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي ؛
- الاطلاع على خصوصية الممارسة المحاسبية الزراعية ؛
- تحديد نقائص النظام المحاسبي المالية لتلبية احتياجات المحاسبة الزراعية .

6. حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة ومن أجل الوصول إلى النتائج المرجوة فإن الدارسة قد ارتبطت بحدود مكانية وزمنية:

الحدود المكانية إجراء دراسة حالة في مؤسسة AGRO SUD بولاية ورقلة ؛

الحدود الزمانية : السداسي الثاني من السنة الجامعية2019/2018 .

7. المنهج المستخدم:

من أجل تحقيق النتائج المرجوة والإجابة على الإشكالية المطروحة استخدم الباحثان المنهج الوصفي لمعالجة الجانب النظري ، أما الجانب التطبيقي فقد قام الباحثان بدارسة حالة في المؤسسة وبإجراء مقابلات.

8.هيكلة الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة و فصلين ، حيث تم عرض إشكالية البحث والأسئلة الفرعية والفرضيات في المقدمة ، وبالنسبة للفصل الأول تناول الجانب النظري وكما اشتمل على مبحثين الأول النظام المحاسبي المالي و الممارسات المحاسبية في النشاط الزراعي ، و الثاني استعرض فيه الدراسات السابقة المتعلقة بموضوعنا أما الفصل الثاني متعلق بدراسة تطبيقية في مؤسسة AGRO SUD وقد قسم إلى مبحثين الأول تناول الطريقة و الأدوات المتبعة في الدراسة، و الثاني خصص لعرض نتائج الدراسة ومناقشتها، لنصل في النهاية إلى خاتمة تضمنت مجموعة من النتائج و التوصيات.

9. صعوبات الدراسة:

1. نقص الدراسات التي تناولت هذا الموضوع؛
2. نقص المؤسسات الزراعية التي تمسك محاسبة منتظمة؛
3. صعوبة استقاء المعلومات نظرا لانشغال العمال وضيق الوقت ؛
4. المدة الزمنية القصيرة مقارنة مع حجم الموضوع .

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية

للممارسات المحاسبية

تمهيد:

الممارسة المحاسبية في الجزائر عرفت الجزائر في المجال المحاسبي تطورا من خلال إصلاح نظامها المحاسبي المعروف بالنظام المحاسبي المالي، المتبنى من المعايير المحاسبية الدولية وقد جاء لمحاولة توحيد الممارسات المحاسبية عبر دول العالم بهدف اجتياز الاختلافات الموجودة بين الأنظمة المحاسبية الدولية وذالك من أجل التجاوب مع مستلزمات الاقتصاد العالمي .

و سنعرض في هذا الفصل الأساس النظري المرتبط بهذا الموضوع وذلك من خلال التطرق لنظام المحاسبي المالي تعريفه وخصائصه وكذا التطرق إلى المؤسسة الزراعية خصائصها والتعريف بها

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي و مفهوم الاعتراف ، القياس والإفصاح المحاسبي.

المبحث الثاني:الدراسات السابقة باللغة العربية والدراسات السابقة باللغة الأجنبية.

المبحث الأول : النظام المحاسبي المالي و الممارسات المحاسبية في المؤسسة الزراعية

جاء النظام المحاسبي المالي نتاج الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في المجال المحاسبي ,الذي يستمد مبادئه وقواعده من المعايير المحاسبية الدولية IAS, IFRS, وهو المطبق حاليا من طرف أغلبية المؤسسات الجزائرية .

سنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار العام والقانوني لنظام المحاسبي المالي بإضافة إلى التعريف بالمؤسسة الزراعية وخصائصها و الممارسات المحاسبية فيها.

المطلب الأول: الإطار العام والقانوني للنظام المحاسبي المالي(SCF) .

يعرف النظام على أنه جمع وإدخال البيانات و معالجتها إخراجها على شكل معلومات, إذن النظام المحاسبي المالي عبارة عن نظام يقوم بجمع البيانات المالية ومعالجتها وإخراجها في صيغة معلومات مالية ضمن إطار من المبادئ بما يسمح بتوفير معلومات ذات جودة لصالح المستخدمين وأصحاب المصلحة.

الفرع الأول : مفهوم ومبادئ النظام المحاسبي المالي

أولا : تعريف النظام المحاسبي المالي:

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة الموافق ل25 نوفمبر 2007 وطبقا لهذا القانون فإنه :

المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية و تصنيفها ، تقسيمها ، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وبممتلكات الكيان و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية .[1]

خصائص النظام المحاسبي المالي التي نستخلصها من التعريف[2] :

- يرتكز على المبادئ أكثر ملائمة من الاقتصاد الدولي ، و إعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها و إعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعب وتسهيل مراجعة الحسابات؛
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة من جراء المقاربات و اتخاذ القرارات.

ثانيا: مبادئ وفروض النظام المحاسبي المالي :

تبني مشروع النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ والفروض المحاسبية المعروفة و هي[3]:

–فرض استمرارية النشاط :يجرى إعداد القوائم المالية بالافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل ، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة فان القوائم المالية يجب أن تتعدد إلى أساس مختلف في مثل هذه الحالة المؤسسة معبرة بالإفصاح عن ذلك ؛

[1] المادة رقم 03 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي , الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية,العدد74,الصادر في 25 نوفمبر 2007 , الجزائر ص03

[2] نفس المرجع ص 03

[3] طارق عبد العال حماد،**دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** ،الدار الجامعية مصر، 2006 ،ص91

–الدورة المحاسبية: عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ من 01 /01 وتنتهي 12/31 كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لإدخال دورتها المحاسبية مخالف تاريخ 12/31 إذ كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية ، و في الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا؛

–استقلالية الدورات : إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدورة السابقة و اللاحقة لها ، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث و العمليات الخاصة بهذه الدورة فقط؛

–قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية : تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة و منفصلة عن ملاكها ، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع؛

–قاعدة الوحدة النقدية : أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية و خاصة في الملحق ، إذا ما كان لديها تأثير مالي على الصورة العامة؛

–مبدأ الأهمية النسبية : تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها عن القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم؛

–مبدأ استمرارية الطرق:أي أن نفس الطرق المطبقة في دورة سابقة تطبق في الدورة الحالية و أي تغيير لابد أن يبرر؛

–مبدأ الحيطة والحذر :ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم و إفراط في قيمة الأصول و الإيرادات أو التقليل من قيمة الخصوم والتكاليف؛

–مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية : يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها.

–تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني : من الضروري محاسبة العمليات المالية و الأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني و الحقيقة الاقتصادية فمثلا عملية القرض الايجاري تعتبر عملية الإيجار عدم انتقال الملكية من النظرة القانونية ، و تعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية؛

–مبدأ عدم المقاصة : المقاصة بين عناصر الأصول و الخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات و التكاليف في حساب نتيجة غير مسموح بها إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها في نص قانوني محدد؛

–مبدأ التكلفة التاريخية : تسجل عناصر الأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى بالقيمة العادلة؛

–الصورة الصادقة : يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة ، ولكي تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبية ، و إذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبًا على هذه الصورة يجب حذفه و الإشارة إلى ذلك في الملحق .

الفرع الثاني : أهداف وخصائص النظام المحاسبي المالي

أولا : أهداف النظام المحاسبي المالي: يمكن تلخيص أهم أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية[1]

– ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛

–الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية و المحاسبية و المعالجات المختلفة؛

– تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي؛

– العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول للشفافية في عرض المعلومات؛

– محاولة جعل القوائم المالية ذات بعد دولي تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛

– إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛

– نشر معلومات كافية وصحيحة و موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛

–يتوافق النظام المحاسبي المالي كليا مع الوسائل المعلوماتية الموجودة بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية و إعداد القوائم المالية و عرض وثائق التسيير حسب النشاط.

الإطار القانوني والتشريعي للنظام المحاسبي المالي

لقد أعقب صدور القانون رقم11/07الكثير من ردود الأفعال كان أولها تأجيل تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي كان من المزمع تطبيقه بتاريخ 01 – 01 –2009 ليتأجل إلى تاريخ –01– 01–2010 ، و نتيجة لذلك توالت عمليات إصدار النصوص التشريعية و التنظيمية ،[2]و التي تهدف إلى إرساء دعائم للمحاسبة المالية في الجزائر، وهي كما يلي:

1. القانون رقم 11/07 المؤرخ بتاريخ 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي:

يعتبر القانون رقم11/07 أول نص تشريعي صادر بشأن النظام المحاسبي المالي، و الذي يشتمل على سبعة فصول تحتوي على كثير من المفاهيم الجديدة ، أولها تعريف المحاسبة المالية على أنها" نظام لتنظيم المعلومة ، يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان و نجاعته ، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية ."كما تناول هذا القانون المؤسسات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في[3] :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛

الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني.

[1] سليمان بلعور وعبد القادر قطيب، **متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ا لمنعقد في جامعة ورقلة يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ،ص285 .

[2] مداني بن بلغيث ، **تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية** ،الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد، المركز الجامعي الوادي،17–18 جانفي 2010،ص 3.

[3] الجريدة الرسمية الصادرة في 25 /11 /2007 المتضمنة القانون رقم 11.07 المؤرخ بتاريخ 25نوفمبر 2007والمتضمن للنظام المحاسبي المالي ،العدد 74،ص3.

2 المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن لأحكام القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

جاء هذا المرسوم في 44 مادة نصت الأولى على أن الهدف من هذا المرسوم هو تحديد كيفيات تطبيق المواد (5 - 7 - 8 - 9 - 22 - 25 - 30 - 36 -40) من القانون 11/07 تناول هذا المرسوم الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للمؤسسات بدءا بالإطار التصوري[1].

كما أن أهدافه قد تم حصرها كالآتي، و التي تساعد على:

- تطوير المعايير؛
- تحضير القوائم المالية؛
- تحديد المستخدمين للمعلومة المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة القوائم المالية للمعايير؛
- تضمن المرسوم كذلك تحديد محتوى ومضمون الأصول المحاسبية للمؤسسات وخصومها وتحديد المنتجات و الأعباء ورقم الأعمال او النتيجة ، و أخيرا الإطار العام للمعايير المحاسبية .

3 المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في 07 أفريل 2009 المحدد لشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي:

لقد جاء هذا المرسوم في ستة وعشرين مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة الإعلام الآلي و كذلك الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير واستغلال البرامج.[2]

4 القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات وقواعد سيرهم: يعتبر هذا القرار من أكثر الوثائق شمولية و تفصيلا لموضوع المحاسبة المالية وجاء هذا القرار في أربعة أبواب تناولت[3]:

الباب الأول : قواعد تقييم الأصول والخصوم ، والأعباء والإيرادات و إدراجها في الحسابات؛

الباب الثاني :عرض القوائم المالية؛

الباب الثالث :مدونة الحسابات وسيرها؛

الباب الرابع :المحاسبة المطبقة على المؤسسات الصغيرة.

[1] الجردة الرسمية الصادرة في 2008/05/28 المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم 08-156 , المؤرخ بتاريخ 26ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11, العدد 27 ص 11.

[2] الجريدة الرسمية الصادرة في 2009/04/08, المتضمن للمرسوم التنفيذي 09 – 110 ,المؤرخ بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي , العدد 21 , ص 4 - 7 .

[3] الجريدة الرسمية الصادرة في2009/03/25,المتضمنة االقرار المؤرخ بتاريخ26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد19

5 التعليمة رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:ويعتبر الغرض الأساسي من هذه التعليمة تحديد كيفيات و اجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني المقرر بمقتضى الأمر الصادر سنة 1975 إلى النظام المحاسبي المالي الجديد المقرر بمقتضى القانون رقم 11/07 لسنة 2007.[1]

6 التعليمة المنهجية الصادرة بتاريخ 19 أكتوبر 2010 تتضمن طرق تطبيق التعليمة المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: تهدف هذه التعليمة إلى تقديم توجيهات تسمح للمؤسسات ولمعدي القوائم المالية من تخطي الصعوبات التي يمكن أن تواجهها في تعزيز عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي من خلال احترام القواعد والمبادئ التي أملتها مختلف النصوص المتضمنة للنظام المحاسبي المالي.[2]

المطلب الثاني : الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي .

تعتبر الزراعة المورد الأساسي في تلبية الاحتياجات الغذائية للسكان وسد الفجوة الغذائية , وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للموارد الإنتاجية لهذا القطاع ,باستخدام محاسبة تساهم في تطوير هذا النشاط .

الفرع الأول : مفهوم النشاط الزراعي .

أولا: تعريف النشاط الزراعي :

لقد عرفت منظمة التغذية العالمية الزراعة على أنها حرث الأرض وتهيئتها لتحقيق الفعاليات التي ترتبط بزراعة المحاصيل وتربية الحيوانات[3] .

كما ترى فيها الطريقة التي يستغل بواسطتها الإنسان الطبيعة لتأمين حاجاته الأساسية.

كما عرفها المعيار المحاسبي الدولي الحادي والأربعين النشاط الزراعي على أنه :إدارة عملية تحويل حيوية (بيولوجية) لأصل بيولوجي معد للبيع إلى منتج زارعي أو إلى أصل بيولوجي إضافي من قبل المؤسسة.[4]

حيث يؤدي التحول الحيوي إلى الأشكال التالية من النتائج :

أ –تغيرات الأصل من خلال:

(النمو) زيادة في الكمية أو تحسين في النوعية للحيوان أو النبات؛

(التحلل) النقصان في الكمية أو تردي في النوعية للحيوان أو النبات ؛

(الإنجاب) تكوين حيوان أو نبات حي إضافي .

---

[1] التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق لنظام المحاسبي المالي.

[2] التعليمة رقم 08-02 الصادرة بتاريخ 19أكتوبر 2010 حول طرق تطبيق تعليمة متعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي .

[3] منى كامل حمد , **أهمية التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي** مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العراق ،عدد 36 ،2013 ،ص 346.

[4] المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الفقرة الخامسة .

2المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الفقرة السابعة .

ب – إنتاج محصول مستخلص من أصل بيولوجي كالصوف و الحليب.

تعريف المؤسسة الزراعية :

تعرف المؤسسة الزراعية على أنها الوحدة الإنتاجية داخل البنيان الاقتصاد الزراعي التي تنتج مختلف السلع الزراعية حيوانية كانت أم نباتية، وذلك نتيجة القرارات التي تتخذ على مستوى هذه الوحدة والمتعلقة باستخدام الموارد المتاحة لإنتاج مختلف السلع الزراعية .

ثانيا : أشكال الأنشطة الزراعية

تنقسم الأنشطة الزراعية إلى ثلاث أنواع :النشاط النباتي ، النشاط الحيواني ، و نشاط الصناعات الغذائية.

- **النشاط النباتي**: ويقصد به استصلاح الأراضي الزراعية وحرثها و بذرها لغرض الحصول على المنتجات الزراعية وتسويقها و بيعها.

ويشمل النشاط النباتي المحاصيل و المنتجات الآتية: [1]

أ.**المحاصيل الحقلية** : كالمحاصيل النباتية (القمح , الحنطة . القطن , الشعير ، الأرز وغيرها) ومحاصيل الخضروات كالباذنجان و الطماطم و الفاصوليا وغيرها.

وأهم ما يميز كلا النوعين أنه لا يمكن أن تعد أصول ثابتة بالنسبة للمزرعة، وذلك لأن دورة حياتها و بقائها في المزرعة لا يتجاوز السنة ، فبعضها تكون دورة زراعتها لا تتجاوز الشهر الواحد ، وبعضها ثلاث أو أربعة أشهر وعليه فإنها تعد من الأصول المتداولة للمزرعة.

ب .منتجات البساتين وحدائق الفاكهة : المميز لهذه المنتجات ان دورة حياتها و وصولها لمرحلة الإنتاج يتطلب أكثر من سنة ، بل عدة سنوات كالتمر والرمان وغيرها وتحتاج إلى رأسمال كبير وتمر بثلاث مراحل (التكوين , الاثمار , الاضمحلال) .

.**2النشاط الحيواني** :يشمل كل ما يتعلق بعملية اقتناء الحيوانات في المزرعة بهدف الحصول على منتجاتها إذ تنقسم الماشية في المزرعة وللأغراض المحاسبية إلى الأنواع الآتية[2]:

أ .ماشية التربية؛

ب .ماشية الألبان : وهي تعد من الموجودات الثابتة؛

ج .ماشية العمل؛

د .ماشية التسمين : وهي تعد من الموجودات المتداولة ، وهناك أنشطة أخرى مثل تربية؛

الدواجن وتربية الأسماك وتربية النحل وغيرها .

.**3نشاط الصناعات الغذائية** :تمارس بعض المؤسسات الزراعية عدداً من الانشطة الصناعية التي تعتمد على منتجات المزرعة من المحاصيل والمنتجات الحيوانية ، مثل صناعة التعليب أو منتجات الألبان أو الأعلاف وغيرها [3]...

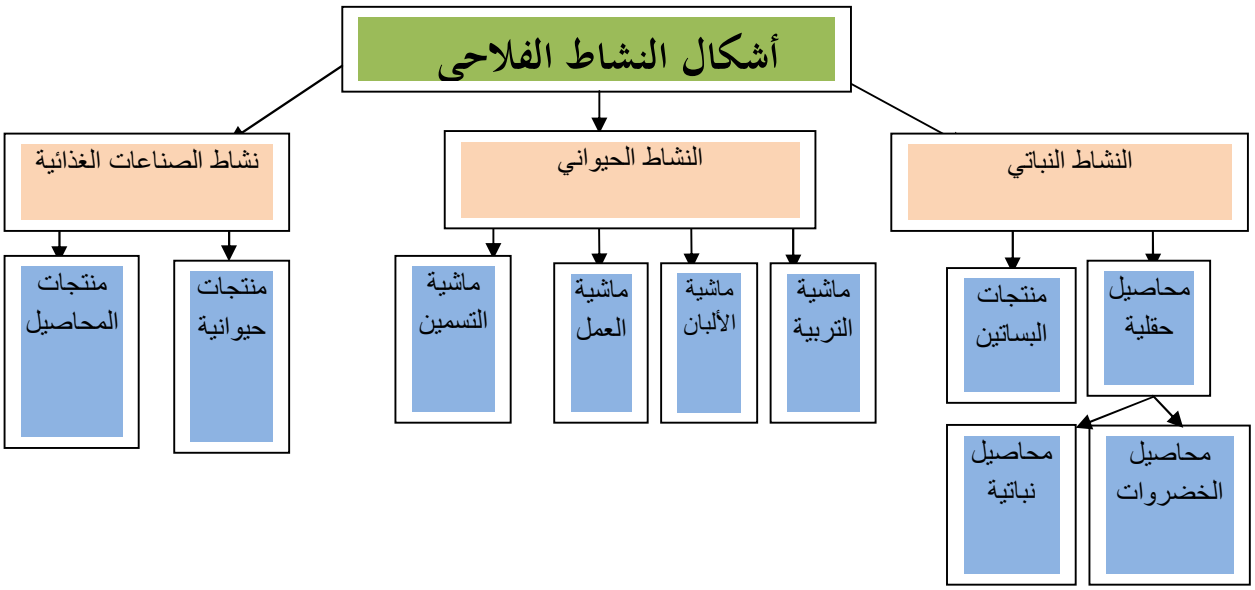
و المخطط التالي يوضح أشكال النشاط الفلاحي :

[1] سنان محمد جبريل ، **المعالجة المحاسبية للمنتجات العرضية في المنشآت الزراعية** مجلة تنمية الرافدين ، عدد 82 ، العراق 2006 ص 226 .

[2] سنان محمد جبريل ، نفس المرجع السابق , ص 226 .

[3] نفس المرجع السابق نفس الصفحة

الشكل رقم 01: اشكال الأنشطة الفلاحية



المصدر: من إعداد الطلبة

والجدول التالي يوضح أمثلة عن الأصول البيولوجية المستعملة في الأنشطة الزراعية و المحاصيل والمنتجات الناجمة عنها

الجدول رقم 01: الأصول البيولوجية والمنتجات الناتجة عنه

الأصول الحيوانية (البيولوجية)	المحاصيل الزراعية	منتجات الصناعة الغذائية
الأغنام	الصوف	خيوط مغزولة , سجاد
أشجار في الغابات المزروعة	جذوع	أخشاب
نباتات	قطن , قصب السكر	خيوط , لباس, سكر
مواشي ألبان	حليب	جبن
أبقار	ذبائح	سجق , لحم
شجيرات	أوراق	شاي تبغ معالج
أشجار فواكه	فواكه مقطوفة	فواكه مصنعة , عصير

المصدر: علاوي لخضر, **معايير المحاسبة الدولية الصفحات الزرقاء**, الجزائر 2001, ص226

ثانيا: خصائص النشاط الزراعي :

يتميز النشاط الزراعي بالخصائص التالية:

- ✓ **تعدد المنتجات الزراعية:** حيث تقوم الوحدة الزراعية الإنتاجية بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد ، فمثلا إنتاج الماشية في المزرعة هو اللحوم والألبان والجلود وقد أدت هذه الظاهرة إلى خلق مشكلة التكاليف المشتركة مما يتطلب إيجاد أسس علمية صحيحة لتحديد حصة كل منتج منها؛
- ✓ **موسمية الإنتاج الزراعي:**تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج بما ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم ، وتؤدي هذه الخاصية أيضا إلى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية؛
- ✓ **صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدما** : إذ يتأثر الإنتاج الزراعي كما ونوعا بالعديد من العوامل الخارجية مثل الظروف المناخية؛
- ✓ **تداخل الأنشطة الزراعية بعضها مع البعض الآخر:** فمخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكنها أن تكون مدخلات لأنشطة زراعية أخرى مما يتطلب وجود نظام محاسبي فعال قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المؤسسة؛
- ✓ **التغير في تبويب الأصول الزراعية:** إذ تبوب الموجودات الزراعية إلى ثابتة أو متداولة باختلاف الغرض من اقتنائها ، فماشية التربية تبوب كأصول ثابتة في قائمة المركز المالي،كذلك ماشية العمل والألبان كونها تساهم في العملية الإنتاجية ، أما ماشية التسمين فتبوب كأصول متداولة ، حيث الهدف منها المتاجرة لتحقيق الأرباح ، و قد يؤخذ قرار بتغيير الغرض الرئيسي من اقتناء الأصل الزراعي مما يستوجب تغيير أسلوب عرض تلك الأصول في قائمة المركز المالي؛
- ✓ **اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية:** تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص التي تنعكس على العمل المحاسبي ، إذ أن الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الإنتاج الزراعي التي قد تكون فصلية أو موسمية حسب نوع النشاط ، أما الفترة المالية فتكون مرتبطة بتاريخ إعداد الحسابات الختامية في كل قطاعات الدولة[1]؛
- ✓ **ارتفاع نسبة الأصول الثابتة:** حيث تتأثر هذه الأنشطة بارتفاع نسبة التثبيتات بها و التي قد تصل إلى 75% من رأسمال المستثمر ، وتتمثل هذه التثبيتات في (الأراضي والمباني حظائر ومخازن،محطات تفريغ... ،والآلات والمعدات الزراعية) كما تتمثل التثبيتات في أصول ثابتة حي كالماشية و الأغنام و الدواجن المقتناة لغرض استخدامها وليس لغرض بيعها ، و يترتب على ذلك ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة في المنشآت الزراعية وانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة ، و هذا بدوره يستلزم أن يتجه المزارع إلى أنشطة زراعية متعددة ، و القيام بأنشطة زراعية إضافية لن تحمل المزارع بتكاليف كبيرة نظر الانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة[2]؛
- ✓ **الفارق الزمني بين العملية الإنتاجية والإنتاج ذاته** :حيث أن فترة الانتظار في الزراعة بين بدء التشغيل لعوامل الإنتاج وبين الحصول على الإنتاج طويلة ، فالقمح مثلا لا يثمر قبل أربعة أشهر والقطن قبل تسعة أشهر...، أي أن دورة الإنتاج

[1] منى كامل حمد ، مرجع سبق ذكره ص 347 346

[2] هاشم محمد عطية ومحمد عبد ربه ، **دراسات في المحاسبة المتخصصة** الدار الجامعية للطبع و النشر ، مصر سنة 2000 ص 98

الزراعي طويلة وذلك بسبب موسمية الإنتاج الزراعي بعكس الإنتاج الصناعي الذي تكون دورته قصيرة لأنها خاضعة لسيطرة الإنسان [1].

الفرع الثاني: الممارسة المحاسبية.

أولا : الاعتراف المحاسبي

أ- مفهوم الاعتراف المحاسبي:

الاعتراف المحاسبي حسب ما جاء في الإطار ألمفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بأنه عملية تضمين الميزانية أو قائمة الدخل ببند يتوافق مع تعريف عناصر القوائم المالية (الأصول ، الالتزامات ، الإيرادات ، المصروفات) ، و بذات الوقت ينبغي أن تنطبق على البند شروط الاعتراف التالية [2] :

- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به من والي المؤسسة ، و تعني احتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من والي المؤسسة.
- إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية ، و لا يتعارض استخدام التقدير مع الموثوقية والذي يجب أن يتم بمعقولية و منطقية.

-الملائمة : أي يمكن للعنصر التأثير على قرارات مستخدمي المعلومات المرتبطة به.

-الموثوقية :أي أن المعلومات المتعلقة به موثوقة و خالية من الخطأ ، و تتميز بالدقة و الصحة.

اهتم كذلك البيان رقم (5) المتعلق بالإطار ألمفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 1974 بمعايير الاعتراف بالبند ليتم إثباته في القوائم المالية ، حيث جاء فيه أن الاعتراف أو الإثبات المحاسبي لكل بند من بنود القوائم المالية يجب أن يكون شاملا لتاريخ هذه العملية منذ نشأتها، و تتبع أي تغيير يحدث لاحقا إلى أن يتم استبعاد هذا البند نهائيا من السجلات والقوائم المالية.

ب –مواصفات الاعتراف المحاسبي: ولقد حدد البيان السالف أربع مواصفات أو معايير ينبغي توافرها حتى يتم الاعتراف بالبند و يكون قابل للإثبات المحاسبي ،وهي:[3]

-انطباع تعريف أحد عناصر القوائم المالية؛

-القياس والتعبير عن أحد عناصر القوائم المالية بوحدة القياس النقدي المعتمدة؛

-توافر خاصية الملائمة ، أي أن يكون البند مؤثرا في عملية اتخاذ القرارات ؛

-توافر خاصية الموثوقية ، أي إمكانية الاعتماد على نتيجة القياس.

شروط الاعتراف بالأصول البيولوجية النباتية :

يجب على المؤسسة أن تعترف بالأصل الحيوي أو المحصول الزراعي عندما :

- تسيطر المؤسسة على الأصل كنتيجة لأحداث سابقة ؛

[1] مي زهير يونس الدباغ ، **المشاكل المحاسبية لمعالجة الموجودات في النشاط الزراعي** ، رسالة ماجستير ، جامعة الموصل العراق سنة 2000 ص17 .

[2] راشدي يوسف , **تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية** , مذكرة ماستر, جامعة ورقلة 2017-2018, ص 10.

[3] محمد مطر و موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، الاردن، ط2 ,2008 ض 130.

- من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المؤسسة؛
- يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بموثوقية[1] .

ثانيا: القياس المحاسبي

1. تعريف القياس المحاسبي:

التعريف الأول : يتمثل القياس المحاسبي في القياس الكمي" للتعبير عن العمليات المالية المتبادلة أو القابلة للتبادل و التي تقوم بها الوحدة المحاسبية خلال الفترة معينة، وذلك في صور أرقام محددة سواء كانت بالتكلفة أو بالقيمة عن طريق استخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة النقود" [2].

التعريف الثاني: يتمثل القياس بشكل عام" في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناءا لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة."[3]

التعريف الثالث : عرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية.(A.A.A) القياس المحاسبي على أنه قرن الاعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية و المستقبلية وذلك بناءا على ملاحظات ماضية و جارية وبموجب قواعد محددة. [4]

التعريف الرابع : كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولي(ISAC) القياس بأنه"عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية, و هذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية والمتمثلة في (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق)[5]

مما سبق يمكن تعريف القياس المحاسبي بأنه تحديد القيم التي يتم الاعتراف بها لكل من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لمؤسسة معينة في مدة زمنية معينة.

2. صفات القياس المحاسبي:

2-1 عدم التأكد :ترتبط الأحداث الاقتصادية في المؤسسة بالدورة التي تحصل فيها هذه الأحداث وقد يستلزم الأمر تخصيص إيرادات أو نفقات على عدة دورات على أساس توقعات مستقبلية قابلة للتحقق أحيانا وفي أحيانا أخرى لا تتحقق كما أن التعبير النقدي للثروة في الفترات اللاحقة يعتمد على التقديرات ، و بالتالي فان أي قياس مستقبلي للثروة سيكون مبدئيا فقط ويجب تعديله عندما تتوفر مؤشرات جديدة يمكن الوثوق بها بدرجة أكبر وعليه يمكن القول أن مصدر عدم التأكد في القياس المحاسبي هو التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية .[6]

---

[1] لخضر علاوي – **معايير المحاسبة الدولية** الصفحات الزرقاء الجزائر , 2011 ص 29

[2] مستمد من القانون رقم 07 -11 **المتضمن النظام المحاسبي المالي** , الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر2007, الجزائر.

[3] سيد عطا الله سيد، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، الاردن ،ط1 ,2009 ص181.

[4] محمد مطر و موسى السويطي، المرجع السابق، ص130 .

[5] بالرقي التجاني **القياس في المحاسبة ماهيته و قيوده ومدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد08 لسنة 2008 , ص 62 .

[6] عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفق المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولي (AIS_IFRS) والنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)** , مذكرة ماجيستير، جامعة باجي مختار،2012 , ص32-35 .

2-2 الموضوعية و قابلية التحقق :يقصد بالقياس الموضوعي ذلك القياس الذي لا يكون مستقلا عن الشخص القائم بعملية القياس وخاليا من حكم الشخصي ، و يتوفر على دليل يمكن التحقق منه .

2-3 الخلو من التحيز :تكون طريقة القياس خالية من التحيز عندما تعرض معلومات تتصف بالحياد و تقدم وصفا دقيقا للخاصية محل القياس .

2-4 عد ثبات قيمة الوحدة النقدية: تعتبر محدودية وحدة النقد كوسيلة لتوصيل المعلومة المالية من أهم القيود على القياس المحاسبي وتتحلى هذه المحدودية في تغير قيمة النقود من زمن لأخر صعودا أو نزولا فالقرارات الاقتصادية الصائبة تتخذ على أساس المقارنات الصحيحة للمعلومات المالية بين فترة لأخرى و لا يمكن ترشيد هذه القرارات في ظل عدم استقرار قيمة الوحدة النقدية، وعليه وجب تعديل القياسات المحاسبية التاريخية من اجل التمكن من مقارنتها مع القياسات الجارية و كذا جعلها ملائمة وموثوق بها لأغراض اتخاذ القرار والتنبؤ.

2-5 التحفظ : تقوم الوحدة الاقتصادية بنشاطها في جو يسوده عدم اليقين ، الشيء الذي يدعم تطبيق مفهوم التحفظ في المحاسبة, لذا تجد المحاسب يميل إلى إدراج أدنى القيم الممكنة للإيرادات والأصول وأعلى القيم الممكنة للمصاريف والالتزامات ويميل إلى ثبات المصروفات حالا دون تأخر وتأجيل الإيرادات إلى حين تحققها.

3. **أسس القياس المحاسبي:** تختلف أسس القياس باختلاف النظام المحاسبي المطبق ، ويختلف تطبيق الأسس المحاسبية من مستوى إلى آخر و هذه الأسس هي كما يلي[1]:

3-1 أساس الاستحقاق: طبقا لهذا الأساس يتم إثبات الإحداث والعمليات المالية بمجرد تحققها وليس عند تحصيلها أو دفعها نقدا ، كما أن نطاق الإثبات المحاسبي يتبع داخل أساس الاستحقاق ليشمل بالإضافة إلى العمليات النقدية كافة العمليات الآجلة و أيضا عمليات التبادل العيني؛

3-2 الأساس النقدي: يقوم هذا الأساس على أن التحصيل الفعلي هو معيار الحصول على الإيرادات والإنفاق الفعلي هو المعيار لحدوث النفقات ؛

3-3 أساس الاستحقاق المعدل: يتم هذا الأساس باستقلال الفترة المالية عن بعضها البعض ويتبع هذا الأساس وفقا لأساس النقدي في إثبات الإيرادات حيث يشتمل على كافة الإيرادات المتعلقة بالفترة المالية قيد القياس وكذلك ما يتعلق منها بفترات ماليه أخرى شريطة عدم إثبات هذه الإيرادات إلا عند التحصيل الفعلي ، أما المصروفات فتتبع فيها الأساس النقدي في بعض عناصرها إذا يتم تحميل الفترة المالية بما يتم دفعه فعلا حتى لو كانت تلك النفقات متعلقة بفترة ماليه أخرى ؛

4. **تقييم الأصول البيولوجية (النباتية):** يجب قياس الأصل الحيوي منذ الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل إقفال المؤسسة لحساباتها بتكلفته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة ، باستثناء الحالة التي لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية ، و في هذه الحالة يقاس بالتكلفة مطروحا منها أي اهتلاك وخسائر قيمة.[2]

[1] د .قاسم نايف علوان ، د .الزياني، **القيمه المضافه** ، (عمان : دار التقانه للنشر 2008) ,ص 28-29 .

[2] لخضر علاوي مرجع سبق ذكره ص 229 .

يجب قياس المحصول الزراعي من الأصول الحيوانية بتكلفته العادلة مطروحا منه تكاليف نقطة البيع المقدرة في وقت الحصاد،و تشمل تكاليف نقطة البيع العملات للوسطاء والمتعاملين الضرائب للهيئات التشريعية ،بورصات السلع ، وضرائب التحويل والرسوم ، وتكاليف أخرى ضرورية لإحضار الأصول إلى السوق.

تستخدم المنشاة واحدة أو اكثر من التالية في حالة توفرها لتحديد القيمة العادلة وذلك عند عدم وجود سوق نشط:

1. أحدث أسعار عمليات السوق بشرط عدم حدوث تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك العلميات وتاريخ الميزانية العمومية؛
2. أسعار السوق لموجودات مشابهة مع التعديل لعكس الاختلافات، والمقاييس المعيارية القطاعية مثل قيمة البستان المثمر مبينة بسلة او بمكيال او بهكتار التصدير وقيمة الماشية معبراً عنها بالكيلوجرام من اللحوم.

قد تقارب التكلفة القيمة العادلة في بعض الأحيان وخصوصاً عندما:

- حصل القليل من التحول الحيوي منذ الحدوث الأولي للتكلفة (على سبيل المثال عند زراعة أشتال شجر الفواكه مباشرة قبل تاريخ الميزانية العمومية ؛
- من غير المتوقع أن يكون تأثير التحول الحيوي على السعر مهما نسبياً (مادياً) عند النمو الأولي.

التسجيل المحاسبي:

أ –مفهوم التسجيل المحاسبي :هو طريقة إثبات لنشاطات تقوم بها الشركة مع أطراف أخرى عن طريق قيود تثبت ما عليها وما لها و القيد هو" عملية تسجيل بيان معين ، بطريقة معينة في سجل يعد لهذا الغرض" .أي أن الشركة تقوم بعدة أنشطة وكان لزاما عليها ترتيبها و تصنيفها و من ثم تعمل على تسجيلها في سجلات ودفاتر محاسبية ، وتسجل يدويا أو أليا وفقا لمبدأ القيد المزدوج [1].

ب –مواصفات التسجيل المحاسبي:

- ✓ يستند التسجيل المحاسبي لمبدأ القيد المزدوج ؛
- ✓ احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات؛
- ✓ يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن؛
- ✓ يجب أن يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات مؤرخة و مثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية و الحفظ و إمكانية إعادة محتواها على الأوراق .

الفرع الثالث :ماهية الإفصاح المحاسبي

.1مفهوم الإفصاح المحاسبي:

أ –هو شمول التقارير المالية للوحدة الاقتصادية على جميع المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة صحيحة عن تلك الوحدة الاقتصادية و عن فعالياتها ونشاطاتها"[2] ؛

[1] جورج تومان بيداويد، **الافصاح المحاسبي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا** ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة 2012 ,ص 2.

[2] فقيه أيمن , **تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية** , مذكرة ماستر جامعة ورقلة ,2018 , ص 14.

ب- يعرف الإفصاح في الشركات على أنه" نقل المعلومات من قبل أشخاص داخل الشركة تجاه أشخاص خارج الشركة[1]؛"

ت- عرف أيضاً هو الافصاح في الوقت المناسب ودون تأخير عن كافة الموضوعات العامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي وتطور الاداء وبيانات حقوق الملكية وكبار المساهمين، والافصاح المتعلق باعضاء مجلس الادارة والمديرين التنفيذين وكذلك وجود مراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع كفئ ومستقل[2].

.2مواصفات الإفصاح المحاسبي:

–الشمولية:يجب أن تشمل القوائم المالية البيانات والمعلومات بشكل كامل؛

–الدقة :لابد أن تتصف البيانات والمعلومات المالية المفصح عنها بالدقة؛

–الملائمة :هذه الخاصية تعتبر مهمة جدا لكونها الأساس الذي تعتمده الجهة المستفيدة والمستخدمة لمثل هذه البيانات والمعلومات لاتخاذ قراراتها أو السعي لتحقيق هدفها من هذه المعلومات المتوفرة لها عن طريق الإفصاح؛

–الشفافية : تعتبر هذه الصفة من أهم الصفات التي يجب على المعلومة أن تتصف بها إذ من خلالها يمكن اعتماد المخرجات المقدمة ضمن عملية الإفصاح كمصادر دقيقة في الوصول إلى الهدف المنشود من وراء الإفصاح عن البيانات والمعلومات المالية؛

–التوقيت الزمني:لابد أن تتميز عملية الإفصاح عن البيانات والمعلومات بتوقيت زمني محدد حتى يتمكن أصحاب القرار والمستفيدون الآخرون من الاستفادة القصوى من هذه المعلومات والبيانات؛

–الوضوح وعدم الغموض : لا يتوقع أن تكون البيانات والمعلومات التي يشملها الإفصاح عديمة الوضوح أو يشوبها أي غموض أو التباس؛

–الحيادية:باعتبار هذه الصفة لها مكانة مهمة في عملية اتخاذ القرار بالاعتماد على البيانات و المعلومات التي تتم تبعا لحيادية وعدم الانحياز إلى طرف دون الأطراف الأخرى؛

–المقارنة:إن قابلية مقارنة المعلومة المعروضة للإفصاح تمثل إحدى الصفات المهمة التي يجب أن تتميز بها البيانات والمعلومات المفصح عنها أيضا, حتى تزداد قابلية الاستفادة منها بشكل يخدم حاجات المستفيدين وبالتالي يسهل عملية متابعة التغيرات الحاصلة في فقرة أو جانب من جوانب القوائم المالية .[3]

3. أهمية الافصاح المحاسبي :

تتمثل أهمية الافصاح المحاسبي في تطور شركات الأموال، وذلك من خلال قوانينها التي تنص في معظم دول العالم على ضرورة نشر القوائم المالية وضرورة تضمين الحد الادني من المعلومات في القوائم المالية المنشورة كما ان الاطراف الخارجية غالبا لا تمتلك السلطة لإلزام الشركات بتقديم ما تحتاجه من بيانات ضرورية لاتخاذ قراراتهم ومن هنا فان الافصاح المحاسبي يجعل التعامل في السوق المالية اكثر

[1] جورج تومان بيداويد , مرجع سبق ذكره , ص02.

[2] فالح راشد العازمي، **اثر المتغيرات المستحدثة في بيئة المحاسبة المالية على الافصاح المحاسبي**، جامعة حلوان, .كلية التجارة وإدارة الاعمال، المجلة العلمية لبحوث الدراسات التجارية، العدد الرابع، 2012 م ,ص219 .

[3] جورج تومان بيداويد, مرجع سابق ,ص 04.

عدالة اذ انه يوفر فرصا متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات وهذا يوفر بدوره مناخا استثماريا ملائما يزيد من فرصة نمو واذدهاره واستمراره[1] .

3- الإفصاح عن الأصول البيولوجية:

أولا: العرض: يتطلب الإفصاح عن الأصول البيولوجية بعض الشروط التي حددتها المعايير المحاسبية الدولية ,وذالك لضرورة تبيان كل الخصائص التي يتميز بها هذا الأخير, من أجل إعطاء صورة صادقة و معلومات ذات جودة لمستخدمي القوائم المالية.

شروط الإفصاح عن الأصول البيولوجية:

- يجب على المنشاة عرض القيمة الدفترية لمجوداتها الحيوية بشكل منفصل في صلب بياناتها المالية؛
- يجب على المنشأة أن تفصح عن مجموع المكسب أو الخسارة الناشئة خلال الفترة الحالية عند الاعتراف الأولي بالموجودات الحيوية وبالمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للموجودات الحيوية؛
- يجب على المنشأة أن تقدم وصف كمي لكل فئة من الموجودات الحيوية لتميز بين الموجودات الحيوية؛
- تشجع المنشأة أن تقدم وصفاً كمياً لكل فئة من الموجودات الحيوية لتميز بين الموجودات الحيوية المستهلكة والمعمرة أو بين الموجودات الحيوية الناضجة والغير ناضجة كلما كان مناسباً. على سبيل المثال قد تفصح المنشأة عن القيمة الدفترية للموجودات الحيوية المستهلكة والمعمرة حسب الفئة. وقد تقسم المنشأة بالإضافة إلى ذلك هذه القيم الدفترية بين موجودات ناضجة وغير ناضجة، وهذه التقسيمات تقدم معلومات قد تكون مفيدة في تقييم توقيت التدفقات النقدية المستقبلية تفصح المنشأة عن الأسس لعمل مثل هذه التقسيمات؛
- الموجودات الحيوية المستهلكة هي تلك التي سيتم حصادها (جنيها) كمحصول زراعي أو بيعها كموجودات حيوية. أمثلة على الموجودات الحيوية المستهلكة هي المواشي المنوي استخدامها في إنتاج اللحوم، المواشي المعدة للبيع ، الأسماك في المزارع، المحاصيل مثل الذرة والقمح، وزراعة الأشجار لقطعها إلى أخشاب. الموجودات الحيوية المعمرة هي تلك التي ليست موجودات حيوية مستهلكة ، على سبيل المثال المواشي الحلوب كروم العنب وأشجار الفواكه والأشجار المأخوذ منها حطب التدفئة بالوقت الذي تبقى فيه الشجرة، الموجودات الحيوية المعمرة ليست محصولاً زراعياً ولكنها ذاتية التجدد؛
- قد تصنف الموجودات الحيوية إما كموجودات حيوية ناضجة أو موجودات حيوية غير ناضجة. الموجودات الحيوية الناضجة هي تلك التي حققت مواصفات الحصاد (للموجودات الحيوية المستهلكة) أو قادرة على الاستمرار بحصاد دوري (للموجودات الحيوية المعمرة) ؛
- يجب على المنشأة أن تصف إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر في المعلومات المنشورة في البيانات المالية عن:
  أ. طبيعة أعمالها المتعلقة بكل فئة من الموجودات الحيوية ؛
  ب. مقاييس أو تقديرات غير مالية للكميات المادية ل:
  1. كل فئة من موجودات المنشأة الحيوية في نهاية الفترة ؛

[1] رمزي حسين عبد السلام، **تطوير اساليب الافصاح عن المحاسبة البيئية لتحسين اداء المنشأة**،رسالة ماجستير غير منشورة 2014,ص28.

2. منتجات المحصول الزراعي خلال الفترة.

- يجب على المنشأة أن تفصح عن الطرق والفرضيات المهمة المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل فئة من المحصول الزراعي في وقت الحصاد وكل فئة من الموجودات الحيوية؛ [1]
- يجب على المنشأة أن تفصح عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة في وقت البيع للمحصول الزراعي المحصود (المجني) خلال الفترة المحددة في وقت الحصاد.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات العربية .

01)دراسة , رفيق يوسفي , 2011 (النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق)

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل المطروح ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية ؟ وهل استوفت الجزائر متطلبات التطبيق؟ . هدفت الدراسة إلى إبراز اختلاف الأنظمة المحاسبية والأسباب التي أدت إلى ضرورة التوافق والتوحيد و مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية؛ تسليط الضوء على الجهود التي تبذلها المؤسسة لتأهيلها كي تكون قادرة على تطبيق هذا النظام؛ استقصاء أراء المهنيين حول جملة من القضايا المتعلقة بمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي ومختلف الإجراءات والجهود التي تبذلها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال, تكمن أهمية البحث في الموضوع في تزامنه مع بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، الذي سيساهم دون شك في خلق المناخ الملائم لترقية الممارسات المهنية في مجال المحاسبة، وجعلها تواكب التطورات التي تحصل في الدول التي من حولنا والتي تراهن على استقطاب رؤوس الأموال ونقل التكنولوجيا, اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في الإطار النظري والمنهج الاستقرائي باستخدام الاستبانة في الجانب التطبيقي, توصلت الدراسة إلى نتائج منها, نتيجة للإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر والانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق وتبني سياسة الخوصصة وتشجيع الاستثمار الأجنبي لم يستطع المخطط المحاسبي الوطني مواكبة هذه التغيرات وواجه العديد من الانتقادات، مما أجبر الجزائر على التفكير وتكريس الجهود لإصلاح هذا النظام في خضم جملة الإصلاحات المنتهجة، كللت هاته الجهود بتبني نظام محاسبي جديد وهو النظام المحاسبي والمالي و يعتبر هذا الأخير نتاج لعملية إصلاح فرضتها التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر ويهدف إلى معالجة المشاكل والانتقادات الموجهة للمخطط الوطني المحاسبي وخاصة من قبل الشركات متعددة الجنسيات والمتعلقة خصوصا بضرورة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية, صعوبة التخلي على الممارسات التي كانت سائدة وفق المخطط المحاسبي الوطني والتي تجذرت في ذهنية المحاسب، مما يشكل عائق قد يحول دون التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي الذي يعتبر بمثابة قطيعة جذرية مع هذه الممارسات .

02)دراسة فقيه أيمن, تقييم الممارسة المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية , مذكرة ماستر جامعة ورقلة, 2018

تدور إشكاليتها حول ما واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسة البترولية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf) .

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة النظام المحاسبي المالي وأثاره على المؤسسات البتَّولية بالجزائر بشكل عام، ومعرفة واقع تطبيقه من خلال تقييم الممارسات المحاسبية في ظل هذا الأخير ، وذلك استجابة للتحولات الاقتصادية المتلاحقة والناتجة عن التوسع الكبير للمعاملات

[1] المعيار الدولي IAS 41 , الفقرات من 30 – 40 .

الاقتصادية الدولية. ترجع أهمية الدراسة لتقييم فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات البتَّولية بالجزائر وذلك بدراسة مدى ملائمة تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد فرضه على المؤسسات، وتحديد وتحليل الصعوبات التي واجهتها وتواجهها في تحقيق الأهداف المرجوة من هذا النظام ، وما يميز هذا النظام أنه يتعدل ويتغير وفق البيئة المحاسبية والتطورات الاقتصادية، ويتم نسخ العناصر الأخرى كالجباية وفقه لتحقيق الفعالية ومن ثم الأهداف المرجوة منه. اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لمعالجة الجانب النظري أما الجانب التطبيقي ا فقد قام الطالب بدارسة حالة في المؤسسة وبإجراء مقابلات و بتحليل بعض المعطيات.توصلت الدراسة إلى وجود بعض الصعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي نظرا الارتفاع تكاليف تطبيقه و وجود جوانب إيجابية لتطبيق النظام المحاسبي المالي خاصة في نوعية البيانات المالية ودقتها وكذا صعوبة التوافق في بعض جوانب النظام المحاسبي المالي في الجانب النظري مع الواقع المطبق في المؤسسات البترولية وخاصة في إعادة تقييم الأصول الثابتة, عدم تطبيق كل الجوانب المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي لغياب شروط توفرها ، كسوق مالي نشط.كما أوصت الدراسة ب تفعيل سوق القيم المنقولة من طرف الدولة, وكذا إدراج خبراء معتمدين ومكاتب مختصة من أجل إعادة تقييم التثبيتات , توفير المعلومة المحاسبية من قبل المؤسسات للباحثين, و عقد ندوات وأيام دراسية حول الإشكاليات المحاسبية في ظل (SCF) .

03)دراسة رشيد قريرة 2016 مذكرة ماجستير قدمت بعنوان" تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي , دراسة حالة لعينة من شركات تامين الأضرار في الجزائر سنة 2015 .

تدور إشكالياتها حول :ما هو واقع الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي. تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين ظل النظام المحاسبي المالي ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة اعتمد الباحث على الإطار النظري المتعلق بالموضوع بغية تشخيص متغيرات الدراسة أما الإطار العملي فقد استعمل الباحث الاستبانة والمقابلة.

ليقوم بهذا الغرض؛ فقد استعمل الباحث الأساليب الإحصائية بالإضافة إلى الإحصاء الوصفي كالمتوسطات الحسابية الانحرافات المعيارية .وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن شركات التأمين تلتزم بقواعد القياس والتسجيل والإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي كما أن هذا الأخير ساهم في تحسين نظام المعلومات المحاسبية لهذه الشركات في حين تشير النتائج إلى وجود تحديات ومشكلات تواجه الممارسات المحاسبية لشركات التأمين، ومن أهمها غياب السوق المالي النشط وارتفاع تكاليف التقييم والإفصاح المحاسبي.

04)دراسة منى كامل حمد 2013. أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي والقاعدة المحاسبية العراقية رقم(11) (دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم41) العراق .

تمثلت إشكالية الدراسة في ان المشكلة التي يتناولها هذا البحث تكمن في ان القاعدة المحاسبية العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي والتي اقرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق في عام 1998 قد تم بناؤها على خلفية البيئة الاقتصادية العراقية وفي ظل نظام اقتصادي مخطط مركزيا والتي سبقت صدور المعيار المحاسبي الدولي الزراعة لم تخضع الى اية تعديلات بالرغم من التغيرات الواسعة التي حدثت في البيئة الاقتصادية العراقية والدولية والتوجه العالمي الى تبني المعايير المحاسبية الدولية .حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على

أهمية المعايير المحاسبية الدولية وآليات التوافق معها, وكذا التعرف على متطلبات معيار المحاسبية الدولي رقم (41) الزراعة و أيضا اجراء دراسة تحليلية مقارنة للقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 .تنبع أهمية الدراسة يشكل القطاع الزراعي قوة دافعة في النمو الاقتصادي من حيث تقديمه مساهمات مهمة في التحول الهيكلي المنشود للاقتصاد الع ا رقي وتجهيزه للفائض الاقتصادي لنمو القطاعات الاقتصادية وقدرته على تلبية الاحتياجات الغذائية للسكان وسد الفجوة الغذائية المتسعة وتوفير المواد الخام للصناعات المحلية .وان امكانية تطويره وزيادة نسبة مساهمته في الناتج المحلي الاجمالي تتحقق عن طريق الاستغلال الامثل للموارد الانتاجية المتاحة ان خصوصية العمل للقطاع الزراعي افرزت عدد من المشاكل لتي لابد من الوقوف امامها والتحري عن المعالجات السليمة التي يجب اتخاذها للوصول الى بيانات مالية تعكس حقيقة اداء المنشأة التي تمارس هذا النشاط الحيوي. اعتمد الباحث في دراسته على إجراء دراسة تحليلية مقارنة للقاعدة المحاسبية العراقة رقم 11 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41

توصلت الدراسة إلى أصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجعا لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في أنحاء العالم لأنها تمثل نتاج كبير ومكثف للجنة مهنية متخصصة هي لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية وتحوز تلك المعايير على قبول معظم المنظمات المهنية في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء ,وأيضا تأثر المعايير والقواعد المحاسبية بالنظام السياسي وميزان الفكري بين القطاع العام والخاص ففي البلدان التي يخضع الاقتصاد فيها لسيطرة الدولة المركزية ترى إن التأثير الحكومي على عملية إرساء المعايير يميل إلى أن يكون اقوى بكثير مما هو عليه الحال في البلدان الأخرى ،إذ يدخل ضمن متطلبات الإبلاغ التي تهدف الى إبراز جوانب التطور الاجتماعي والتطور الاقتصادي الشامل الى جانب أوجه الإبلاغ ذات الطابع المالي الصرف.

وكذا تعد الآلية الجديدة التي يتبعها مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية في وضع القواعد على أساس الحاجة بناء ا على ظهور مشكلات محاسبية معينة وليس على وفق التغيرات والتطورات الدولية احد الأسباب الرئيسية في ظهور الفجوة بين المعايير الصادرة عن هذا المجلس ومعايير المحاسبة الدولية , وأيضا تصدر القواعد المحاسبة العراقية دون أن تلحق بها تفسيرات كافية وحالات من التطبيق العملي لبعض المعالجات الواردة فيها , وقد استحدثت المعايير الدولية معالجات محاسبية حاسمة للأصول البيولوجية من خلال تبنيها نموذج القيمة العادلة في القياس وبذلك أنهت المرونة التي تعمل بها القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي سمحت بالقياس بالكلفة و الكلفة او السوق أيهما اقل.

وكذا توضيح ان تأثير التغيرات التي تحدث نتيجة للتحول البيولوجي يتم بيانها بأفضل شكل بالرجوع الى التغير بالقيمة العادلة في الأصول البيولوجية) خصوصا في ظل توفر السوق النشط (اذ ان التغيرات في القيمة العادلة في الأصول البيولوجية لها علاقة مباشرة مع التغيرات في توقعات المنافع الاقتصادية للمشروع .

05)دراسة خالد غازي التمي 2006 .قياس تكلفة النتاج في ماشية التربية ....ومجالات الاستخدام في ترشيد إدارات المزارع (دراسة في مزرعة أبقار الرافدين في مدينة الموصل) العراق.

تدور إشكالية الدراسة في عدم اعتماد الاسلوب العلمي في القياس والمحاسبة عن التكاليف الفعلية للنشاط الحيواني في مزارع ماشية التربية بشكل عام وفي مزرعة أبقار الرافدين في الموصل بشكل خاص مع الاعتماد المحدود على بيانات اجمالية للمحاسبة المالية.حيث كان الهدف من الدراسة هو قياس تكاليف النشاط الحيواني في مزرعة أبقار الرافدين بما في ذلك حساب تكلفة أبقار التربية / الموجودات الكبيرة، وحساب تكلفة النتاج (المواليد الجديدة) وتكلفة التحويلات بين النتاج وأبقار التربية والانشطة الاخرى، باستخدام حسابات تكاليف تكون الاساس السليم الذي يسهل الحصول على نتائج ومعلومات دقيقة وسريعة عن تكاليف الانشطة الحيوانية في المزرعة مع تحليلها بشكل مستقل عن الحسابات المالية , وأيضا الاستفادة من بيانات التكاليف عن نشاط مزرعة أبقار الرافدين (وخاصة تكلفة النتاج وتكلفة أبقار التربية), وتنبع أهمية الدراسة من تناوله لموضوع مهم وأساسي في مجال محاسبة التكاليف بشكل عام ومحاسبة التكاليف الزراعية بشكل خاص، فهو يتناول تكاليف النتاج في ماشية التربية وتأثيره على تكاليف هذه الماشية والتحويلات بينها وبين الانشطة الاخرى في المزرعة الحيوانية، وعلى الرغم من الدعم الحكومي في البلدان العربية لهذه الانشطة تمويل واقراض واعفاءات ضريبية واستيراد المستلزمات وتوفير الادوية واللقاحات وغيرها إلا أن معظم مشاكل الإنتاج الزراعي في النشاط الحيواني تقع في البلدان النامية ومنها العربية مع الاستيراد المستمر للحيوانات الحية واللحوم من دول العالم المختلفة على الرغم من امتلاك معظم الدول العربية لثروات حيوانية هائلة، يمكن أن تسد احتياجات الوطن العربي.

ويصدر منها اذا ما تم استغلالها استغلالاً امثل .من هنا يحاول البحث التصدي لمشكلة مهمة يمكن أن تسهم في توفير بيانات تخدم أهداف الادارة، وتسهم في تحسين انشطتها، وتساعد في إيجاد بعض الحلول السريعة والملائمة للمشاكل الاخرى. اعتمد الباحث في دراسته على دراسة حالة لمزرعة أبقار الرافدين مدينة الموصل حيث توصلت الدراسة إلى تحقيق أهداف هذه الدراسة وكذا إثبات الفرضية الرئيسية للدراسة المتمثلة في إن استخدام أساسيات محاسبة التكاليف مع محاولة تكييف ذلك مع طبيعة النشاط في قياس التكاليف الفعلية للنشاط الحيواني في مزرعة أبقار الرافدين في الموصل يمكن أن يساعد إدارة المزرعة في تحقيق الاستخدامات المختلفة لبيانات التكاليف في التخطيط والرقابة على النشاط وترشيد القرارات ومساندة الحسابات المالية .

06)دراسة، صفوت مصطفي محمد ابراهيم 2007 (مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الزراعي ومقترحات معالجتها في إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة)

تدور مشكلة الدراسة في مدي توافق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة لمعالجة مشكلات القياس المحاسبي عند التطبيق, هدفت الدراسة إلي حصر وتحديد مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الزراعي، محاولة التوصل إلي القياس المحاسبي السليم لكل من الانتاج الحيواني والزراعي في إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة بصفة خاصة معيار المحاسبة الدولي رقم(41)،" الزراعة, تكمن أهمية الدراسة في مساهمة النشاط الزراعي للاقتصاد القومي باعتباره أحد أهم الأنشطة الإنتاجية في أي دولة، زيادة الاستثمار في النشاط الزراعي في وقتنا الحالي من قبل المستثمرين في الزراعة ، ولندرة الابحاث التي تناولت مشكلات القياس المحاسبي في هذا النشاط ,اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام استمارة الاستبانة .توصلت الدراسة إلي نتائج منها، يتميز النشاط الزراعي بطبيعة

خاصة ولقد أثرت هذه الطبيعة على تعدد واختلاف وتنوع المشكلات المحاسبية التي يواجهها هذا النشاط، يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)من أهم المعايير المحاسبية التي تبنت تطبيق مقياس القيمة العادلة عند إجراء القياس المحاسبي في النشاط الزراعي، أن قياس الأصول البيولوجية الحيوانية أو النباتية في تاريخ كل ميزانية بقيمتها العادلة يؤدي إلي أن الأصول تعبر عن قيمتها الحقيقية في تاريخ كل ميزانية ، تطبيق المعيار المحاسبي الدولى رقم (41) يساعد المستثمرين الحاليين والمرتقبين في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة .أوصت الدراسة بضرورة تشجيع المنشآت الزراعية المصرية على نشر المعلومات المالية عن نشاطها الزراعي بالصورة التي تعكس حقيقة مركزها المالي و حقيقة نتيجة أعمالها، ضرورة تشجيع المنشآت الزراعية المصرية بتطبيق النظم المحاسبية بصورة عامة وتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)بصفة خاصة مع تطبيق مقاييس القيمة العادلة الواردة بهذا المعيار.

07)دراسة , سنان زهير محمد جميل (المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية وإيراداتها في المنشآت الزراعية)

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية التفرقة بين المنتجات العرضية والمنتجات المشتركة و الرئيسية في المنشآت الزراعية . وجود اتجاهين مختلفين في المعالجة المحاسبية للمنتجات العرضية في الوحدات الزراعية و التأثير الكبير لكل معالجة محاسبية على ميزانية المزرعة وعلى صافي نتيجة النشاط لها .

تهدف الدراسة إلى توضيح مفهوم المنتجات العرضية في المنشآت الزراعية وطرق معالجتها محاسبيا وإختبار وتقييم وتأثير كل طريقة على صافي نتيجة النشاط وعلى المركز المالي للمزرعة و اختيار أفضل الطرق و أكثرها موضوعية , و اعتمدت الدراسة على أسلوب المنهج الوصفي , وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن النشاط الزراعي يعد من أهم الأنشطة الاقتصادية , و إذ يعد أحد المكونات الأساسية لبنيان الاقتصاد الوطني وينقسم النشاط الزراعي محاسبيا إلى النشاط النباتي والنشاط الحيواني ونشاط الصناعات الغذائية وللنشاط الزراعي خصوصية تميزه عن باقي الأنشطة الأخرى

تمر البساتين وحدائق الفواكه بثلاث أدوار وهي دور الإنشاء والتكوين ودور الإنتاج والإثمار ودور التدهور والاضمحلال , وهناك إتجاهين (معالجتين) في معالجة تكاليف وإيرادات المنتجات العرضية في الوحدات الزراعية الأول يضم كافة المصاريف المتعلقة بهذه المنتجات في حساب البستان , أما الايرادات فتقفل في الجانب الدائن من الحساب نفسه , والثاني يؤكد على فتح حساب مستقل باسم حساب المنتجات العرضية ويكون مدينا بمصاريفها م دائنا بإيراداتها والاتجاه الثاني هو الأصح ومن بين التوصيات التي توصي بها هذه الدراسة هي الاعتماد على الاتجاه الثاني في المعالجة المحاسبية لتكاليف و ايرادات المنتجات العرضية . ضرورة إعطاء موضوع التمييز بين أنواع النفقات (رأسمالية و ايرادية) .

نظرا لأهمية القطاع الزراعي وخصائصه التي يتميز بها عن بقية القطاعات الأخرى وما يصاحبه من مشاكل محاسبية عديدة , لذا يجب الوقوف أمامها والتحري بالمعالجات المحاسبية السليمة والصحيحة التي يجب اتخاذها من خلال اهتمام الباحثين بالكتابة في مثل هذه الموضوعات . زيادة الدراسات والبحوث التي تهتم بالمشاكل المحاسبية التي يعانيها هذا القطاع.

08) دراسة ، د.صلاح حسن على سلامة، 2001 م، (معالجة مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الإنتاج الحيواني)

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال المطروح ، هل يتم الاعتراف بالماشية باختلاف الغرض من الاقتناء كأصول داخل المحتوى الاخباري للقوائم المالية للوحدات الاقتصادية؟ .هدفت الدراسة إلي وضع إطار مقترح للمعالجة المحاسبية لمشكلات القياس المحاسبي في نشاط الإنتاج الحيواني، تحديد مشكلات القياس المحاسبي المرتبطة بنشاط الانتاج الحيواني اقتراح معالجة لتلك تلك المشكلات وفق المعايير المحاسبة المصرية والدولية في الممارسة العملية . تنبع اهمية الدراسة إلى البحث عن حلول في مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج الحيواني بشكل واضح ومتكامل ، اعتمدت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي والوصفي التحليلي باستخدام استمارة استبانة .

توصلت نتائج الدراسة إلي وجود تأثير جوهري لخصوصية نشاط الانتاج الحيواني على نموذج القياس المحاسبي للوحدات الزراعية التي تمارس هذا النشاط، حيث اوضح التحليل الاحصائي أن هناك تأثير ذات دلالة إحصائية معنوية بين مفردات العينة (المحاسبين) لا يوجد إطار فكرى واضح ومحدد ومتكامل للمحاسبة عن الأصول الحيوانية في الممارسات العملية . أوصت الدراسة بضرورة صياغة معيار مصري يتعلق بالمعالجة المحاسبية لمشكلات القياس المحاسبي لنشاط الانتاج الحيوان في ضوء الخصائص التي ينفرد بها ، ضرورة تكاتف جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وأعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة والمراجعة في الجامعات على دراسة المشاكل المحاسبية في التطبيق العلمي في المجالات المختلفة بصفة عامة ونشاط الانتاج الحيواني بصفة خاصة.

09)دراسة ، زينب على أبو عبده، 2010 م، (مشاكل القياس و الافصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية في المنشآت الزراعية)

.تتمثل مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية، هل معيار المحاسبة المصري رقم (35) يعد ملائما لعمليات القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية بالشركات الزراعية المصرية؟ هل نموذج القيمة العادلة المعمول به في معيار المحاسبة المصري رقم (35) يتعارض مع القوانين واللوائح المصرية وبعض السياسات المحاسبية؟ ماهي مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الإنتاج الز ا رعي؟. هدفت هذه الدراسة إلي تلبية احتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية تأكيدا للدور الاقتصادي الذى تضطلع به تلك المعلومات في مجال التخصيص الكفء والفعال لموارد المجتمع في احد أهم قطاعات النشاط الاقتصادي، وهو القطاع الزراعي. تنبع أهمية الدراسة من أن الزراعة لها تأثير مباشر على تحقيق التنمية الاقتصادية المتوازنة حيث تعتبر الصادرات الزراعية من بين أهم الركائز التي يقوم عليها الميزان التجاري في مصر فإن استقراء الفكر المحاسبي المعاصر في مجال القياس والإفصاح المحاسبي يشير إلي الاهتمام المتزايد من قبل المنظمات المهنية والمحلية والدولية بمحاولة تطوير كل من القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية في الأنشطة الزراعية باعتبارها من الأنشطة المتخصصة ,واعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي باستخدام استمارة الاستبانة .توصلت الدراسة إلي النتائج منها، يتميز النشاط الزراعي بمجموعة خصائص أثرت على تعدد واختلاف وتنوع المشكلات المحاسبية التي يواجهها هذا النشاط، لا يفرق المعيار المحاسبي المصري رقم (35) بين المراحل المختلفة لدورة حياة الأصول البيولوجية، تساعد المعلومات المحاسبية المعدة طبقا للمعيار المحاسبي المصري رقم (35) كلا من المستثمرين الحاليين والمرتقبين في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة في هذا النشاط . أوصت الدراسة بتطبيق النظم المحاسبية بصفة عامة وتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (35)بصفة خاصة على لمنشآت الزراعية،

ضرورة تطبيق مقاييس القيمة العادلة الواردة بالمعيار على المنشآت الزراعية، توفير المعلومات المالية المعدة على أسس ومقاييس القيمة العادلة وذلك لمساعدة المستثمرين الحاليين والمرتقبين في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.

المطلب الثاني :الدراسات الأجنبية.

د راسة : بدون سنة (Cruijsen)

10)عنوان الدراسة Biological Assets : Fair Value Vs Historical Cost :

الأصول البيولوجية .... القيمة العادلة ازاء التكلفة التاريخية.

هدفت الدراسة الى ايضاح المزايا والعيوب لكل من مدخل التكلفة التاريخية ومدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية وبيان اهم الفروقات المؤثرة في الميزانية العمومية , وتوصلت الى اجابات لتساؤلات الآتية:

1 هل سيؤثر ا نتاج المعيار المحاسبي الدولي 41 في تقييم الأصول البيولوجية ؟

2 هل تمثل القيمة العادلة الحل الامثل لتقييم الأصول البيولوجية أم أن هناك حل أفضل؟

3 اي طريقة لتقييم الأصول البيولوجية توفر معلومات افضل لمستثمرين في الشركات الزراعية، القيمة العادلة أم التكلفة التاريخية ؟

وتوصلت الدراسة الى مايلي : عند تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة فأن نتائج عملية التحول الحياتي ستنعكس مباشرة على القيمة المالية في الميزانية العامة . وتمثل القيمة العادلة الحل الافضل لتقييم الأصول البيولوجية لغاية هذه اللحظة . كما يوفر مدخل القيمة العادلة افضل معلومة للمستثمرين لتعرف على المنافع الاقتصادية المستقبلية لموحدة ، والتعرف على اداءها وموقفيها المالي لفترة معينة عندما يكون من الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية .

11)دراسة (2013) Rozentāle & Ore

عنوان الد راسة Evaluation of Biological Assets: Problems and Solution :

تقييم الأصول البيولوجية ... مشاكل وحلول

هدفت الدراسة الى تحليل طرق المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالاستناد الى المعيار المحاسبي الدولي (41) وطريقة التوثيق المعياري المعتمدة ، وان اختيار وتطبيق طرق تقييمها من الاهمية وذالك لان الأصول البيولوجية تمثل عناصر الانتاج الاساسية في الشركات الزراعية ، وان النتائج ستؤثر في : القرارات الاقتصادية لمستخدمي الكشوفات المالية ، المؤشرات المالية لموحدة ، المقارنة بين الوحدات داخل القطاع ، قيمة الوحدة ومقدار الضريبة عن الانشطة الاقتصادية ، والبيانات الاحصائية في قطاع الزراعة .

وقد بينت الدراسة الآتي:

- ✓ السماح باستخدام اكثر من طريقة في تقييم الأصول البيولوجية المتشابهة يؤدي الى كشوفات مالية ليس لها القابلية على المقارنة .
- ✓ التحول من مدخل التكلفة التاريخية إلى مدخل القيمة العادلة، يمكن أن يقيم على أنه إيجابي بالرغم من الانتقادات الموجه له؛
- ✓ كما اشارت الدراسة الى ان جميع بدائل طرق القياس المتاحة ينبغي اف تطبق بحذر ؛

- ✓ واقترحت الدراسة طريقة التدفقات النقدية المخصومة كبديل مناسب لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية , فهو يمثل نموذج لنظام ديناميكي ، لم يستخدم لحد الآن في قياس الأصول البيولوجية.

مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحولة استخراج كل من أوجه التشابه و أوجه الاختلاف.

أوجه التشابه بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة:

جاءت الدراسة متممة لما سبق من الدراسات، بحيث تطرقت الدراسات إلى مدى التزام المؤسسات الاقتصادية لتطبيق قواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي ، وكذا التطرق إلى تقييم الممارسة المحاسبية قي بيئات و قطاعات مختلفة (القطاع البترولي ، القطاع الزراعي ،قطاع التأمين ،القطاع الصناعي... الخ)فقد أجريت دراسات و بحوث عديدة تناولت متغيرات هذه الدراسة و أبعادها المختلفة ،وتفاوتت في أهدافها و متغيراتها, و الفئات المستهدفة. فنجد أن هذه الدراسة اتفقت مع الدراسات الوطنية والعربية والأجنبية و معظمها تطرقت إلى مفهوم الممارسات المحاسبية ومواصفاتها ومن بين هذه الدراسات الوطنية دراسة رشيد قريرة – وهناك دراسات أخرى جاءت في نفس سياق الموضوع كالقياس و الإفصاح المحاسبي ومن بين ومن بين هذه الدراسات الوطنية فقيه أيمن والدراسات العربية دراسة زينب علي أبو عبده ، ودراسة صلاح حسن علي سلامة ، وما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة لكونها تناولت تقييم الممارسة المحاسبية في القطاع الزراعي الذي يعتبر المورد الأساسي في تلبية إحتياجات الغذائية للسكان ، ولقد اهتمت هذه الدراسة بمعالجة مدى تلبية النظام المحاسبي المالي لاحتياجات المؤسسة الزراعية وحيث شملت أهم المكونات المحاسبية في المؤسسة ، وكذا معرفة خصوصية القطاع الزراعي لأنه لم يسبق التطرق إلى هذا الموضوع بهذا الشكل وعليه فإن دراسة الممارسة المحاسبية في مثل هذا القطاع يعطينا إضافة وصورة جديدة وأكثر مصداقية ووضوحا عن واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية .

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة:

1. **من حيث المكان والزمان** :تمت الدراسة الحالية في ورقلة سنة 2019 م واختلفت مع دراسة فقيه أيمن سنة 2018 م من ناحية الزمان. بينما أغلب الدراسات السابقة تمت في بيئات وطنية و عربية و أجنبية وأزمنة مختلفة كدراسة رشيد قريرة و زينب علي أبو عبده و صلاح حسن علي سلامة .
2. **من حيث حدود الدراسة** : تناولت الدراسة الحالية دراسة حالة في مؤسسة AGRO SUD على خلاف الدراسات السابقة التي أغلبها تناولت دراسة ميدانية زينب علي أبو عبده وصلاح حسن علي سلامة و محمد حسن أحمد
3. **من حيث الإشكالية** :هدفت الدراسة الحالية إلى تقيم الممارسات المحاسبية في المؤسسات

الزراعية الجزائرية ، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها:

- واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية ؛
- تقييم الأصول البيولوجية ...مشاكل وحلول ؛
- الأصول البيولوجية ....القيمة العادلة مقابل التكلفة التاريخية؛
- مشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية في المنشآت الزراعية.

خلاصة الفصل :

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى الإطار النظري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي وإبراز أهم الإضافات التي لم يلبها المخطط المحاسبي الوطني لاحتياجات مختلف الأنشطة والقطاعات وخاصة القطاع الزراعي ، وكذا التطرق إلى الممارسة المحاسبية التي استمدها النظام المحاسبي المالي من معايير المحاسبة الدولية في ما يسمى بالاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي ، وكما تم عرض مختلف الدراسات السابقة المحيطة بالموضوع ومقارنتها بالدراسة الحالية

كما تم تسليط الضوء على أهم ما جاء به المشرع الجزائري من قواعد جديدة في الاعتراف و القياس والإفصاح المحاسبي وفق متطلبات البيئة المحاسبية من أجل تسهيل عملية المقارنة و التقليل من الفروقات بين الأنظمة المحاسبية الدولية ، وبغية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي من أجل تطوير أنظمة المحاسبة .

الفصل الثاني :

دراسة تطبيقية لتقييم واقع الممارسات المحاسبية في مؤسسة AGRO SUD

تمهيد:

بعد استيفائنا للجزء الأول من الدراسة والمتمثل في الجانب النظري، حيث تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة ، والمتمثلة في مؤسسة فلاحة الجنوب AGRO SUD وهذا لمعرفة مدى تلبية النظام المحاسبي المالي لاحتياجات المؤسسة الزراعية .

ولتحقق هدف هذه الدراسة و لتدعيم الدراسة التطبيقية قمنا بإجراء زيارات ومقابلة مع المحاسب السابق و كذا الحالي للمؤسسة AGRO SUDو أخرى مع الخبير الفلاحي المتعاقد مع المؤسسة في مجال تقييم النخيل و قد تناولنا هذا الفصل في مبحثين :

المبحث الأول : الطريقة والأدوات .

المبحث الثاني : عرض وتحليل النتائج ومناقشتها .

المبحث الأول : الطريقة والأدوات

سنتطرق في هذا المبحث إلى كيفية الحصول على المعلومات وعرضها وتحليلها من أجل متابعة موضوع الدراسة.

المطلب الأول : الإطار المنهجي للدراسة .

من أجل دراسة الموضوع والحصول على المعلومات الكافية وذات موثوقية وإعطاء صورة صادقة ودقيقة وجمع أكبر قدر ممكن من الأجوبة ، تمت الدراسة بأسلوب دراسة الحالة من خلال المقابلة الشخصية مع رئيس قسم مصلحة المحاسبة وقد قمنا بإسقاط البحث على المؤسسة الاقتصادية AGRO SUD بورقلة وجمع أكبر قدر من المعلومات للإجابة على اشكالية الدراسة .

جمع الوثائق و المعلومات

من خلال الزيارات و المقابلات التي تمت مع رئيس قسم مصلحة المحاسبة تم طرح عدة أسئلة ، تمت الإجابة عنها والاطلاع على الوثائق اللازمة لتحليل الموضوع ، و قد تمت هذه المقابلات لمدة 30 يوما.

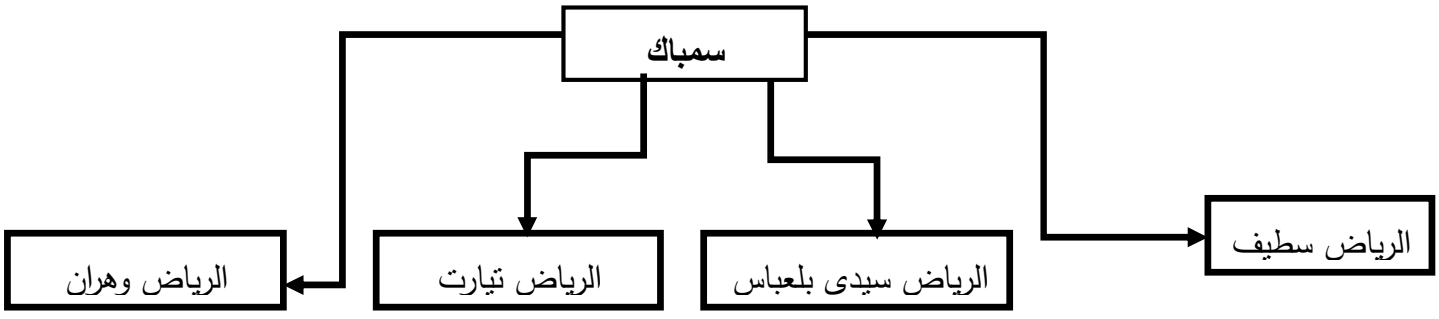
المطلب الثاني : المؤسسة محل الدراسة .

حيث سنتناول ضمن هذا المطلب كل من نشأة المؤسسة ونشاطها وكذا موضوعها ، وهيكلها التنظيمي.

نبذة تاريخية :حول المؤسسة الأم (رياض سطيف)

تعتبر مطاحن الواحات الرياض سطيف الأم من المؤسسات التي لها طابع عمومي تنشط في مجال الصناعة يتركز نشاطها في صناعة المواد الغذائية بجميع أنواعها. تأسست تحت وزارة الطاقة والمناجم بموجب مرسوم رقم 376/22بتاريخ26نوفمبر1982كانت تسمى **السمباك** نسبة لنشاطها تختص في إنتاج وتسويق المواد الغذائية الأساسية كالقمح الصلب واللين والعجائن بأنواعها وكذا الحبوب قسمت هذه الأخيرة عام 1982إلى 4 فروع وهي: الرياض سطيف، الرياض سيدي بلعباس، الرياض تيارت، الرياض وهران.

الشكل رقم (02) مخطط يوضح فروع المؤسسة الأم



1) **التعريف بالمؤسسة محل الدراسة** : فلاحة الجنوب (AGRO SUD)

شركة تابعة / شركة مساهمة AGRO SUD/ERIAD SETIF

رأس مالها : 1.000.000.00 دج

مقرها : بورقلة المنطقة الصناعية سوق السبت سابقا.

1_ بموجب عقد محرر بتاريخ 02 اكتوبر1997 والمسجل بتاريخ 13 اكتوبر1997 حسب وصل رقم 109039.

تنفيذا لقرار الجمعية الاستثنائية لمؤسسة الرياض سطيف- المؤرخ في15 سبتمبر1997.

وعملا بمحضر مجلس الادارة لمؤسسة الرياض سطيف المؤرخ في 27 سبتمبر1997 تحت رقم97/06 - الذي بمقتضاه فوض المجلس للسيد خالد الصالح ,الرئيس المدير العام لمؤسسة الرياض سطيف- الشركة الأم - لتنفيذ قرار الجمعية العامة الاستثنائية - الآنف الذكر- والمتضمن انشاء شركة تابعة- شركة مساهمة:

2) **موضوعها:**

موضوع الشركة هو :استصلاح الاراضي وتطوير الفلاحة تحت أي شكل كان, ولهدا الغرض فهي مكلفة لاسيما بـ :

1- تطوير انتاج وتسويق الحبوب ,الحبوب الجافة, البقول , العلف, الخضروات وكل المنتجات المترتبة بطريق مباشر او غير مباشر بالنشاط الفلاحي والزراعي ؛

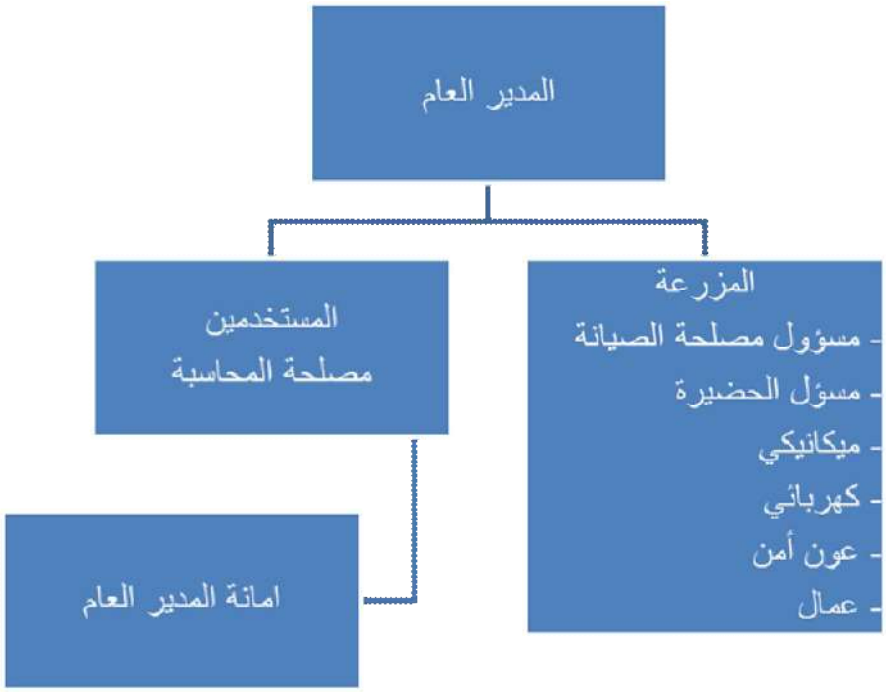
2- تربية الغنم, البقر, الماعز, الابل وكل انواع السلالات الحيوانية الموجهة بطريق مباشر او غير مباشر للاستهلاك او الى الانتاج بغية تطوير النشاط الفلاحي والزراعي؛

3- انتاج وتسويق المنتوجات والمنتوجات الفرعية الناجمة عن تربية الحيوانات؛

4- انجاز بطريق مباشر او غير مباشر كل الدراسات التقنية, الاقتصادية, والمالية المرتبطة بموضوعها يمكن للشركة بالإضافة الى ذلك, ممارسة كل نشاط مرتبط بصفة مباشرة او غير مباشرة بالفلاحة والزراعة وبصفة عامة كل العمليات مهما كانت طبيعتها او شكلها, اقتصادية ,قانونية, مالية, منقولة, عقارية, صناعية او تجارية يمكن ان تكون لها علاقة مباشرة او غير مباشرة بموضوعها او كل موضوع مشابه, ملحق مرتبط او تكميلي قصد تسهيل انجازاتها وتطويرها.

و يتمثل نشاط المؤسسة في زراعة وبذر القمح ، الشعير ، الذرى ، وكذا إنتاج التمر .

3) **الهيكل التنظيمي لمؤسسة AGRO SUD**



الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمؤسسة . المصدر وثائق المؤسسة

شرح الهيكل التنظيمي:

01)**المدير العام** : يتمثل دوره في التسيير و الإشراف على جميع المهام الإدارية للمؤسسة وذالك بالمصادقة على الوثائق وإتخاذ القرارات المصيرية .

02)**رئيس مصلحة المحاسبة والمالية:** وتتمثل مهامه في جمع الوثائق المحاسبية ويقوم بتسجيلها و تبويبها في السجلات محاسبية , و المصادقة على كافة المعاملات المالية .

03)المزرعة : تحتوي على مجموعة من العمال والمهنيين المختصين (أعوان أمن, صيانة , مهندسين, فلاحين) تتمثل مهامهم في العمل داخل المزرعة و المحافظة على ممتلكاتها .

المبحث الثاني : عرض وتحليل النتائج ومناقشتها

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى واقع الممارسات المحاسبية للمؤسسة AGRO SUD وفق مستجدات النظام المحاسبي المالي، حيث يعالج المطلب الأول الاعتراف والقياس المحاسبي في المؤسسة أما المطلب الثاني يعالج الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الأول :الاعتراف والقياس في مؤسسة AGRO SUD

فمن خلال هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى أهم عناصر المؤسسة والمتمثلة في التثبيتات ،المخزونات حسابات الغير ، وكذا معرفة شروط وكيفية الاعتراف والقياس بخصوم وأصول المؤسسة .

أولا- معالجة الأصول:

1- التثبيتات : تنقسم التثبيتات في المؤسسة محل الدراسة إلى نوعين من التثبيتات.

1-1 التثبيتات المادية :(المعدات و آلات الفلاحة)حيث يتم معالجتها محاسبيا كما يلي

- يتم إدراجها في حسابات المؤسسة وفقا للشروط التالية :
  - تسيطر المؤسسة على الأصل كنتيجة لأحداث سابقة ؛
  - من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المؤسسة؛
  - يمكن قياس القيمة السوقية أو تكلفة الأصل بموثوقية.
- تقيم التثبيتات في المؤسسة على أساس التكلفة التاريخية

التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء) = ثمن الشراء + جميع المصاريف الضرورية المرتبطة بالأصل إلى غاية أن يصبح جاهزا للاستعمال.

يكون التسجيل المحاسبي لعملية اقتناء تثبيت كما يلي :

الإهتلاك المحاسبي:

إن استغلال واستعمال هذه التثبيتات في النشاط التي تنشط فيه يؤدي إلى استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بها ، مما يستلزم على المؤسسة إثبات الإهتلاك سنويا من أجل إعطاء طابع المصداقية للقوائم المالية ، ويتم حساب مبلغ الإهتلاك كما يلي :

- ✓ طريقة الإهتلاك المتبعة في المؤسسة هي طريقة الإهتلاك الخطي.

أساس الإهتلاك = تكلفة الاقتناء – القيمة الباقية

مدة حياة الأصل : وهي عبارة عن تجربة الحكم القائم على خبرة المؤسسة حول الأصول المشابهة مع الأخذ في الحسبان بعض العناصر مرتبطة بالأصل .

قسط الإهتلاك = أساس الإهتلاك / المدة

نموذج: قامت المؤسسة باقتناء تثبيت و المتمثل في (مضخة مياه) وتم تسجيل العملية كما يلي :

		2018/02/27		
2150300		حـ/ تجهيز	49579.83	
44560		حـ/ TVA	9420.17	
	4041300	حـ/ موردو التثبيتات (مؤسسة خاصة)		59000.00
		حيازة تثبيت وفق الفاتورةرقم201/0203		
4041300		حـ/موردو التثبيتات	59000.00	
	51200	حـ/ البنك		59000.00
		(تسديد الفاتورة)		

الجدول التالي يوضح أقساط اهتلاك هذا التثبيت (المضخة) **الجدول رقم 02**

السنوات	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
18/12/31	4957983	991596.6	991596.6	3966386.4
19/12/31	4957983	991596.6	1983193.2	2974789.8
20/12/31	4957983	991596.6	2974789.8	1983193.2
21/12/31	4957983	991596.6	3966386.4	991596.6
22/12/31	4957983	991596.6	4957983	00

يتم إثبات قسط الإهتلاك في نهاية كل سنة إلى غاية انتهاء مدة الإهتلاك ، وبعدها تقرر المؤسسة إما إعادة تقييم الأصل واستعماله أو يتم استبعاده من ذمة المؤسسة .

681		12/31	991596.6	
	281503			991596.6
		اثبات قسط الإهتلاك		

2-1 الأراضي:

ومن الأصول المادية الأخرى هي الأراضي فنجد المؤسسة لا تقوم بإدراجها ضمن أصولها لأن ملكية الأرض ترجع إلى القطاع الحكومي فالمؤسسة متحصلة عليها في إطار عقد امتياز كسياسة دعم للقطاع .

3-1 الأصول البيولوجية: تختلف الأصول البيولوجية عن باقي الأصول الأخرى لكونها تتميز بخصوصية تجعلها تعالج معالجة محاسبية مخالفة للأصول الأخرى ، والأمر الذي جعلها تختلف هو التحول الحيوي بحيث أن هاته الميزة المرتبطة بالأصل لديها أثر في الجانب المحاسبي وخاصة في التقييم لذا وجب على المؤسسة أن تعالج أصولها معالجة خاصة ، ومن بين الأصول البيولوجية التي هي في ذمة المؤسسة نجد النخيل فيمر هذا الأخير بثلاث مراحل و المتمثلة في (مرحلة الإنشاء ، مرحلة الإثمار ، مرحلة الاضمحلال) ،

أ- **مرحلة الإنشاء (التكوين):** تبدأ مرحلة الإنشاء منذ حرث وتهيئة التربة الزراعية وغرس النخيل(الجبار) وتستغرق هذه الفترة حوالي 5أو 4 سنوات حسب نوع الجبار ، و التقرير الذي ينجزه الخبير الفلاحي ، و تنتهي هذه الفترة بمجرد بدء النخيل بالإثمار بشكل اقتصادي وتجاري وتكون المصاريف التي تتحملها البساتين في هذه الفترة كثيرة وكبيرة لعدة سنوات .

تقوم المؤسسة بشراء النخيل (الجبار) للقيام بعملية غرسها ، وتسجل هذه العملية محاسبيا كما يلي:

تاريخ العملية				
6011		حـ/مشتريات شجيرات مستهلكة (الجبار)	Xxx	
4456x		حـ/الرسم على القيمة المضافة	xxx	
	401x	حـ/ موردو السلع و الخدمات		xxx
		استلام فاتورة شراء الشجيرات (الجبار)		
401x		حـ/ موردو السلع و الخدمات	xxx	
	512	حـ/ البنك		xxx
		تسديد فاتورة الشجيرات (الجبار)		

بالنسبة لشجيرات النخيل (الجبار) فتغرس مباشرة عند الحصول عليها فلا يمكن تخزينها فتعتبر شجيرات مستهلكة مباشرة ونفس الأمر بالنسبة لمختلف المواد فتعتبر مستهلكة مباشرة عند الشراء وفي نهاية الفترة يتم إثبات المخزون النهائي بعد عملية الجرد الفعلية لكل صنف من هذه المواد.

تقوم المؤسسة بغرس الشتلات وتتحمل خلال فترة الإنشاء مجموعة من المصاريف من أمثلتها :

- مصاريف تجهيز الأرض وإعدادها لغرس الجبار.
- مصاريف غرس الجبار والعناية بها.
- تكلفة السماد و مصاريف التقليم.
- اهتلاك الآلات والأدوات المستخدمة.
- مصاريف الري والحرث.
- أجور العمال وما تعلق بها· .

و يتم تسجيل هذه المصاريف خلال الدورة المحاسبي حسب طبيعتها في حسابات الأعباء كما يلي:

60		حـ/ مواد أولية مستهلكة	Xxx	
	512	حـ/ البنك		xxx
		شراء مواد أولية (أسمدة ومبيدات)		
		حـ/ أعباء		
60		حـ/ البنك تسديد	Xxx	
	512	مصاريف مختلفة لصالح الجبار		xxx

في نهاية كل سنة تعتبر هذه الفترة بمثابة استثمارات قيد الانجاز حيث تضاف لها كل سنة كل المصاريف التي تحملتها المؤسسة من أجل رعاية هذه الشجيرات (الجبار) حتى تصبح مثمرة، فيتم دمج كافة المصاريف المنفقة على الجبار مع قيمة شرائها في حساب 2340غرسات وشتلات قيد الإنجاز كالتالي تطبيقا لمبدأ مقابلة الإيرادات للمصاريف واستقلالية الدورات المالية:

2340		حـ/ شجيرات قيد الانجاز	Xxx	
	7323	حـ/ شجيرات الجبار المنتجة		Xxx
		تحويل أعباء الاستثمارات الجاري انجازها		

عندما يصبح الجبار على شكل نخيل بالغ ومثمر، وذلك بناءا على التقرير الذي ينجزه الخبير الفلاحي بالزيارته الميدانية للمزرعة يتم تحويله إلى أصول منتجة ويثبت ذلك بالقيد التالي :

240		حـ/ أشجار مثمرة (نخيل)	Xxx	
	2340	شجيرات قيد الانجاز (الجبار)		Xxx
		بلوغ الشجيرات مرحلة الإنتاج		

ب- مرحلة الإثمار (الإنتاج)

تبدأ هذه الفترة حينما يبدئ النخيل بإنتاج الثمار (التمر) بكميات اقتصادية يمكن بيعها و هي الفترة الإنتاجية في حياة النخيل المثمر.

تنتهي هذه الفترة بتناقص غلة النخيل فتصبح العائدات لا تغطي الأعباء، ويتوقف طول الفترة على درجة العناية والخدمة .ويلاحظ أن إيرادات التمر تزداد من فترة إلى أخرى خلال هذه الفترة من حياة النخيل، وبالتالي لا تخضع للاهتلاك طالما أن الإنتاج في تزايد مستمر

إن المصاريف المتعلقة بفترة الإثمار هي مصارف إيراديه، لأنها تحافظ على الاستثمار (النخيل) تزيد من قدرته الإنتاجية، على العكس من المصاريف في الفترة السابقة التي تعتبر مصاريف رأسمالية تدمج ضمن تكلفة إنتاج التثبيت .ومن أهم المصاريف التي تنفق خلال فترة الإثمار

- تكاليف العمل بأنواعه.
- تكاليف السقي والري.
- تكاليف جني التمر.
- تكاليف تسويقية .
- رواتب الخبراء و المزارعين.
- تكاليف التسميد وتكاليف أخرى.

وعند جني الثمار يتم إدخالها للمخزن بتكلفة إنتاج وتسجل محاسبيا كما يلي:

3551		ح/ منتجات تامة من أصل نباتي	Xxx	
	724	ح/ إنتاج مخزن		xxx
		إدخال التمر إلى المخازن		

عند قيام المؤسسة ببيع التمر يخرج هذ الأخير من المخازن بتكلفة الإنتاج ويفوتر بسعر البيع كما يلي:

724		ح/ إنتاج مخزن	Xxx	
	3551	ح/ منتجات تامة من أصل نباتي		xxx
		خروج التمر من المخازن بغرض بيعه		
411		ح/ العملاء	Xxx	
	71	ح/ الإنتاج المباع		xxx
	4457	ح/ الرسم على القيمة المضافة		xxx
		فاتورة بيع منتجات		
512		ح/ البنك	Xxx	
	411	ح/ العملاء		xxx
		تحصيل قيمة المبيعات		

قامت المؤسسة خلال دورة الانتاج بشراء أسمدة (الغبار) متعلقة بالنخيل بهدف الحفاظ على ثروة هذا الأصل الحيوي والزيادة في الانتاج ، وكان التسجيل المحاسبي لهذا المصروف كما يلي :

		2019/03/10		
6021881		مشتريات الأسمدة	414120.00	
	51200	البنك		414120.00

أنظر الملحق رقم :03

ج- مرحلة الاضمحلال (تراجع الغلة)

تنتهي مرحلة الإنتاج عندما تكون إنتاجية النخيل المثمرة قد انخفضت وأصبحت غير اقتصادية، لتبدأ المرحلة الأخيرة وهي مرحلة تناقص الغلة ، وفي هذه المرحلة يبدأ احتساب عبئ الإهتلاك لأن النخيل تتناقص في غلتها وهذا بناءا على تقرير الخبير الفلاحي لهاته النخيل ، وهذا النقصان يجب أن يظهر كمصروف يتم إثباته في دفاتر المؤسسة من أجل إعطاء الصورة الصادقة للقوائم المالية .

ويتم إثبات قسط الإهتلاك السنوي كما يلي :

681		حـ/ مخصصات الإهتلاك	Xxx	
	284	حـ/ اهتلاك الاشجار		Xxx

3-1-1 تقييم الأصل البيولوجي (النخيل): عند إعطاء قيمة محاسبية للنخيل أو تقييمه محاسبيا بمعنى آخر يجب الاعتماد على تقرير الخبير الفلاحي الذي يعتبر سند محاسبي بالنسبة للمحاسب ، حيث يعتمد الخبير الفلاحي في تقييمه لهذا الأصل البيولوجي (النخيل) على مصدرين وهما السوق و أراء الفلاحين .

أولا : السوق: فهو يعتبر الركيزة الأساسية لتحديد قيمة الأصل مهما كان نوعه وبما أن الفلاحين يقومون بتسويق وعرض منتجاتهم الزراعية وكذا فسائل النخيل و الأشجار المثمرة ، فبتالي يلجأ الخبير الفلاحي إلى السوق بهدف الإطلاع والبحث على كم معين من المعلومات التي من خلالها يتم بناء التقرير فمن بين المعلومات التي نجدها في السوق هي كالآتي :

- ✓ حيث نجد سعر الجبار (فسيلة النخيل) الذي يتراوح وزنه من 15 كلغ إلى غاية 25 كلغ فما فوق بنوعيه :

  فسيلة دقلة نور يتراوح سعرها بين 600دج إلى غاية 1500دج

  فسيلة الغرس يتراوح سعره بين 2000دج إلى غاية 3500دج
- ✓ يعتمد كذلك على سعر التمر حيث أن سعر المتوسط للتمر هو كالآتي :

  بالنسبة لتمر دقلة نور يقدر بـ 80دج / كلغ

  بالنسبة لتمر الغرس يقدر بـ 70دج / كلغ

ثانيا : آراء الفلاحين: بالنسبة لهذا المسار الذي يتعلق بالفلاحين والخبير الفلاحي فيقوم هذا الأخير بالعديد من الزيارات الميدانية إلى عينة من الفلاحيين الذين يملكون بساتين النخيل في مناطق مختلفة ومع اختلاف نوع النخيل ، حيث يقوم الخبير في هذه الزيارة بإجراء مقابلة مع الفلاحين وتحتوي هذه المقابلة على مجموعة من الأسئلة متعلقة بالأصل البيولوجي (النخيل) ، ومن بينها :

- كم عدد النخيل الموجود في الهكتار؟
- ما هو أنواع النخيل المغروسة في الهكتار ؟
- ما هو متوسط عمر هذا النخيل ؟
- هل جميع النخيل الموجود في الهكتار مثمر ؟
- ماهي المصاريف التي تصرف على النخيل خلال الدورة ؟

- كم يقدر إنتاج كل نخلة ؟

عندما يجمع الخبير هذه المعلومات من قبل الفلاحين الذين أجري معهم المقابلة تأتي عملية التقييم ، بحيث يقوم بتحديد النخيل التي لها نفس العمر ونفس النوع، وكذلك جميع المصاريف التي تم صرفها على هذه الأصول منذ غرسها أو امتلاكها كأصل الى غاية السنة الانتاجية الحالية المعنية بالتقييم، وبالإضافة إلى هذه المصاريف يتم تقدير الانتاج لكل نخلة أي أن قيمة هذا الأصل (النخلة) يتم احتسابها من خلال جمع المصاريف التي تم إنفاقها مع الانتاج الصافي المقدر لهذه النخلة .

ومثال على هذه الحالة حيث نجد :

لدينا هكتار يحتوي على 100 نخلة منها 50 دقلة والباقي غرس .

حيث أن العمر التقديري لهذا النخيل هو 15 سنة وتقدر كمية الإنتاج لكل نخلة حولي 50كلغ إلى 60كلغ .

يتم تلخيص جميع المصاريف في الجدول التالي : **جدول رقم 03: ملخص مصاريف المحملة للنخيل**

البيـــــــــــــان	المبـالغ السنوية الاجمالية
مصاريف السماد (الغبار)	750000دج
مصاريف الكهرباء	100000دج
مصاريف العمال	200000دج
مصاريف الأنابيب تكون مرة في كل 5 سنوات	100000دج
مصاريف تنقية النخيل من الجريد	40000دج
شراء الفسائل (الجبار) تكون مرة في السنة	2500دج
مصروف غرس كل فسيلة تكون مرة في السنة	300دج

هناك بعض المصاريف تكون مرتبطة بالمنتوج أي يتم تحميله للمنتوج مثل: التلقيح (الذكار) ومصاريف أدوية الحشرات في وقت الانتاج.

ومن خلال هذه المصاريف التي ذكرناها سابقا نقوم باحتساب القيمة المحاسبية المقدرة لهذا الأصل خلال السنة .

ففي هذه الحالة نقوم بجمع جميع المصاريف كالآتي :

2500.00دج + 300.00دج + 75000.00دج + 1000.00دج

+ 2000.00 دج+ 400.00دج + 1000.00دج = 45041.00دج

بالنسبة للإنتاج المقدر لكل نخلة كان كالآتي :

بالنسبة للغرس 60كلغ × 70دج = 4200.00 دج

بالنسبة للدقلة 60كلغ × 80دج = 4800.00 دج

القيمة المتوسطة بين الغرس والدقلة =4200.00دج + 4800.00دج / 2 = 4500.00دج

قيمة الأصل البيولوجي (النخلة) = التكلفة المرتبطة بهذا الأصل + القيمة الانتاجية المقدرة للنخلة

4500.00دج + 45041.00دج = 49541.00 دج بالتقريب 50000.00دج

تبقى هذه القيمة تقديرية للنخلة ليست حقيقية لأنه يصعب تحديد القيمة الحقيقية لهذا النوع من الأصول لأنه في الواقع نجد هذه القيمة لا تعكس قيمة النخلة كأصل وخاصة في فترة النمو، و تعود هذه الصعوبة لعدة أسباب من بينها عدم وجود أسواق نشطة وثابتة لهذا النوع من المنتوج لهذا الأصل كذلك عدم توفر نظام تكاليف خاص بهذه الأصول وهذا يعود سببه إلى عدم وجود محاسبة خاصة بهذا القطاع فلهذا تبقى هذه القيمة اجتهاد تقديري لكل من الخبير وأصحاب المصلحة .

1- اسقاط هذه الدراسة على المتعلقة بتقييم النخيل على مؤسسة AGRO SUD

قبل اسقاط عملية التقييم يجب عرض عدد النخيل الموجود في المزرعة ، حيث نجد أن عدد النخيل في السابق كان يبلغ 1400 نخلة لكن في الوقت الحالي يبلغ عدد النخيل 1200 نخلة بأعمار مختلفة كلها تفوق 10 سنوات فمنها ما يبلغ 17 سنة ، 20سنة ، 21 سنة و 22سنة ، ولكي تسهل عملية الاسقاط يجب الشروط اللازمة المرتبطة بهذا الأصل ومن بينها المصاريف الضرورية التي يتم صرفها على هذا الأصل يجب أن تتوفر من تسهيل عملية المقارنة بين ما هو فعلي (النخيل في المزرعة) وما تم استنباطه من الجهات الأخرى

لدينا قيمة 50000.00دج التي تم حسابها سابقا في التقرير فهي على أساس النخلة التي يكون عمرها 10سنوات ، وانطلاقا من هذه المعادلة يتم حساب بقية النخيل التي يختلف عمرها على 10 سنوات.

الجدول التالي يلخص عملية الإسقاط و التقييم لهذه الأصول التي من المفترض أن تكون :

جدول رقم 04:يوضح قيمة النخلة بالتناسب مع عمرها , من إعداد الطالبين

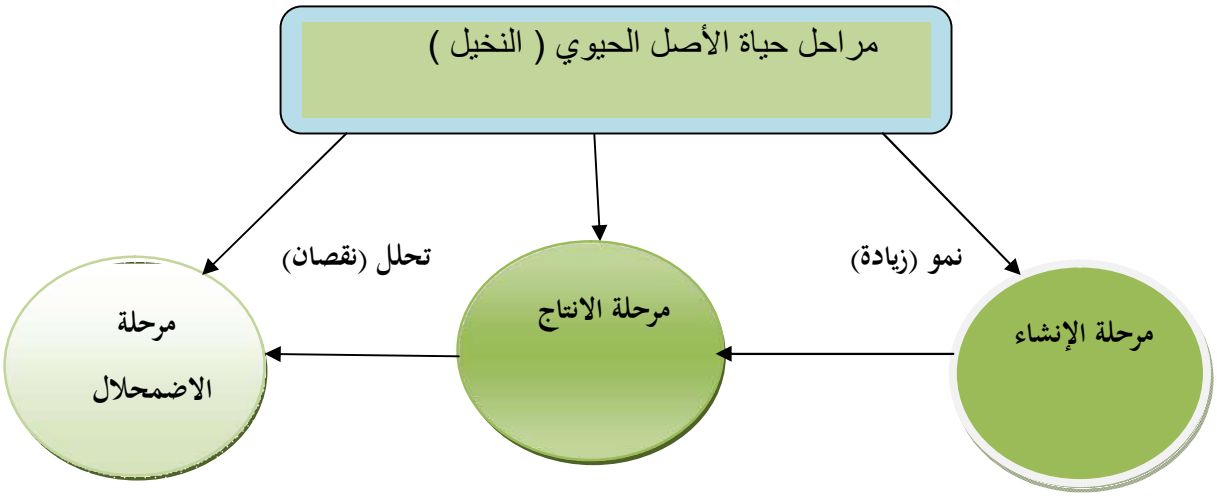
عمر النخلة	قيمة النخلة
10 سنوات	50000.00دج
17 سنة	85000.00دج
20 سنة	100000.00دج
21 سنة	105000.00دج
22 سنة	110000.00دج

لكن في الواقع أي في مؤسسة AGRO SUD لا نجد هذه القيم التي من المفترض أن تكون وهذا سببه راجع إلى عدم وجود العناية الكافية بهذا النخيل و المتمثلة في نظام السقي المناسب لهذا النخيل ، وكذلك الأسمدة (الغبار بشتى أنواعه) التي يحتاجها النخيل بالكمية المناسبة وكذا المتابعة لهذه المصاريف والاجراءات . ولكي تصل المؤسسة إلى هذه القيم أو إلى أكثر منها يجب الاهتمام بهذا النخيل من الناحية المادية لأن هذا النخيل الذي هو في ذمة المؤسسة هو في مرحلة النمو وزيادة في المنتوج أي هذه النخلة هي في مرحلة إنتاج ،ويكون الاهتمام من خلال توفير أنظمة سقي منتظمة ومستمرة وكذلك توفير جميع الأسمدة التي يحتاجها هذا النخيل مع

الحرص وضع نظام خاص بمتابعة العمال القائمين على هذا النخيل وتحفيزهم من خلال مشاركتهم في المنتوج الذي ينتجه هذا الأصل بالإضافة إلى هذا يجب توفر طريقة نظام تكاليف حديثة تنظم وتتابع جميع المصاريف التي تنفق على هذه الأصول .

حيث يتم ترجمة هذه البيانات يوضح مخطط يوضح عملية التحول البيولوجي

الشكل رقم 04: يوضح مراحل حياة النخيل, من إعداد اطالبين



ثانيا : الأصول المتداولة

1- **المخزونات:** تقوم مؤسسة AGRO SUD بزراعة مجموعة من المحاصيل الزراعية المختلفة والتي تكون مدة بقائها في المؤسسة أقل من سنة, ومن بينها (القمح , الشعير , الذرى , التمر) وبالإضافة إلى هذه المنتجات توجد لديها منتجات عرضية متأتية من المنتجات الأساسية منها :

مخلفات القمح و الشعير ⟵ التبن

مخلفات النخيل ⟵ الجريد و الجبار

1-1 القمح والشعير: وهي محاصيل زراعية يتم بذرها في شهر أكتوبر ويتم حصادها في شهر ماي و جوان ومن بين المصاريف التي تتحملها خلال دورة الانتاج :

أ) تكاليف إنتاج مباشرة :

- البذور؛
- الأسمدة بنوعيها؛
- اهتلاك الآلات.

ب) تكاليف إنتاج غير مباشرة

- مصاريف الكهرباء.
- مصاريف الإدارة العامة.

التسجيل المحاسبي :يتم إدراج كافة المصاريف التي يتحملها المنتج خلال الدورة ضمن تكلفة إنتاج المحصول .

تسجيل مصروف الاسمدة **الملحق رقم 03**

		2018/12/27		
3821810		مشتريات الأسمدة	8527379.30	
4456		الرسم على القيمة المضافة	1620202.07	
	40100	مورد		10147581,37
		فاتورة رقم :2018/29		
3218810		المواد القابلة للاستهلاك	8527379.30	
	382188100	مشتريات		8527379.30
		استلام المواد الاولية		
40100		مورد	8526981.37	
	5121180	البنك		8526981.37
		تسديد المورد		
6021881		التموينات الأخرى	8527379.30	
	3218810	المواد القابلة للاستهلاك		8527379.30
		استهلاك الاسمدة		

ملاحظة :حيث أنه يتم تسجيل كافة المصاريف بنفس الطريقة .

وفي شهر ماي يصبح المحصول جاهز فيتم حصاده وتكون عملية التسجيل المحاسبي كالتالي من خلال فاتورة رقم :

		شهر ماي		
3559355		مخزون من المنتجات	تكلفة إنتاج	
	7249355	إنتاج مخزن		تكلفة إنتاج
		دخول المنتجات إلى المخازن		
7249355		إنتاج مخزن	تكلفة الإنتاج	
	3559355	مخزون من المنتجات		تكلفة الإنتاج
		خروج المنتوج لغرض البيع		

ملاحظة : عند البيع يتم التسجيل بسعر البيع و الفرق بين سعر البيع و تكلفة الإنتاج هو هامش الربح .

1- 2 التمور: يوجد لدى المؤسسة نوعين من التمور (دقلة نور , غرس) ويكون موسم التمور من شهر فيفري إلى غاية شهر سبتمبر وتتحمل المؤسسة خلال الفترة مجموعة من المصاريف تدخل ضمن تكلفة إنتاج التمر

من بين المصاريف التي تتحملها :

- مصاريف العمال ؛
- مصاريف تلقيح النخيل؛
- مصاريف الكهرباء .

خطوات البيع: من أجل بيع محصولها من التمر تقوم المؤسسة بالإعلان عن نيتها بالبيع ودعوة الزبائن إلى المزرعة بهدف التعرف على المنتوج وإعطاء السعر المناسب له، ويحدد في هذا الإعلان آخر أجل لاستلام العروض، وبعد استلام جميع العروض الخاصة بهذا المنتوج يتم القيام بمحضر جلسة متعلق بـ دراسة هذه العروض بحيث يجتمع فيه كل من المدير العام ورؤساء مصالح و يتم منح الموفقة للزبون الذي أعطى أعلى سعر مقارنة مع الأسعار الأخرى . السعر الأكبر هو الذي يفوز بالمزايدة . أنظر **الملحق رقم 04**

وتتم عملية التسجيل الحاسبي كالتالي : فاتورة بيع التمر **أنظر الملحق رقم 05**

ويتم التسجيل هذه المصاريف حسب طبيعتها ويتم تحميلها إلى تكلفة إنتاج التمور.

72		الانتاج المخزن	تكلفة إنتاج	
	35	المخزونات من المنتجات		تكلفة إنتاج
		المخزون لغرض البيع		
		2018/09/25		
4111000		الزبون	615000.00	
	4457000	الرسم على القيمة المضافة		50780.00
	7018210	منتج تام		564220.00
		فاتورة بيع رقم 2018/015		
512		البنك	615000.00	
	411	الزبائن		615000.00
		التسديد بشيك بنكي		

بالإضافة إلى بيع منتجات الرئيسية للمؤسسة هناك بعض المنتجات العرضية تقوم المؤسسة ببيعها ومن بينها نجد أن المؤسسة قامت ببيع مخلفات القمح (التبن) وكذا مخلفات النخيل (الجبار) ، حيث تلجأ المؤسسة لبيع هذا النوع من المنتجات بغرض تخفيف من التكاليف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة.

نموذج عن بيع التبن والجبار :قامت المؤسسة ببيع منتج التبن (الأعلاف) وفقا لفاتورة بيع **أنظر الملحق رقم 06**

		2019/04/18		
41100		الزبون	340000.00	
	7019150	مبيعات منتج التبن		340000.00
		وفقا لفاتورة رقم 2019/005		

بالنسبة لبيع الجبار ، حيث قامت مؤسسة ببيع فسائل النخيل وكان التسجيل المحاسبي كالآتي **أنظر الملحق رقم 07**

		2019/04/16		
41100		الزبون	30000.00	
	7019320	منتجات الفلاحية للنخيل		30000.00
		فاتورة رقم 2019/044		

2-2 الزبائن: تتعامل المؤسسة مع زبون اساسي من أجل بيع محصولها من القمح والشعير وهو (تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية ورقلة c.c.l.s) ولغرض بيع محاصيلها الأخرى تتعامل مع العديد من الزبائن الأخرين.

خسائر القيمة عن حسابات الزبائن: بتم إنشاء خسائر عن قيم الحقوق عندما تظهر خسارة محتملة (قيمة أقل من قيمة الدخول) , والخسارة هذه تجاه الغير تأخذ في الحسبان خسائر القيم عن خسائر الزبائن . **وضعية الزبائن المشكوك فيهم أنظر الملحق رقم 08**

- حيث تقوم المؤسسة بتحويل الزبون العادي إلى زبون مشكوك فيه كخطوة أولى؛
- تخصيص مؤونة للدين الذي يحتمل عدم تسديده في نهاية السنة المالية.
- تتبع المؤونة سواء بالزيادة أو النقصان .

أما عن وضعية الزبائن لمؤسسة **AGRO SUD** فتعالج وفق التسجيل المحاسبي التالي:

		تاريخ العملية		
4165000		زبون مشكوك فيه	11998329.39	
	411	الزبائن		11998329.39
		(تحويل زبون العادي إلى زبون مشكوك فيه)		

عندما يصبح الزبون مشكوك فيه تقوم المؤسسة بتشكيل مؤونة خسارة القيمة عن حسابات الزبائن فيتم التسجيل المحاسبي للعملية كالتالي :

		2014/12/31		
685		مخصصات مؤونات عن خسائر الزبائن	11998329.39	
	4954110	خسائر القيمة عن حساب الزبائن		11998329.39
		(تشكيل مؤونة)		

ومن خلال دورة 2015 تم إثبات زيادة فالخسائر عن حساب الزبون .

		2015/12/ 31		
685	4954110	مخصصات مؤونات عن خسائر الزبائن خسائر القيمة عن حساب الزبائن (خسارة قيمة)	2847975.00	2847975.00

ثانيا: معالجة الخصوم :

1- الإعانات: إضافة إلى هذه التثبيتات فهناك بعض التثبيتات تمنح لبعض القطاعات في شكل إعانة ومن أهمها القطاع الزراعي الذي يعتبر ركيزة أساسية في الدولة ومن أجل المحافظة على هذا القطاع وجعله مستمر في النشاط تقوم الدولة بمنح امتيازات وإعانات في شكل معدات ، آلات وأراضي فلاحية .

تحصلت مؤسسة AGRO SUD على تجهيز والمتمثل في آلة (جرار)وكان التسجيل المحاسبي كما يلي :

441	131	الدولة والجماعات العمومية الأخرى ,الإعانات المطلوب استلامها إعانات التجهيزات وعد بالحصول على إعانة تجهيز (جرار)	3781440.00	3781440.00

عند تنفيذ الوعد تقوم المؤسسة بتسجيل القيد التالي :

2159900		معدات (جرار)	3781440.00	
	441	الدولة والجماعات العمومية الأخرى ,الإعانات المطلوب استلامها الحصول على إعانة تجهيز(جرار) وفق إشعار رقم		3781440.00

وفي نهاية كل الدورة يتم ترحيل مبلغ الإعانة إلى النتيجة بأجزاء مساوية للمدة 5سنوات ويكون القيد المحاسبي كما يلي :

		2013/12/31		
1319000		إعانات التجهيز	756288.00	
	754	أقساط اعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية التحويل السنوي لإعانة تجهيز إلى النتيجة		756288.00

وفي نهاية السنة الأخيرة التي تنتهي فيها مدة الإعانة وبعد تسجيل قسط الترحيل تقوم المؤسسة بترحيل حساب الإعانة المعني وذلك كما يلي :

		2013/12/31		
131		إعانات التجهيزات	756288.00	
	1319000	إعانات التجهيز		756288.00
		إقفال حساب الإعانة		

2-المقاربة البنكية :هي وثيقة تعدها المؤسسة من أجل القيام بمقارنة (مطابقة الأرصدة) بين الحساب البنكي وحساب البنك لدى المؤسسة من خلال الوثيقة التي أعدتها مؤسسة AGRO SUD نجد أن هناك بعض الفر وقات بين كشف المرسل وسجلات حساب البنك لدى المؤسسة ، وحيث كانت العمليات المحاسبية التي لم يسجلها البنك كالآتي :

- رصيد دائن أول المدة : 1787709.00دج
- مبلغ مدين لحساب المورد: 134550.00 دج
- مبلغ مدين للحساب رقم 0833254 وطنية : 2500.00 دج
- مبلغ مدين للحساب رقم 0833286 وطنية : 5000.00 دج
- مبلغ مدين : 168511.80 دج
- مبلغ مدين للحساب رقم 0212490 : 65749.40 دج
- مبلغ مدين لفندق رقم 0212491 : 57600.00 دج
- مبلغ مدين لفندق صديق : 24000.00 دج
- مبلغ مدين للحساب رقم 0212493 : 6435.00 دج
- مبلغ مدين للمورد : 7375.00 دج
- المطعم مدين بـ : 57300.00 دج
- مبلغ مدين للمورد : 55800.00 دج
- مبلغ مدين للمؤسسة ذات الشخص الوحيد حساب رقم 0212497 : 198176.00 دج
- مبلغ مدين بـ : 197334.09 دج
- مبلغ مدين للمورد : 128828.70 دج
- مبلغ حساب الفندق رقم 212500 مدين بـ : 60055.03 دج
- مبلغ للمورد مدين بـ : 7578.68 دج
- مبلغ الحساب رقم 0482303 مدين بـ : 278324.50 دج

حيث أن مجموع الأرصدة المدينة بلغت 1275118.20دج وكان الرصيد الدائن يقدر بـــ 1787709.00 دج أي أن الرصيد النهائي بلغ 512590.80 دج أما بالنسبة لرصيد حساب البنك لدى المؤسسة بلغ512590.80 دج بمعنى أن محاسب المؤسسة سجل جميع العمليات المحاسبية حين حدوثها مما يجعل السجلات المحاسبي والقوائم المالية للمؤسسة تتميز بالشفافية وصدق المعلومة المحاسبية . **أنظر الملحق رقم 09**

المطلب الثاني: الإفصاح عن القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية بمثابة المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة ولمختلق العمليات التي تقوم بها خلال الدورة حيث تصف وتعبر عن الوضعية الحالية و إعطاء الصورة الصادقة عن المؤسسة , وفي مايلي سنقوم بعرض أهم القوائم التي تعدها مؤسسة AGRO SUD وهي (الميزانية , جدول حساب النتيجة , جدول تدفقات الخزينة , قائمة تغير في راس المال).

أولا : الميزانية (الأصول , خصوم)

وهي عبارة عن قائمة تعدها المؤسسة تعبر فيها عن جرد في لحظة زمنية معينة لعناصر الأصول والخصوم , وكذا الآجال التي ترتب حسبها هذه العناصر باستخدام خاصية السيولة والإستحقاق .

ومن خلال الميزانية التي أعدتها المؤسسة AGRO SUD المتعلقة بالسنة 2015 أنظر الملحق رقم:

عرض الميزانية :

1. ميزانية الأصول:

- الأصول الثابتة : حيث تتضمن مختلف الأصول المادية والمعنوية التي تتجاوز مدة بقائها في المؤسسة أكثر من سنة حسب خاصية المدة الزمنية , وتندرج فيها كافة التثبيتات والمعدات ة الأدوات ؛
- الأصول المتداولة: حيث تضم كل من الأصول التي لا تتجاوز مدة بقائها في المؤسسة أكثر من سنة حسب مبدا السيولة تتضمن المخزونات و الزبائن وكذا الخزينة .

2. ميزانية الخصوم: ويتم ترتيبها على حسب درجة الإستحقاق ومبدأ السنوية في التفرقة بين الخصوم المتداولة والغير متداولة

- رؤوس الأموال ؛
- خصوم غير جارية ؛
- خصوم جارية .

تقيم عناصر الميزانية : تم التقييم لعناصر الميزانية وفق التكلفة التاريخية بالنسبة للأستثمارات العادية والقيمة السوقية بالنسبة للأصول البيولوجية.

مكونات الميزانية :

1- معلومات متعلقة بالدورة الحالية N والدورة السابقة N-1 من أجل السماح بإجراء المقارنة ؛

2- كذلك على عمود مخصص للملاحظات التي يتم من خلالها شرح بعض عناصر الميزانية ؛

3- عمود يوضح المبالغ الخام لعناصر الأصول وعمود أخر مخصص لتبين خسائر القيمة الإهتلاك و المؤونات.

ومن خلال الميزانية التي أعدتها مؤسسة AGRO SUD نلاحظ أنها إلتزمت بالشروط التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من أجل إعداد القوائم المالية.

نقوم بقراءة لقائمة الميزانية :

- ❖ إجمالي الأصول الغير جارية بصافي القيمة : 67, 597 044 100دج

تتضمن كل من التثبيتات المادية والمعنوية ومن بينها الأصول البيولوجية

- ❖ إجمالي الأصول الغير جارية بصافي القيمة : 31, 679 350 4 دج

المخزونات , حساب الزبائن , خزينة الأصول .

- ❖ إجمالي الأموال الخاصة :82, 366 547 65 دج

تتضمن كل من رأس المال و احتياطات و الأرباح الغير موزعة , نتيجة الدورة .

- ❖ إجمالي ديون طويلة الأجل : 97, 874 086 11 دج
- ❖ إجمالي خصوم جارية :

- حساب الموردون : 31, 553 498 12 دج
- ضرائب :12, 731 834 دج
- ديون أخرى : 76, 912 427 14دج

جدول حساب النتيجة : هو عبارة عن قائمة مالية تعدها المؤسسة تبين فيها كافة النواتج وكذا التكاليف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة ومن خلال الفرق بين الإنتاج و التكاليف نتحصل على نتيجة الدورة إما ربح أو خسارة ؛ ووفق لما نص عليه النظام المحاسبي المالي فإن على المؤسسة أن تفصح على المعلومات اللازمة , ويجب أن يحتوي على معلومات تخص الدورة الحالية و الدورة السابقة من أجل إجراء مقارنة , ويتم إدراج الناتج عن بيع السلع أو تقديم خدمات بعد التأكد من تحصيلها .

- تفصح المؤسسة في جدول حساب النتيجة عن تحليل الأعباء حسب طبيعتها : الهامش الإجمالي, القيمة المضافة , الفائض الإجمالي للاستغلال ؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب و الرسوم؛
- مخصصات الإهتلاك؛
- العناصر الغير مالية؛
- :النتيجة العادية قبل توزيع الأرباح.

ومن خلال جدول حساب النتائج الذي أعددته المؤسسة نلاحظ أنه تم الافصاح على :

- إنتاج السنة المالية: 19, 858 366 16دج

- استهلاك السنة المالية : 82, 836 758 11 دج
- القيمة المضافة للاستغلال : 37, 021 608 4دج
- إجمالي فائض الاستغلال 36, 617 954 4- دج
- النتيجة العملياتية: 54, 218 326 8- دج
- النتيجة المالية :
- النتيجة العادية قبل الضرائب: 54, 218 326 8- دج
- النتيجة الصافية:54, 218 326 8- دج

ثالثا : جدول تدفقات الخزينة

هو عبارة عن قائمة تبين مقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة , وتصنف التدفقات النقدية إلى التدفقات من الأنشطة التشغيلية وتدفقات من الأنشطة الاستثمارية وتدفقات من الأنشطة التمويلية .

1 عرض جدول تدفقات الخزينة ؛

يتم التوصل آليا بحسب برنامج المحاسبة لجدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة أنظر الملحق رقم 13 .

2 في جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة AGRO SUD تفصح المؤسسة على المعلومات اللازمة المحتواة في جدول تدفقات الخزينة وتكون متعلقة بالدورة المالية N والدورة المالية N-1 من إجراء المقارنة

- تفصح المؤسسة في جدول تدفقات خزينتها على :

- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال وتضم :

التحصيلات المقبوضة من الزبائن ، المبالغ المدفوعة إلى الموردين و المستخدمين ، الفوائد والمصاريف المالية المدفوعة ، تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير عادية

- تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من أنشطة الاستغلال

- تدفقات الخزينة المتأتية من دورة الاستثمار وتضم :

التسديدات لحيازة القيم الثابتة المادية و المعنوية ؛

تحصيلات التنازل عن القيم الثابتة المادية و المالية ؛

تحصيلات أخرى؛

تحصيلات التنازل عن القيم الثابتة المالية ؛

الفوائد المحصلة عن التوظيفات المالية؛

- تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية ؛

- تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية وتضم :

التحصيلات الناتجة عن إصدار أسهم مع علاوة إصدار ؛

حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي قامت بها ERIAD SETIF / SPA؛

التحصيلات المتأتية من القروض ؛

تسديدات القروض و الديون الأخرى المماثلة ؛

- تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التمويلية ؛

تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولة وشبه السيولة؛

- التغير في الخزينة للفترة ؛

الخزينة ومعدلاتها عند افتتاح السنة المالية؛

الخزينة ومعدلاتها عند إقفال السنة المالية؛

- التغير في الخزينة خلال الفترة؛
- المقاربة مع النتيجة المحاسبية حيث كان؛

جدول رقم 05: يمثل تدفقات الخزينة , من إعداد الطلبة (المصدر وثائق المؤسسة)

البيان	2015	2014
تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من أنشطة الاستغلال أ	-6289941.29	-19207426.80
تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية ب	-2903620.62	-428577.34
تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التمويلية ج	9829904.00	14538596.75
التغير في الخزينة للفترة (أ + ب + ج)	636342.09	-5067407.39
التغير في الخزينة خلال الفترة	636342.09	-5067407.39
المقاربة مع النتيجة المحاسبية	-7689876.45	-2460116.12

رابعا : جدول حركة رؤوس الأموال الخاصة: بالإضافة إلى حساب نتيجة المؤسسة التي تستعرض من خلاله نتيجة نشاطها الاستغلالي ، فإن جدول حركة رؤوس الأموال يقدم بدوره معلومات على الحقيقة الاقتصادية للنتيجة المحددة مسبقا في الدورة من خلال عرضه للتغيرات في رؤوس أمول المؤسسة بتاريخ تحديدها لنتيجة نشاطها ، حيث تعرض المؤسسة من خلال هذا الجدول نوعين من المعاملات :

- حركة أسهمها و احتياطاتها؛
- إجمالي النتائج المولدة سواء أدرجت في حساب النتيجة أم لم تدرج؛
- الأثر عند تغيير الطرق المحاسبية؛
- بعض المعاملات مثل تحويل العملات الأجنبية أو التغيرات في القيمة العادلة؛

ومن العناصر الواجب عرضها في جدول حركة رؤوس الأموال : إيرادات وأعباء الدورة مع عرضها المفصل بين المخصصة للمساهمين في رأسمال الشركة الأم وبين المخصصة لفائدة الأقلية.

- الأثر على النتيجة الصافية للدورة؛
- إجمالي المتجمع لتغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء. (**أنظر الملحق رقم : 14**)

وحيث كانت كما يلي :

البيان	رأس المال	الاحتياطات والنتيجة
رصيد N-2/12/31	70000000.00	3873585.36
النتيجة الصافية للعملية		-27212595.59
رصيدN-1/12/31	70000000.00	-23339010.23
النتيجة الصافية للعملية		2637291.27
رصيد N/12/31	**70000000.00**	**-20701718.96**

تحليل أسئلة المقابلة :

من خلال المقابلة الشخصية التي أجريناها مع المكلف بالمحاسبة في المؤسسة وكانت الأسئلة تدور حول كيفية و قواعد الإدراج للأصول المؤسسة وكذا التفرقة بين الأصل البيولوجي و المخزون الزراعي و أيضا كيف يتم الإفصاح عن تكاليف النشاط الزراعي و إراداته خلال الدورة وهل يؤثر الإخضاع الجبائي (الإعفاء) على المسك المحاسبي في المؤسسة .

-فيما يتعلق بالإدراج والإفصاح

أشار (رئيس مصلحة المحاسبة و المالية) يتم التفرقة بين الأصل والمخزون الزراعي في المؤسسة من خلال المدة التي يبقى فيها الأصل داخل المؤسسة , حيث نقول عنه أصل بيولوجي إذا تجاوزت مدة بقائه في المؤسسة أكثر من سنة , ونقول عنه انه مخزون إذا كانت مدة بقائه أقل من سنة, ويتم إدراجهم في المؤسسة وفق الشروط والقواعد التي نص عليها النظام المحاسبي المالي, وعن الإفصاح عن التكاليف والإرادات النشاط الزراعي خلال الدورة فيتم في جدول حساب النتائج للمؤسسة من خلال إنتاج الدورة و استهلاكاتها, وعن الإخضاع الجبائي (الإعفاء) أضاف قائلا أنه لا يؤثر على المسك المحاسبي للمؤسسة فهي تقوم بمسك محاسبة منتظمة من أجل إعطاء معلومات ذات جودة وصورة صادقة عن المؤسسة لمستخدمي القوائم المالية ألا وهي الدولة (الرقابة على المؤسسات الحكومية) وليست إدارة الضرائب المستخدم الوحيد لهذه القوائم .

-بالنسبة للتقييم و القياس

ومن خلال المقابلة الشخصية مع الخبير الفلاحي المتعاقد مع المؤسسة وكذا المكلف بالمحاسبة , حيث كانت الأسئلة تدور حول كيفية تحديد الأسعار و التقييمات في المؤسسة للأصول والمخزونات الزراعية وكذا طرق تقييم المخزونات في ظل تعدد المنتجات و اختلاف الدورات وأيضا عن العوامل المؤثرة على عملية التقييم , فكانت الإجابة كالتالي :

عن كيفية التقييم للأصول البيولوجية لديها حيث تعتمد المؤسسة في عملية التقييم على الخبير الفلاحي حيث كانت إجابة هذا الأخير على أنه يتم تقييم النخيل من خلال إجراء تحقيق ميداني يكون على مستوى السوق وكذا الأخذ بعين الاعتبار بآراء عينة من الفلاحين حول تقييم النخيل من مختلف الجهات ويعتمد في عملية التقييم أيضا على حسابات رياضية تمكنه من التقييم بعقلانية ,

وتعتمد المؤسسة على الخبير في كل دورة في إعادة التقييم للنخيل , وفي ظل تعدد المنتجات واختلاف دوراتها تقوم المؤسسة بالمحاسبة التحليلية لكل منتج من منتجاتها على حدا ,وأما عن العوامل المؤثرة عن عملية التقييم غياب سوق منتظمة يتم الاعتماد عليها في تحديد قيم للأصول البيولوجية لخصوصيتها التي يصعب تقييمها بسهولة وبشكل مؤكد .

-فيما يخص المشاكل التي تواجهها المؤسسة الزراعية:

- حيث من خلال المقابلة كانت التساؤل يدور حول علاقة ملكية مؤسستكم بالحفاظ على أصولها وممتلكاتها , وكذا المشاكل التي تواجهها الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة حيث كانت الإجابة على أنه توجد مشاكل لها علاقة بملكية المؤسسة حيث أن ملكيتها تعود للدولة الأمر الذي ساهم في الإهمال واللامبالاة من طرف العمال في المحافظة على أصول المؤسسة وذالك في ظل انعدام التحفيز والتشجيع و كذا الرقابة والعقوبات , أثر بالسلب على نتائج المؤسسة من ما أدى بها إلى تحقيق خسائر متكررة , وكذالك انخفاض في قيم أصولها بسب الإهمال, وعن المشاكل التي تواجهها في الممارسة المحاسبية وهو غياب مدونة حسابات خاصة بالقطاع الزراعي الأمر الذي يترك المجال مفتوح حول اجتهادات المكلفين بالمحاسبة بدوره يؤثر على عملية المقارنة, وأيضا عدم تزامن وتوافق الدورة المالية مع موسمية النشاط الزراعي أثر هذا الأخير على تحميل مصاريف الدورة الحالية للدورة السابقة من ما يخلق مشاكل في الإفصاح ويؤثر عن الصورة الصادقة, وأيضا غياب لقوائم المؤسسة سوق نشطة الأمر الذي يصعب من عملية التقييم .

ومن خلال المقابلة الشخصية نستخلص أن المؤسسة الزراعية في ظل النظام المحاسبي المالي تلتزم بقواعد وشروط هذا الأخير من حيث الاعتراف والقياس و الإفصاح المحاسبي, إلا أنه توجد بعض النقائص المتعلقة بالممارسة المحاسبية في هذا النشاط نظرا لخصوصيته , الأمر الذي يستوجب إصلاحا محاسبيا جاد يلبي كافة احتياجاته مثله مثل القطاعات الأخرى التي شملها الإصلاح من بينها قطاع البنوك والتأمينات, وكضرورة حتمية فإنه يجب على المنظرين في مجال المحاسبة ومتخذي القرارات في الجزائر استحداث إصلاحات جذرية تلبي إحتياجات هذا القطاع .

خلاصة الفصل:

يعتبر هذا الفصل بمثابة الإسقاط التطبيقي لما تضمنه الجانب النظري من الدراسة حيث تم تسليط الضوء على الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية AGRO SUD في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأيضا على آليات وطرق تقييم للأصولها البيولوجية من خلال دراسة حالة للمؤسسة , حيث أن المؤسسة تلتزم بقواعد النظام المحاسبي المالي (SCF) فيما يتعلق بلإعتراف والقياس والإفصاح , وأنها تقوم بعملية التقييم للأصولها البيولوجية وفق القيمة السوقية تلبية لمتطلبات القياس في مجال الأصول البيولوجية .

خاتمة

الخاتمة:

تطرقنا في موضوع بحث تقييم الممارسة المحاسبية في المؤسسة الفلاحية في ظل النظام المحاسبي المالي لذا أردنا معرفة ما مدى تلبية النظام المحاسبي لاحتياجات المؤسسة الزراعية AGRO SUD وما مدى التزام المؤسسة AGROU SUD بهاذ النظام ,وماهي المشاكل والعراقيل التي تواجهها المؤسسة في تطبيق النظام المحاسبي المالي .

بحيث قسم موضوع البحث إلى فصلين وانطلاقا من الفرضيات الأساسية وباستخدام المنهاج المشار إليه . تمثل الفصل الأول في الإطار النظري والدراسات السابقة قصد إبراز كل العناصر التي لها أهمية وصلة بالبحث , أما الفصل الثاني فتمثل في عرض ومناقشة نتائج الجانب التطبيقي من خلال دراسة الحالة هدفت إلى إبراز تقيم الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية AGRO SUD حيث تشمل الخاتمة على النتائج المتوصل إليها وكذا التوصيات الهامة في مجال موضوع البحث وفق لما جاء به النظام المحاسبي المالي بإضافة إلى إعطاء مجموع من الأفاق البحثية لهذه الدراسية وقد تم عرض بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة الحالية للتعرف إلى ما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج من ناحية وبيان ما يمكن أن تضيفه الدراسة الحالية من ناحية أخرى .

حيث لوحظ أن الدراسة الحالية اختلفت عن الدراسات من حيث القطاع.

حيث تم معالجة الهدف الرئيسي من الدراسة المتمثل في تقييم الممارسة المحاسبية في المؤسسة الزراعية AGRO SUDفي ظل النظام المحاسبي المالي من خلال الجانب التطبيقي المتمثل في دراسة حالة لمؤسسة AGRO SUD التي تم فيها إجراء مقابلات شخصية مع رئيس مصلحة المالية و المحاسبة وكذا الاطلاع وتحليل بعض وثائق المؤسسة من أجل إعطاء الدراسة أكثر مصداقية .

نتائج الدراسة :

- ✓ المؤسسة الزراعية AGRO SUD تلتزم بقواعد الاعتراف و القياس المحاسبي وكذا قواعد التسجيل والافصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ يتعذر على المؤسسة تطبيق كل الشروط المتعلقة بالتقييم المحاسبي للأصل البيولوجي وذلك بسبب ظروف البيئة المحاسبية أهمها غياب السوق النشط؛
- ✓ عدم وجود نموذج مضبوط لتقييم الأصول البيولوجية حيث أن النظام المحاسبي المالي لم يتم تحديثه منذ إصداره، ولم يتم إصدار نموذج مباشر يعالج القطاع الزراعي.

اختبار الفرضيات : من خلال الدراسة الميدانية وقصد الإجابة على الإشكال المطروح تم اختبار الفرضيات وتوصلنا إلى النتائج التالية:

- **الفرضية الأولى** : تأكيد الفرضية التي تنص على أن المؤسسة الزراعية AGRO SUD تلتزم بقواعد الاعتراف و القياس والإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي,

تبين ذلك من خلال عرض طرق التقييم وطريقة معالجتها محاسبيا وكذا التسجيلات المحاسبية ومن خلال دراسة الحالة تحقق أن المؤسسة تلتزم بشروط الاعتراف والقياس وعرض القوائم المالية لسنة 2015 وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي؛

- **الفرضية الثانية** : تأكيد الفرضية التي تنص على أن المؤسسة الزراعية AGRO SUD تواجه بعض من المشاكل و العراقيل المرتبطة بالممارسة المحاسبية .

وذلك من خلال دراسة الحالة تحقق ذلك و من خلال مقابلات شخصية مع موظفي مصلحة المحاسبة والمالية تبين وجود بعض العراقيل والمشاكل :

1. عدم وجود محاسبة خاصة بالقطاع الفلاحي؛
2. عدم وجود مدونة حسابات خاصة؛
3. غياب المقدرة على الافصاح الشامل وذلك لعدم وجود ميزانية مفصلة تظهر مختلف بنود للأصول البيولوجية؛
4. عدم وجود سوق نشط يسهل في عملية تقييم الأصول البيولوجية؛
5. تأثير سياسة الدعم الأسعار البيع التي تأثر على إعطاء الصورة الصادقة لنشاط المؤسسة.

التوصيات :

- ✓ تفعيل أسواق تهتم بتسعير المنتجات الزراعية ؛
- ✓ إدراج خبراء معتمدين ومكاتب مختصة في تقييم الأصول البيولوجية؛
- ✓ الاستفادة من تجارب وخبرات الدول في مجال المحاسبة الزراعية؛
- ✓ استحداث محاسبة خاصة بالقطاع الفلاحي مع توفير مدونة حسابات خاصة به؛
- ✓ عقد ندوات و أيام الدراسة حول الاشكالات المحاسبة في القطاع الفلاحي.

أفاق الدراسة :

- ✓ توسيع الدراسة الحالية إلى عينة أكبر مجموعة من المؤسسات الزراعية؛
- ✓ تقييم الممارسة المحاسبية للنشاط الحيواني؛
- ✓ مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS41 في المؤسسة الزراعية الجزائرية.

المصادر والمراجع

أولا : المراجع بالغة العربية .

الكتب:

طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** ، الدار الجامعية مصر، 006.

1. لخضر علاوي , **معايير المحاسبة الدولية** , الصفحات الزرقاء الجزائر 2011 .
2. سيد عطا لله سيد، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع ، الاردن ،ط1 ,2009 .
3. هاشم محمد عطية ومحمد عبد ربه ، **دراسات في المحاسبة المتخصصة** ,الدار الجامعية للطبع و النشر ، مصر سنة 2000
4. محمد مطر و موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، الاردن، ط2 ,2008 .

البحوث والرسائل الجامعية :

5. عوادي نعمان، **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفق المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولي (AIS_IFRS) والنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)** , مذكرة ماجيستير، جامعة باجي مختار،2012 .
6. المحاسبة الخاصة (محاسبة قطاعية) , **مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة** , جامعة باتنة 1, 2015-2016 .
7. رمزي حسين عبد السلام، **تطوير اساليب الافصاح عن المحاسبة البيئية لتحسين اداء المنشأة**،رسالة ماجستير غير منشورة 2014 .
8. مي زهير يونس الدباغ ، **المشاكل المحاسبية لمعالجة الموجودات في النشاط الزراعي** ، رسالة ماجستير ، جامعة الموصل العراق سنة 2000 .
9. راشدي يوسف , **تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية** , مذكرة ماستر, جامعة ورقلة, 2018 .
10. فقيه أيمن, **تقييم الممارسة المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية** , مذكرة ماستر جامعة ورقلة, 2018.

وقائع والتظاهرات العلمية (الملتقيات , المؤتمرات ، الأيام)

11. سليمان بلعور وعبد القادر قطيب، **متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ا لمنعقد في جامعة ورقلة يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.
12. مداني بن بلغيث ، **تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية** ،الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد، المركز الجامعي الوادي،17-18 جانفي 2010 .

القرارات والقوانين والمراسيم :

14.الجريدة الرسمية الصادرة في 25 /11 /2007 المتضمنة القانون رقم 11.07 المؤرخ بتاريخ 25نوفمبر 2007والمتضمن للنظام المحاسبي المالي ،العدد 74.

15.الجريدة الرسمية الصادرة في 2008/05/28 المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم 08-156 , المؤرخ بتاريخ 26ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11, العدد .27

16.الجريدة الرسمية الصادرة في 2009/04/08, المتضمن للمرسوم التنفيذي 09 – 110 ,المؤرخ بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي , العدد 21 .

17.الجريدة الرسمية الصادرة في 25 /2009/03 ,المتضمنة االقرار المؤرخ بتاريخ 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 .

18.التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق لنظام المحاسبي المالي.

19.التعليمة رقم 08-02 الصادرة بتاريخ 19أكتوبر 2010 حول طرق تطبيق تعليمة متعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي .

المجلات :

21.منى كامل حمد , أهمية التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العراق ،عدد2013،36 .

22.سنان محمد جبريل ، المعالجة المحاسبية للمنتجات العرضية في المنشآت الزراعية مجلة تنمية الرافدين ، عدد 82 ، العراق 2006 .

23.بالرقي التجاني , **القياس في المحاسبة ماهيته و قيوده ومدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد08 لسنة 2008 .

المراجع الأجنبية :

1. جورج تومان بيداويد، **الافصاح المحاسبي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا ،** أطروحة دكتوراه في المحاسبة 2012.
2. Cruijsen .**Biological Assets fair value vs Historical Cost**
3. Rozentāle & Ore **: Solution Evaluation of Biological Assets: Problems and**

الملاحق

ملحق رقم (01) فاتورة شراء (أسمدة)

S A R L M A G S U B

ENLEVEMENT & TRAITEMENT DES DECHETS

TRAITEMENT & VALORISATION DES DECHETS ORGANIQUES

SARL AU CAPITAL : 30.000.000.00 D.A.
SIEGE SOCIALE : CITE TEKSEBET EL-OUED
USINE : Z. I. AL-FOULIA REGUIBA W. D'EL-OUED
N° R.C : 16 B 0544055 - 00/39
N° I.F : 001639054405501
N° A.I : 39014120081
N° I.S : 001639010013266
N° COMPTE : 388000130830011
BADR AGENCE D'EL-OUED
EMAIL : contact@sarlmagsu
Tél: 0696 96 80 80 | 0550 70 70 08

EL-OUED LE : 10/03/2019
N° SERIE : 00001
N° FACTURE : 00001
CODE CLIENT : 00001

DOIT : SPA ENTREPRISE PUBLIQUE
ECONOMIQUE AGRO SUD
ZONE INDUSTRIELLE OUARGLA
N° I.F. : 099930012269367
N° R. C. : 99 B 0122693-00/30
N° A.I. : 30010314984

RÉF.	DÉSIGNATION	U. M.	QUANTITE	PRIX. U. H/T	MONATNT H/T
0001	SAC 25 KG FERTIMIX COMPOST ORGANIQUE NATUREL	SAC	480	725.00	348,000.00
				TOTAL H.T.	348,000.00
				TVA 19%	66,120.00
				TOTAL T.T.C.	414,120.00

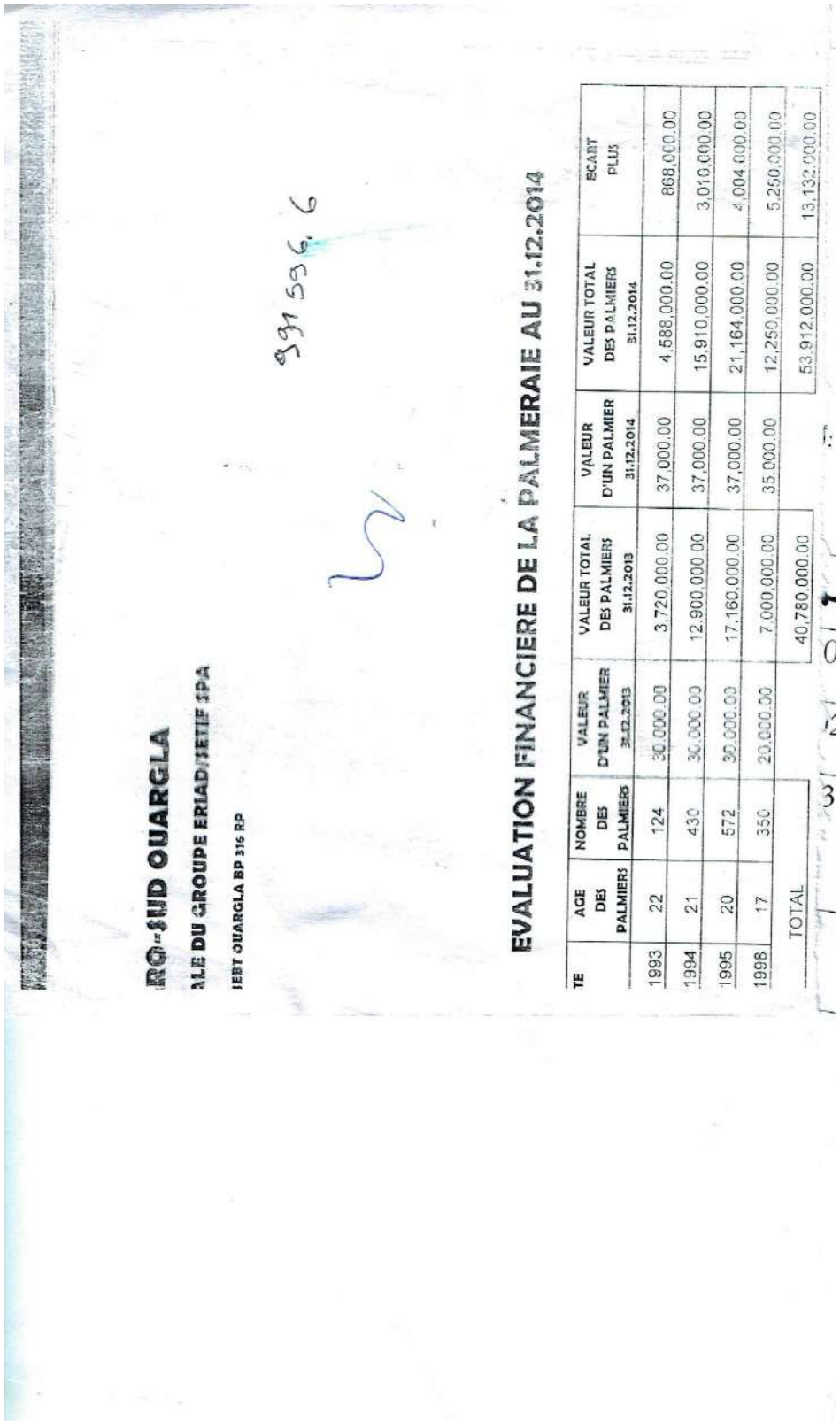
ARRÊTÉ LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE : QUATRE CENT QUATORZE MILLE CENT VINGT D.A.

MODE DE PAIMENT : A TERME

CACHET & SIGNATURE

GERANT
AMOURI SALIM

الملحق رقم (02) جدول تقييم النخيل



RO«SUD OUARGLA

ALE DU GROUPE ERIAD/ETF SPA

IEBT OUARGLA BP 316 RP

93 536.6

EVALUATION FINANCIERE DE LA PALMERAIE AU 31.12.2014

TE	AGE DES PALMIERS	NOMBRE DES PALMIERS	VALEUR D'UN PALMIER 31.12.2013	VALEUR TOTAL DES PALMIERS 31.12.2013	VALEUR D'UN PALMIER 31.12.2014	VALEUR TOTAL DES PALMIERS 31.12.2014	ECART PLUS
1993	22	124	30,000.00	3,720,000.00	37,000.00	4,588,000.00	868,000.00
1994	21	430	30,000.00	12,900,000.00	37,000.00	15,910,000.00	3,010,000.00
1995	20	572	30,000.00	17,160,000.00	37,000.00	21,164,000.00	4,004,000.00
1998	17	350	20,000.00	7,000,000.00	35,000.00	12,250,000.00	5,250,000.00
TOTAL				40,780,000.00		53,912,000.00	13,132,000.00

الملحق رقم (03) فاتورة شراء أسمدة

COOPERATIVE DES CEREALES ET LEGUME SECS
تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية ورقلة

ADRESSE : B.P 247 route de Ouargla - Ghardaia
DECIS. N 01340 DU 05/06/75
MATR. FISCAL : 097530019080814
Article D'imposition : 30010314898
TEL : (029) 71-11-59 / 71- 14-59

FACTURE N° :69/2018

Mode de Payement :
Par : CHEQUE
N° :8579456/SERIE WF
Etablisseme 08/11/2018
Bancaire BADR

Doit : AGRODIVE
Exploitation :H.B.A
Adresse : OUARGLA
N° National Carete de fallah : 659370
Nbr Pivots :

DESIGNATION DU PRODUIT	QUANTITE (en QX)	PRIX UNITAIRE (DA/QL)	MONTANT (en DA)
TSP 46% FERTIAL	180	6 400.00	1152 000.00
WEATFAT PROFERT	240	9 243.70	2218 488.00
MAP 12.52.00	330	9 033.61	2981 091.30
UREE 46%	460	4 730.00	2 175 800.00
		Montant H.T	8 527 379.30
		TVA 19%	1 620 202.07
		Montant de Soutien	1 620 600.00
		Montant de la Facture	8 526 981.37

Arrêté la présente Facture à la somme de :
Huit millions cinq cent vingt six mille neuf cent quatre-vingt un Dinars Algeriens et Trente sept Centimes

Ouargla le : 27/12/2018

DIRECTEUR

ملحق رقم (04) الفائز بامزايدة

ENTREPRISE PUBLIQUE ECONOMIQUE
AGRO SUD/ SpA OUARGLA
au Capital Social de 70.000.000,00 DA
Filiale céréales les ZIBANS EL KANTRA- BISKRA

المؤسسة الوطنية الاقتصادية
شركة فلاحة الجنوب - ورقلة
شركة مساهمة رأس مالها 70 000 000.00 دج
الشركة التابعة- حبوب الزيبان القنطرة-بسكرة

محضـــر جلســـة

في سنة ألفيـــن وثمانية عشرة وفي اليوم الثالث والعشرين من شهـر سبتمبـــر عقد إجتماع بمقـر المديريـة تحـت إشـراف المدير العـام السيد : " قـالـه أحمـد" وبحضـور السـادة التاليـة أسماؤهـم :

- قريشي محمد عبد الحميد — رئيس مصلحة المستخدمين
- بوغابـة صفـاء — رئيسة مصلحة الشؤون القانوني
- جلال سليمان — رئيس ورشـة
- زنخـري إبراهيـم — عـون متعـدد الخدمـات والمشـرف على غابـة النخيـل

*جـدول الأعمـال : دراسـة طلبـات العـروض الخاصـة ببيـع مـادة التمـر لسنـة 2018

إذ وبعد كلمة الترحيب من قبل المدير العام للحاضرين، شرع في دراسة جدول الأعمال المشار إليه أعلاه وبعد إنتهـاء الفتـرة المحددة لتقديم العروض الخاصة ببيع التمر ودراسة الطلبات المقدمـة وافق الحاضرون على منح السيد : " **عبانـي رابح** " كونـه قد أعطى السعـر الأعلى ألا وهـو : **615 000 .00 دج** خـلاف الطلبات الأخرى والمتمثـل فـي :

- **خليـف إبراهيـم أعطـى مبلـغ قدره : 590 000 .00 دج**
- **قريشي أحمد أعطـى مبلغ : 580 000 .00 دج**
- **عبد الرحيـم دحمان مبلـغ : 520 000 .00 دج**

فـي الأخيـر أعطـى المديـر العـام توصيـات هامـة للمكلـف بالنخيـل على تحسيـن الأشغـال بغيـة تحسيـن المردوديـة في العـام القـادم وهذا بتسخير 03 عمـال مهمتهم الوحيـدة تنظيف النخيـل مـع الأحـواض لكـي تسهـل عمليـة السقـي لكـل الغابـة المتواجـدة بالمزرعـة على أن يتـم الدعـم بعمـال موسميين فـي الأوقـات المناسبـة لاسيمـا أوقـات تلقيـح النخيل لكي نتفـادى المشاكـل التي عانينـا منهـا طيلـة السنـوات السابقـة

رفعـت الجلسـة على الساعـة الرابعـة و15 د مسـاءاً من نفـس اليـوم والشهـر والسنـــة

قـــالـــه أحمـد

قريشي محمد عبد الحميـد

بوغابـة صفـاء

جـلال سليمـان

زنخـري إبراهيـم

فلاحة الجنوب
العنوان : سوق السبت ورقلة
رقم حساب البنك 67 0060403000-003-00943 بنك الفلاحة و التنمية الريفية BADR BANQ
هاتف / فاكس. 14-10-91-76/020 63 70 029
EMAIL: agrosud_ouargla @yahoo.fr

الملحق رقم(05) فاتورة بيع التمر

ENTREPRISE PUBLIQUE ECONOMIQUE
AGRO SUD/ SpA OUARGLA
au Capital Social de 70.000.000,00 DA
Filial céréales les ZIBAN EL KANTRA - BISKRA

المؤسسة الوطنية الاقتصادية
شركة فلاحة الجنوب - ورقلة
شركة مساهمة رأس مالها 70 000 000.00 دج
الشركة التابعة حبوب الزيبان القنطرة – بسكرة

بيع التمر

ورقلة في : 2018/09/25

الزيبون :
عباني رابح

فاتورة رقم : 2018/015

المنتوج	الكمية	المبلغ العام
بيع منتوج التمر الكلي	منتوج التمر	564 220 .00
الرسم على القيمة المضافة 9%		50 780 .00
المجموع العام		615 000 .00

- حدد مبلغ الفاتورة بمبلغ قدره : ستمائة وخمسة عشرة ألف دينار جزائري.

المدير العام

المديرية العامة ورقلة

المدير العام
أحمد

المجموع العام 615000 .00

فلاحة الجنوب
العنوان : سوق العبيد ورقلة
هاتف / فاكس: 029 70 63 76
EMAIL : agrosudouargla@gmail.com

رقم حساب البنك 67 003-00943-0060403000 بنك الفلاحة و التنمية الريفية BADR BANQ

الملحق رقم (06) فاتورة بيع التبن

ENTREPRISE PUBLIQUE ECONOMIQUE
- AGRO SUD/ SpA OUARGLA
au Capital Social de 70.000.000,00 DA
Filial céréales les ZIBAN EL KANTRA - BISKRA

Agr div

المؤسسة الوطنية الاقتصادية
شركة فلاحة الجنوب - ورقلة
شركة مساهمة رأس مالها 70 000 000.00 دج
الشركة التابعة حبوب الزيبان القنطرة – بسكرة

بيع التبن

رقم المادة : 30010314984
الرقم الجبائي : 99730019000236
رقم السجل التجاري : 99 ب 0122693
رقم الحساب البنكي : 00300943000043530003

ورقلة في : 2019/04/18

إلى السيد : مخلوفي عثمان
مستهلك

فاتورة رقم 2019/005

اسم المادة	الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ العام
مادة التبن القمح اللين	2000	170.00	340 000 .00
المجموع الإجمالي			340 000 .00

- حدد مبلغ الفاتورة بمبلغ قدره : ثلاثمائة واربعون ألف دينار جزائري.

المدير العام

المدير العام
قاسم أحمد

فلاحة الجنوب
العنوان : سوق السبت ورقلة
هاتف / فاكس: 76 63 70 029
EMAIL : agrosudouargla@gmail.com

رقم حساب البنك 67 003-00943-0050403000 بنك الفلاحة و التنمية الريفية BADR BANQ

الملحق رقم (07) فاتورة بيع الجبار

ENTREPRISE PUBLIQUE ECONOMIQUE
AGRO SUD/ SpA OUARGLA
au Capital Social de 70.000.000,00 DA
Filial céréales les ZIBAN EL KANTRA - BISKRA

المؤسسة الوطنية الاقتصادية
شركة فلاحة الجنوب - ورقلة
شركة مساهمة رأس مالها 70 000 000.00 دج
الشركة التابعة حبوب الزيبان القنطرة – بسكرة

رقم المادة : 30010314984
الرقم الجبائي : 99730019000236
رقم السجل التجاري : 99 ب 0122693
رقم الحساب البنكي : 00300943000043530003

ورقلة في : 2019/04/16

الزيغمي محمد
المستهلك

فاتورة رقم : 2019/004

اسم المادة	الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ العام
بيع الجبار	60	500.00	30 000 .00
المجموع الإجمالي			30 000 .00

- حدد مبلغ الفاتورة بمبلغ قدره : ثلاثون ألف دينار جزائري.

المدير العام

المدير العام
فالة أحمد

فلاحة الجنوب
العنوان : سوق السبت ورقلة
هاتف / فاكس: 029 70 63 76
EMAIL : agrosudouargla@gmail.com

رقم حساب البنك 67 0060403000-00943-003 بنك الفلاحة و التنمية الريفية BADR BANQ

الملحق رقم (08) وضعية الزبائن المشكوك فيهم

GRO-SUD OUARGLA
FILIALE DU GROUPE ERIAD SETIF SPA

ETAT DES PROVISIONS CREANCES ET CHEQUES IMPAYES
AU 31.12.2015

CODE CLIENT	DESIGNATION DU CLIENT	CREANCE CLIENT DOUTEUX	TAUX %	PROVISION 2014	PROVISION 2015	REAJUSTEMENT 2015
30174	AYADI ABDELKADER	125,488.55	100%	125,488.55	125,488.55	-
C830097	HADJI DAASSA	114,000.00	100%	134,000.00	114,000.00	- 20,000.00
	FERS ERIAD	26,359.10	100%	26,359.10	26,359.10	-
30234	MEZAHDI ABDERAHMANE	2,252,356.59	100%	2,252,356.59	2,252,356.59	-
30069	BOUCHOUCHA TAHIA	93,000.00	100%	93,000.00	93,000.00	-
C830155	SARL OUM EL GHOURAT	310,000.00	100%	310,000.00	310,000.00	-
40019	KORRICHI ABDELHAMID	1,394,000.00	100%	1,484,000.00	1,394,000.00	- 90,000.00
30080	SARL EZZAHRA	480,000.00	100%	480,000.00	480,000.00	-
C830221	NATARI MOH LAID	240,000.00	100%	240,000.00	240,000.00	-
C830047	EL-BAR AICHA	15,131,679.90	100%	15,131,679.90	15,131,679.90	-
40027	SARL BOULANGER S,SEBT	7,764,822.32	100%	7,764,822.32	7,764,822.32	-
30176	FRAH DJELLOUL	3,270,000.00	100%	3,270,000.00	3,270,000.00	-
C830045	ABDELAOUI BELGACEM	673,400.00	100%	673,400.00	673,400.00	-
C830052	GASMIA BRAHIM	1,055,820.00	100%	1,055,820.00	1,055,820.00	-
30053	ZERGOUNE DJELLOUL	586,000.00	100%	586,000.00	586,000.00	-
30061	COOP,SURETE,WILAYA	78,900.00	100%	78,900.00	78,900.00	-
C830075	MESSAOUDI MOHAMED	500,000.00	100%	500,000.00	500,000.00	-
30098	SOUICI BRAHIM	465,000.00	100%	465,000.00	465,000.00	-
30133	TERRICHE TIDJANI	2,857,928.76	100%	2,857,928.76	2,857,928.76	-
C830140	BIRECHE MESSAOUD	1,558,275.00	100%	1,558,275.00	1,558,275.00	-
C830165	SMAIL NADIR	626,834.96	100%	626,834.96	626,834.96	-
30189	GHOUMRAS BELGACEM	1,120,000.00	100%	1,120,000.00	1,120,000.00	-
30195	EURL NADIR AMINE	492,500.00	100%	492,500.00	492,500.00	-
C830204	HAMRI KAMEL	3,023,069.62	100%	3,023,069.62	3,023,069.62	-
830209	HAMAIMI OMAR	1,775,602.22	100%	1,775,602.22	1,775,602.22	-
30213	AZZI MED LAMINE	1,871,994.40	100%	1,871,994.40	1,871,994.40	-
830216	HECHAICHI ADEL	15,665,882.21	100%	15,665,882.21	15,665,882.21	-
C830219	LAMRI AMOR	1,120,000.00	100%	1,120,000.00	1,120,000.00	-
830230	NAAM BELKHEIR	175,000.00	100%	175,000.00	175,000.00	-
830236	ATHMANI ABDELKRIM	27,414,751.14	100%	27,414,751.14	27,414,751.14	-
C840018	HAMDI SAID	1,130,000.00	100%	1,130,000.00	1,130,000.00	-
C840020	MEZABIA MOUSSA	6,928,828.88	100%	6,928,828.88	6,928,828.88	-
840021	BOUFNIK MOUSSA	908,480.00	100%	908,480.00	908,480.00	-
840022	CHERNI MESSAOUD	683,214.42	100%	683,214.42	683,214.42	-
	TOTAL CREANCES	101,913,188.07		102,023,188.07	101,913,188.07	- 110,000.00

CODE CLIENT	DESIGNATION DU CLIENT	CHEQUE IMPAYE CLIENT DOUTEUX	TAUX %	PROVISION 2014	PROVISION 2015	REAJUSTEMENT 2015
C830074	MEKHALIF LAKHDAR	142,500.00	100%	142,500.00	142,500.00	-
C830128	KERACHE OULIA	69,000.00	100%	69,000.00	69,000.00	-
830172	ABIDI HAMMA	69,000.00	100%	69,000.00	69,000.00	-
830188	AEQUB OUMHANI	868,140.00	100%	868,140.00	868,140.00	-
C830210	SARL SOREP	1,599,560.43	100%	1,599,560.43	1,599,560.43	-
830227	EURL SAMOUEL ADRAR	10,615,000.00	100%	10,615,000.00	10,615,000.00	-
830233	BOUMEKOUAS BACHIR	4,687,500.00	100%	4,687,500.00	4,687,500.00	-
C830237	NASRI ABDELLAH	11,998,329.39	100%	11,998,329.39	11,998,329.39	-
	TOTAL CHEQUES IMPAYES	30,049,029.82		30,049,029.82	30,049,029.82	-
		131,962,217.89		132,072,217.89	131,962,217.89	- 110,000.00

CODE CLIENT	DESIGNATION DU CLIENT	AUTRES CREANCES DOUTEUSES	TAUX %	PROVISION 2014	PROVISION 2015	REAJUSTEMENT 2015
	DJEZZY	6,000.00	100%	6,000.00	6,000.00	-
	BEN REMOUGA SALAH	10,000.00	100%	10,000.00	10,000.00	-
	DCP PERIQUA TRANSPORT	3,585,748.59	100%	3,585,748.59	3,585,748.59	-
	FNDA SOUTIEN DE PRIX	12,412,820.00	100%	12,412,820.00	12,412,820.00	-
	LITIGE NASRI ABDELLAH	2,847,975.00	100%	2,847,975.00	2,847,975.00	-
	TOTAL CREANCES	18,862,543.59		18,862,543.59	18,862,543.59	-
		150,824,761.48		150,934,761.48	150,824,761.48	110,000.00

ملحق رقم (09) المقاربة البنكية

AGRO-SUD OUARGLA

FILIALE DU GROUPE ERIAD SETIF SPA

ETAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE

COMPTE N° 512 1180

AU 31.12.2015

N° COMPTE 00300 943 300 6067 300037

NOS LIVRES				LIVRES BANQUE			
		MONTANT				MONTANT	
DATE	LIBELLES	DEBIT	CREDIT	DATE	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
31.12.2015	SOLDE NOS LIVRES	512,590.80	-	31.12.2015	SOLDE BANCAIRE		1,787,709.00
				31.01.2011	CH 057725 SLIMANI ABDEI	134,550.00	
				30.06.2011	CH 0833254 WATANYA TEL	2,500.00	
				09.08.2011	CH 0833286 WATANYA TEL	5,000.00	
				12.11.2015	CH 0212489 CNAS OIARGLA	168,511.80	
				21.12.2015	CH 0212490 RCD OUARGLA	65,749.40	
				21.12.2015	CH 0212491 HOTEL MOSTAK	57,600.00	
				21.12.2015	CH 0212492 HOTEL SEDDIK	24,000.00	
				21.12.2015	CH 0212493 ETS ALA IMPUB	6,435.00	
				21.12.2015	CH 0212494 NACERI ILYAS	7,375.00	
				21.12.2015	CH 0212495 RESTAURANT L	57,300.00	
				21.12.2015	CH 0212496 KHEMGANI BELI	55,800.00	
				22.12.2015	CH 0212497 EURL EL OLF	18,176.00	
				22.12.2015	CH 0212498 CNAS OUARGLA	197,334.09	
				22.12.2015	CH 0212499 ADAIKA NADIR	128,828.70	
				22.12.2015	CH 0212500 HOTEL LYNATEI	60,055.03	
				22.12.2015	CH 0482301 ETS LAHRECH	7,578.68	
				27.12.2015	CH 0482303 SAA OUARGLA	278,324.50	
TOTAUX		512,590.80	-	TOTAUX		1,275,118.20	1,787,709.00
SOLDE		512,590.80		SOLDE			512,590.80

الملحق رقم (10) ميزانية الأصول

ERIAD SETIF
AGRO SUD OUARGLA
Exercice 2015

DATE: 25/03/2016
HEURE: 11:05
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : CLOTURE < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 004930019000236

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Immobilisations incorporelles	01	39,527.51	19,434.40	20,093.11	24,045.86
Immobilisations corporelles	02	220,695,837.07	121,008,857.14	99,686,979.93	103,109,868.76
Terrains					
Bâtiments		*14,463,074.27*	*6,985,772.17*	*7,477,302.10*	*7,964,380.11*
Instalations technique ,materiel et outi. indu.		137,322,521.25	99,401,516.64	37,921,004.61	40,751,330.68
Autres immobilisations corporelles		*68,910,241.55*	*14,621,568.33*	*54,288,673.22*	*54,894,157.97*
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		337,686.63		337,686.63	337,686.63
Titres filiales					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		*337,686.63*		*337,686.63*	*337,686.63*
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		221,073,051.21	121,028,291.54	100,044,759.67	103,471,601.25
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	03	2,935,849.92		2,935,849.92	3,223,091.92
Matelere premieres et fourniture					316,800.00
Autres approvisionnements		619,249.92		619,249.92	2,906,291.92
stocks de produits		2,316,600.00		2,316,600.00	
Autres stocks					
Créances et emplois assimilés		160,074,705.71	159,385,763.54	688,942.17	681,572.17
Creances parafiscalite cerealieres					
Creances intra groupe		86,312.60		86,312.60	86,312.60
Clients	*04*	*131,962,217.89*	*131,962,217.89*		
Autres débiteurs		*19,465,173.16*	*18,862,543.59*	*602,629.57*	*595,259.57*
Impôts et assimilés		*8,561,002.06*	*8,561,002.06*		
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie	*05*	*725,887.22*		*725,887.22*	*89,545.13*
TOTAL ACTIF COURANT		163,736,442.85	159,385,763.54	4,350,679.31	3,994,209.22
TOTAL GENERAL ACTIF		384,809,494.06	280,414,055.08	104,395,438.98	107,465,810.47

الملحق (11) ميزانية الخصوم

ERIAD SETIF
AGRO SUD OUARGLA
Exercice 2015

DATE: 25/03/2016
HEURE: 11:05
PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : CLOTURE < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 004930019000236

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	06	70,000,000.00	70,000,000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves Réserves consolidés (1)		3,873,585.36	4,261,724.06
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net de l'exercice (résultat net part du groupe (1)		-8,326,218.54	2,637,291.27
Autres capitaux propres report à nouveau	07		-374,124,751.11
part de la société consolidante (1)			
part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**65,547,366.82**	**-297,225,735.78**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impots (fifférés et provisionés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avnace		11,086,874.97	11,900,929.80
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**11,086,874.97**	**11,900,929.80**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes ratachés	08	12,498,553.31	268,515,066.17
Impots		834,731.12	912,210.77
Autres dettes passifs courants		14,427,912.76	123,363,339.51
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**27,761,197.19**	**392,790,616.45**
TOTAL GENERAL PASSIF		**104,395,438.98**	**107,465,810.47**

الملحق (12) جدول حساب النتيجة

ERIAD SETIF
AGRO SUD OUARGLA
Exercice 2015

DATE: 25/03/2016
HEURE: 11:05
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)
Arrêté à : CLOTURE < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 004930019000236

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		13,433,400.00	27,991,006.97
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		2,316,600.00	
Subventions d'exploitation		616,858.19	1,104,363.64
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**16,366,858.19**	**29,095,370.61**
Achats consommés		-7,210,184.53	-13,791,694.79
Services extérieurs et autres consommations		-4,548,652.29	-8,938,286.84
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-11,758,836.82**	**-22,729,981.63**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**4,608,021.37**	**6,365,388.98**
Charges de personnel		-9,546,938.73	-12,243,753.68
Impôts, taxes et versements assimilés		-15,700.00	-8,400.00
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-4,954,617.36**	**-5,886,764.70**
Autres produits opérationnels		1,295,333.51	15,014,098.82
Autres charges opérationnelles		-301,805.90	-343,333.33
Dotations aux amortissements et aux provisions		-155,427,163.00	-115,018,061.96
Reprise sur pertes de valeur et provisions		151,062,034.21	102,258,411.83
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**-8,326,218.54**	**-3,975,649.34**
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER			
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**-8,326,218.54**	**-3,975,649.34**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			6,812,940.61
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		168,724,225.91	146,367,881.26
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-177,050,444.45	-143,730,589.99
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-8,326,218.54**	**2,637,291.27**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-8,326,218.54**	**2,637,291.27**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق (13) جدول تدفقات الخزينة

ERIAD SETIF
AGRO SUD OUARGLA
Exercice 2015

DATE: 25/03/2016
HEURE: 11:05
PAGE: 1

Tableau des Flux de Trésorerie

(Méthode Directe)
Arrêté à : CLOTURE < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 004930019000236

Intitulé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients		14,593,860.74	38,757,759.88
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-20,871,879.73	-58,509,803.18
Intérêts et autres frais financiers payés		-11,922.30	-20,533.50
Impôts sur les résultats payés			-5,000.00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Virement de fond			570,150.00
Souscription DAT			
Restitution DAT			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-6,289,941.29	-19,207,426.80
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-2,903,620.62	
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			30,000.00
Autres encaissements			-458,577.34
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		**-2,903,620.62**	**-428,577.34**
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Décaissement rachat des actions ERIAD Setif/SPA			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		9,829,904.00	14,538,596.75
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**9,829,904.00**	**14,538,596.75**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**636,342.09**	**-5,097,407.39**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		89,545.13	5,186,952.52
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		725,887.22	89,545.13
Variation de trésorerie de la période		**636,342.09**	**-5,097,407.39**
Rapprochement avec le résultat comptable		**-7,689,876.45**	**-2,460,116.12**

الملحق (14) جدول التغير في حركة راس المال

ERIAD SETIF DATE: 25/03/2016
AGRO SUD OUARGLA HEURE: 11:09
Exercice 2015 PAGE: 1

Etat de Variation des Capitaux Propres

Arrêté à : CLOTURE < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 004930019000236

Intitulé	Note	Capital Social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat
Solde au 31 décembre N-2		**70,000,000.00**				**3,873,585.36**
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés						
Dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						-27,212,595.59
Solde au 31 décembre N-1		**70,000,000.00**				**-23,339,010.23**
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profit ou pertes non comptabilisés						
Dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						2,637,291.27
Solde au 31 décembre N		**70,000,000.00**				**-20,701,718.96**

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استمارة مقابلة

حول موضوع مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية تخصص "محاسبية وجباية معمقة "

الموسومة بـ: واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية

- دراسة حالة لمؤسسة AGRO SUD الزراعية بولاية ورقـــــــــــلة-

من إعداد الطالبان :

جوهري أيوب

خويلدي الطاهر

الهاتف:

البريد الالكتروني:

تحية طيبة وبعد،،،

المعلومات الشخصية
1. الاسم (اختياري):.....
2. الجنس ..... 3.العمر: .....
4.الشهادة العلمية.....5.الشهادة
مهنية.....6. الوظيفة أو المهنة.....7.
الخبرة.....
8. المؤسسة المستخدمة.....9.المكان أو
الموقع.....
10.الهاتف.....11. البريد الالكتروني إن
وجد.....
.....

تقييم واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية

1. ماهي قواعد الإدراج والفصل بين الأصول الزراعية والمخزونات الزراعية المرتبطة بنشاط مؤسستكم ؟ وهل لديكم مشاكل في هذا الجانب؟
2. كيف تحدد الأسعار و التقييمات في مؤسستكم للأصول و المخزونات الزراعية؟
3. ماهي طرق تقييم المخزونات في سياق تعدد دورات المنتجات الزراعية (طريقة التكلفة الكلية، ABC....)؟
4. ما هي العوامل المؤثرة عل تقييم الأصول و المخزونات الزراعية (البيولوجية)؟
5. كيف تقومون بالإفصاح عن تكاليف النشاط الزراعي و إيراداته خلال السنة المالية في مؤسستكم؟
6. هل يؤثر الإخضاع الجبائي (أو الإعفاء الضريبي) على المسك المحاسبي في مؤسستكم (المعالجة و القياس و الإفصاح المحاسبي)؟
7. ما علاقة ملكية مؤسستكم بالحفاظ على أصولها الزراعية (ماديا وماليا) ؟
8. ماهي المشاكل التي تواجهها الممارسة المحاسبية في مؤسستكم (غياب مدونة حسابات، برنامج ....)
9. أي إضافات أخرى:.....

الفهرس

الفهرس

البيـــــــان		الصفحة
الشكر		I
الإهداء		II
الملخص		III
قائمة المحتويات		IV
قائمة الجداول قائمة الأشكال		V
قائمة الرموز والاختصارات		VI
قائمة الملاحق		VII
مقدمة		أ
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للممارسات المحاسبية		
تمهيد		2
المبحث الأول : النظام المحاسبي المالي والممارسات المحاسبية في المؤسسة الزراعية		3
المطلب الأول : الإطار العام و القانوني للنظام المحاسبي المالي SCF		3
الفرع الأول : مفهوم ومبادئ النظام المحاسبي المالي		3
الفرع الثاني : أهداف وخصائص النظام المحاسبي المالي		5
المطلب الثاني : الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي		7
الفرع الأول : مفهوم النشاط الزراعي		7
الفرع الثاني : الممارسة المحاسبية الاعتراف ، القياس والإفصاح المحاسبي		11
الفرع الثالث :ماهية الإفصاح المحاسبي		15
المبحث الثاني : الدراسات السابقة		18
المطلب الأول : الدراسات الوطنية و العربية		18
المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية		23
خلاصة الفصل		25

الفصل الثاني : دراسة تطبيقية لتقييم واقع الممارسات المحاسبية في مؤسسة SUD AGRO		
تمهيد		27
المبحث الأول : الطريقة والأدوات		28
المطلب الأول : الإطار المنهجي للدراسة		28
المطلب الثاني : المؤسسة محل الدراسة		28
المبحث الثاني : عرض وتحليل النتائج ومناقشتها		30
المطلب الأول : الاعتراف و القياس في مؤسسة AGRO SUD		30
المطلب الثاني : الإفصاح عن القوائم المالية		44
خلاصة الفصل		50
الخاتمة		52
المصادر والمراجع		55
الملاحق		58
الفهرس		75