

المحاضرة الثالثة / طبيعة المحاسبة الزراعية وعلاقتها بالعلوم الأخرى/الدفاتر التجارية

القسم الأول

محاسبة القطاع الزراعي

تعتبر الزراعة من أهم وأقدم الصناعات الموجودة في المجتمعات؛ وأهم ما تتميز به الزراعة أن الطبيعة تعتبر شريكا للمالك إذ يرجع إليها الفضل الأكبر في عملية الإنتاج؛ ويمثل القطاع الزراعي مجالاً مهماً للبحث والدراسة وذلك لما يحتويه من خصائص تتعكس بشكل كبير على الاقتصاد؛ وقد تغير علم الاقتصاد الزراعي بتغير عملية الإنتاج وتطور هذا العلم بتطور القطاع؛ فمن علم بسيط لا يتعدى العوائد والتكاليف إلى علم متخصص في التمويل؛ التسويق؛ الإدارة والمحاسبة. لذا أعارته المحاسبة المالية اهتمام كبير من الجانبين: المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

لقد ازدادت أهمية نشاط المنشآت الزراعية من أجل توفير متطلبات البشرية من الإنتاج الحيواني والزراعي والتي تمثل أهمية قصوى من أجل استمرار حياة الإنسان وسد احتياجاته الأساسية من الغذاء؛ ونتيجة لاحتياج المنشآت الزراعية إلى رأس مال ضخم يتمثل في تكاليف المزرعة؛ والأصول الثابتة الحية؛ فان الأمر تطلب الاتجاه نحو معالجة محاسبية سليمة تمكننا من التعرف على نتيجة أنشطة المزرعة بصفة عامة؛ ونتيجة كل من النشاط النباتي والنشاط الحيواني بصفة خاصة؛ بحيث يمكننا من تتبع و تحديد مدى مساهمة كل نشاط من أنشطة الإنتاج بصفة مستقلة.

أولاً-مفاهيم عامة حول القطاع الزراعي وفق المعيار الدولي رقم 41 "الزراعة".

الممارسات المحاسبية في القطاع الزراعي متفاوتة تاريخياً منذ أن استبعدت المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة هذه الأنشطة بسبب طبيعتها المتخصصة؛ والتركيز بصفة عامة على الأنشطة العامة وهذه الطبيعة المنفردة للنشاط الزراعي تجعل من الصعب تطبيق نموذج التكلفة التقليدي؛ حيث أن بنود النشاط الزراعي تتغير دائماً من خلال النمو وإعادة التوليد (كالنباتات والحيوانات) ولذلك فان طبيعة أصول النشاط الزراعي تجعل النموذج التقليدي للتكاليف غير مناسب تماماً للمحاسبة عن النشاط الزراعي.

ماهية معيار المحاسبة الدولي رقم 41 للزراعة

اعتمد هذا المعيار من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 2000 وأصبح ساري المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترة من أو بعد عام 2003.

## أ- التعريف بالمعيار المحاسبة الدولي رقم (41) الزراعة :

تعتبر الزراعة من النشاطات الاقتصادية الهامة التي لم يسبق لمعايير المحاسبة الدولية التطرق إليها حيث أن لها صبغة خاصة تفرقها عن غيرها من النشاطات الاقتصادية؛ وبذات الوقت فهي تحتل مرتبة مرموقة بتعامل فئات المجتمع بها. وليس المقصود بالزراعة النشاطات الزراعية المتعلقة باستغلال الأرض للإنتاج الزراعي و الغابات من أجل الحصول على الأخشاب فقط بل كذلك تربية الحيوانات الحية كالمواشي والأسمك؛ والتي يطلق عليها **معاً بالأصول البيولوجية**؛ إضافة إلى المنتجات الزراعية القابلة للحصاد حيث أن كثيراً من الشركات تخصصت في هذا المجال؛ ولا يمكن ترك الأمر دون تنظيم محاسبي لهذه النشاطات» إضافة إلى تطرق بعض فقرات المعيار عن المنح والمساعدات الحكومية حيث أن كثيراً من الحكومات تقوم بدعم هذا القطاع لأهميته. والمسائل الأساسية للأعمال في قطاع الزراعة ذات جوانب الحيوانات والنباتات التي توصف بأنها **أصول حيوية أو بيولوجية ذات خصائص غير موجودة في الصناعات الأخرى.**

وهناك أمور أخرى هامة؛ وكذلك فإن المنشآت في القطاع الزراعي غالباً ما تكون صغيرة أو عائلية في إدارتها ولكن مع الدراسة المتزايدة للمنتج العضوي والتجارة العالية شاهدنا توسعاً لهذه الأعمال الحديثة.

## ب-تعريف المصطلحات الأساسية وفق المعيار الدولي رقم 41.

يتميز المعيار الدولي 41 بمصطلحات خاصة به وفيما يلي بعض منها:

- 1- **القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة.
  - 2- **الإنتاج الزراعي:** هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين أو غيرها.
  - 3- **المنتجات الزراعية:** هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل: الحليب ولحوم الماشية؛ والقطن؛ وصوف الأغنام؛ وثمار الأشجار وغيرها.
  - 4- **الأصل البيولوجي:** هو نبات أو حيوان حي.
  - 5- **التحول البيولوجي:** وهي عمليات النمو والتكاثر والإنتاج التي تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.
  - 6- **مجموعة الأصول البيولوجية:** هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية.
  - 7- **الحصاد:** هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.
  - 8- **المنح الحكومية:** الاعتراف بالمنح الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة كدخل عندما تصبح المنح الحكومية قابلة للاستلام\*.
  - 9- **الزراعة:** إدارة عمليات التحول الحيواني والنباتي للحصول على إنتاج لغرض الاستهلاك أو المتاجرة أو التصنيع أو الإكثار؛ وتصنف موجوداتها كالاتي:
- **الحيوانات:** ويقصد بها الثروة الحيوانية التي تملكها المنشأة لغرض الحصول على منتجاتها أو لغرض تسمينها وإكثارها بقصد المتاجرة بها أو استخدامها في الإنتاج.

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

### 3- المعايير المحاسبية ذات العلاقة بالنشاط الزراعي.

بالإضافة للمعيار رقم (41)؛ تطبق المعايير التالية على النشاط الزراعي:

أ- المعيار المحاسبي رقم 02 'المخزون': يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون؛ ويعالج هذا المعيار كيفية حساب تكلفة المخزون المعترف بها كأصل؛ كما يحدد الكلفة المستنفذة من المخزون والتي يعترف بها كمصروف؛ كما يتناول أي تخفيضات أي القيمة القابلة للتحقق؛ كما يقدم المعيار توجيهات حول افتراضات تدفق التكلفة والتي تستخدم في تحميل التكاليف للمخزون.

ب- المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "الممتلكات والتجهيزات والمعدات" إن الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو تستخدم في توريد البضاعة إلى المشتري؛ كما يغطي المعيار الأصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة والأصول التي تستخدم لغايات تأجيرها للغير.

ج- المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 المنح الحكومية: تلجأ الحكومات والمؤسسات التابعة للدولة إلى تشجيع ودعم من القطاع الخاص؛ وخصوصاً تلك المنشآت التي تعمل في ظل ظروف صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب بها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين. كما يتم تقديم المنح الحكومية عادة للمنشآت لتشجيعها على القيام بأنشطة وأعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح؛ مثل حماية البيئة التي لا يوجد تشريعات بيئية تضبطها أو تقديم مساعدات حكومية مثل المشورة الفنية والإرشاد.

د- المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "الاستثمارات العقارية": يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (40): "الاستثمارات العقارية" إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف بها والقياس اللاحق لها بعد الاعتراف الأولي ومتطلبات الإفصاح الخاصة بها.

## علاقة المحاسبة الزراعية بالعلوم الأخرى

### 1) علم الاقتصاد الزراعي Agricultural Economics

حيث يبحث علم الاقتصاد الزراعي في القوانين الاقتصادية الخاصة بالإنتاج والاستهلاك والتبادل والتوزيع في القطاعات الزراعية وكيفية سريان القوانين الاقتصادية الموضوعية الخاصة بعوامل الإنتاج والأسعار والتكاليف بحيث يستطيع المحاسب الزراعي أن يظهر المواقع المالية للمشاريع الزراعية بشكل جيد ودقيق. لتبيان الجدوى الاقتصادية لممارسة النشاط الانتاجي الزراعي وأثره على مالكي المشروع بشكل خاص والمجتمع بشكل عام.

### 2) علم إدارة المزرعة

يعتبر علم ادارة الأعمال بشكل عام وادارة المزرعة بشكل خاص وعلم المحاسبة مكملاً لبعضهما البعض، فالمحاسبة وسيلة هامة لخدمة الادارة بما توفره من بيانات محاسبية تساعد في اتخاذ قراراتها الواعية وبالقيام بوظائفها الرئيسية كالتخطيط والتوجيه والتنسيق.

### (3) علم الاحصاء الزراعي

ذلك إنّ علم الاحصاء يقوم على جمع البيانات عن الانتاج الزراعي وتكاليفه وأرباحه والأيدي العاملة فيه وتبويب تلك البيانات وتحليلها واستخلاص النتائج الاقتصادي والاجتماعية منها. بينما نجد أن علم المحاسبة يستفيد من البيانات السابقة على نطاق المشروع الزراعي. ويميل الاتجاه الحديث إلى استخدام ما يسمى بالاحصاءات المحاسبية في دفاتر أو قوائم مستقلة تحوي البيانات الكمية مع المعلومات المالية ولذلك يزداد الارتباط بين المحاسبة والاحصاء الزراعي.

### (4) القانون

حيث توجد علاقة وثيقة بين المحاسبة والقانون. فالمحاسبة تهدف إلى اعداد القوائم المالية لتحديد نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي. وعند اعداد القوائم المالية لابد من التقيد والالتزام بالنصوص القانونية السائدة في البلاد حيث تصدر الدولة عادة قوانين خاصة تحكم تنظيم الدفاتر والسجلات لتصبح هذه الدفاتر قانونية يمكن الاعتماد عليها كحجة ودليل أمام القضاء في حالة نشوب منازعات بشأن محتوياتها. وكذلك من أجل التحديد لضريبة الدخل على الأرباح. ونجد في سورية أنه من جملة الذين يخضعون للإعفاءات من ضريبة الدخل "المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والاثمار الناتجة من اراضي يملكونها أو يستثمرونها ويتناول هذا الاعفاء ايضاً الحيوانات التي يربونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي.

### الفرق بين المحاسبة الزراعية والتجارية

قد ميز المحاسبون بين اصطلاحي المحاسبة التجارية والمحاسبة الزراعية نظراً لتباين طبيعة النشاط الزراعي عن النشاط التجاري، وفيما يلي أهم الفروق بين المحاسبة الزراعية والمحاسبة التجارية.

- 1- أغلب المزارع صغيرة الحجم (باستثناء مزارع الدولة والمزارع التعاونية مما لا يسمح بوجود ماسك خاص للدفاتر بعكس الحال في المؤسسات والمحال التجارية التي يساعد حجمها وكثرة عملياتها على توظيف ماسك دفاتر خاص بكل منها.
- 2- تتسم دفاتر المزرعة وسجلاتها بالبساطة والاختصار والدقة من جهة ومعرفة نسبة الربح الصافي لكل من رأس المال والعمل والادارة من جهة ثانية. بعكس دفاتر المؤسسات والمحال التجارية التي تتسم بسمة واحدة هي معرفة الربح الصافي بالنسبة لرأس المال المستثمر.
- 3- إن الزراعة تتأثر بالتغيرات الطبيعية والبيولوجية وغيرها مما يؤثر على العمليات المالية سلباً أو ايجاباً بعكس الحال بالنسبة للتجارة.
- 4- يتسم العمل بالمزرعة بتقديم جهد انساني كبير يومياً ينتج عنه تعب العاملين بالمزرعة حيث لا يجدون الرغبة في تقيد العمليات الزراعية في السجلات الخاصة بها بعكس الحال بالنسبة للعمل في المؤسسات والمحال التجارية الذي لا يتطلب

مجهوداً عضلياً كبيراً من المؤسسات والمحال التجارية الذي يتطلب مجهوداً كبيراً من المحاسب وبالتالي تسهل عمليات التسجيل في الدفاتر أو السجلات العائدة لها.

## القسم الثاني

### الدفاتر التجارية

#### التاجر والاعمال التجارية

عرف القانون التجاري السوري الصادر عام 1626 التاجر بأنه الشخص الذي يتعاطى الاعمال التجارية ويتخذها مهنة معتادة له، وقد نصت الفقرة الاولى من المادة (2) من هذا القانون على ان التاجر هم "الاشخاص الذين تكون مهنتهم القيام بأعمال تجارية " فاذا اشترى شخص ما سلعة لبيعها بريح فانه يكون قد قام بعمل تجاري ولكنه لايصبح تاجراً الا اذا كرر العملية واتخذ منها مهنة معتادة . وقد عدت المادة (1) من القانون المذكور الاعمال التجارية بحكم ماهيتها الذاتية واعتبرت في الفقرة (و) أن مشروع المصانع وان يكن مقترنا باستثمار زراعي الا اذا كان تحويل المواد يتم بعمل يدوي بسيط من الأعمال التجارية.

الدفاتر التجارية: فرض قانون التجارة السوري على التاجر واجبين هما:

(1) ان يقوم التاجر بمسك دفاتر تجارية منتظمة.

(2) أن يسجل في سجل التجارة.

وقد نصت المادة (16) من قانون التجارة بأنه يجب على التاجر أن ينظم على الأقل ثلاثة الدفاتر الآتية:

1- دفتر يومية

2- دفتر صور الرسائل

3- دفتر الجرد والميزانية

غير أن الواقع يفرض على المشاريع والوحدات الاقتصادية استخدام أنواع أخرى من الدفاتر غير النظامية ولكنها هامة مثل دفتر مسودة اليومية ودفاتر اليوميات المساعدة (صندوق ، بنك، اسناد وحوالات المبيعات والمشتريات ومردوداتها) ودفتر الاستاذ وقد أجاز القانون استخدامها.

أولاً - الدفاتر الالزامية:

أ- دفتر اليومية

وهو مسجل أساسي يثبت فيه التاجر قيود جميع اعماله المتعلقة بتجارته فهو عبارة عن محضر يومي مفصل لجميع العمليات

المتعلقة بتجارته فهو عبارة عن محضر يومي مفصل لجميع العمليات التي يتعاطاها التاجر والتي تؤثر على وضعه المالي

## ب- دفتر صور الرسائل

حيث يجب ان تنسخ في هذا الدفتر جميع الرسائل والبرقيات من فواتير وتذاكر نقل وشحن وغيرها التي يرسلها التاجر الى عملائه او يستقبلها من مورديه وبشكل مرتب مع احفظها .

## ج- دفتر الجرد والميزانية؛

حيث اوجب القانون التجاري السوري ان يقوم التاجر بتنظيم جردا يحتوي على ما يحوزه من بضائع ونقود وأموال عينية اخرى من ديون حتى يتوصل الى معرفة نتيجة اعماله ربحا كانت ام خسارة. وذلك مرة في السنة على الأقل. وجرت العادة أن يقوم التاجر بجرد موجوداتهم وتنظيم ميزانياتهم في أوقات الكساد أو نهاية السنة الميلادية.

## شروط تنظيم الدفاتر التجارية:

وضع المشرع احكاماً خاصة تتعلق بكيفية تنظيم الدفاتر التجارية فأخضعها لبعض الاجراءات والقواعد الخاصة تأميناً لصحة البيانات الواردة فيها ومنعاً من ارتكاب الغش نتيجة تقديم أو تأخير تاريخ المعاملات أو زيادة أو نقصان فيها بقصد ايقاع الأضرار بالدائنين وتتلخص إجراءات التي وضعها المشرع فيما يلي:

**1- التوثيق:** اي ترقيم كل صفحة من صفحات الدفاتر الالزامية وتختتم بخاتم المحكمة وأن يوضع في أول وآخر الدفتر شرح يبين عدد الصفحات التي يحتويها وان يذيل الشرح بخاتم وتوقيع رئيس المحكمة البدائية وان يدفع عنها الرسم القانوني وبذلك يكتسب الدفتر الرسمية والغرض من كل ذلك الا يتمكن التاجر من اضافة او تزح احدى الصفحات من الدفتر .

**2- التسلسل التاريخي في التسجيل:** اشترط المشرع تنظيم الدفاتر بحسب التاريخ وألا يترك بياض او فراغ بين السطور ومتع استعمال الحك والتحشية بين السطور واذا وقع خطأ ما في القيد فيجب تصحيحه بقيد اخر يجري بتاريخ اكتشاف الخطأ.

**3- الحفظ:** يتوجب على التاجر حفظ الدفاتر التجارية مدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ آخر عملية قيدت بالدفاتر وذلك للجوء اليها كمستندات حينما يقتضي ذلك.

**4- اللغة المستخدمة:** وجب القانون على التاجر ان ينظم دفتر اليومية ودفتر الجرد والميزانية باللغة العربية.

## ثانياً-الدفاتر الاختيارية:

وقد يطلق عليها أحياناً الدفاتر العرفية وأهمها:

آ- دفتر المسودة: ويستخدمه التاجر لتحقيق الشروط الواجب توافرها في دفتر اليومية وخشية الوقوع في أخطاء أو الشطب وقد يكون هذا الدفتر عبارة عن أوراق سائبة في المنشآت الكبيرة ويفيد هذا الدفتر أيضاً في تسجيل العمليات في دفتر اليومية بشيء من الاختصار.

ب- دفاتر اليوميات المساعدة : كيومية الصندوق والتي تساعد في اثبات حركة النقدية في المنشأة وبواسطتها يتمكن التاجر من التحقق من مقدار النقود الموجودة لديه وأيضاً من دفتر الأستاذ والحالات وفيه يسجل التاجر جميع الاسناد التي له والتي عليه من مواعيد استحقاقها والتفاصيل الخاصة بها. وهناك أيضاً دفاتر المبيعات والمشتريات والمردودات الداخلة والخارجة.

ج- دفتر الأستاذ: يستخدم هذا الدفتر لتصنيف وتبويب المعاملات التي يجريها التاجر في حسابات تمكنه من معرفة وضع كل من هذه الحسابات في أي لحظة يشاء والخلاف الأساسي بين دفتر اليومية ودفتر الأستاذ في التسجيل هو من حيث الغرض. فغرض اليومية بتعلق بتاريخ حدوث العملية، أما غرض الأستاذ فيتعلق بموضوع العملية. وهذا الأمر يتطلب تجزئة دفتر الأستاذ إلى فئات منها اصطلاح (حساب) يختص باسم العملية التجارية ويستقل كل حساب عن الآخر وكل حساب يضم جانبين مدين ودائن. ويمكن تعريف الحساب بأنه اسم لقيد عملية نقدية معينة سواء كانت عاجلة أم آجلة الدفع أو القبض أو التصريف.

### المراجع العلمية

العلبي، أحمد. (1995). اقتباس " المحاسبة المالية للمشاريع الزراعية. كلية الزراعة. جامعة حلب. مديرية الكتب والمطبوعات.

القنيني، عز الدين (2020). اقتباس " محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي". مجلة

البحوث والدراسات التجارية، مجلد4، عدد 2.