

2020

## المعالجة المحاسبية للمشاريع الزراعية في لبنان وكيفية قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 41

Mohammad Hamouche  
Lebanese University, mohamad.hamouche@jinan.edu.lb

Follow this and additional works at: <https://digitalcommons.aaru.edu.jo/aljnan>



Part of the [Agriculture Commons](#)

### Recommended Citation

Hamouche, Mohammad (2020) "المعالجة المحاسبية للمشاريع الزراعية في لبنان وكيفية قياس القيمة العادلة" IAS 41," *الجنان Al Jinan*: Vol. 11 , Article 4.  
Available at: <https://digitalcommons.aaru.edu.jo/aljnan/vol11/iss1/4>

This Article is brought to you for free and open access by Arab Journals Platform. It has been accepted for inclusion in Al Jinan الجنان by an authorized editor. The journal is hosted on [Digital Commons](#), an Elsevier platform. For more information, please contact [rakan@aarj.edu.jo](mailto:rakan@aarj.edu.jo), [marah@aarj.edu.jo](mailto:marah@aarj.edu.jo), [dr\\_ahmad@aarj.edu.jo](mailto:dr_ahmad@aarj.edu.jo).

محمد محمود حاموش

طالب دكتوراه / محاسبة / جامعة الجنان

محاضر في كلية العلوم الاقتصادية وادارة الأعمال / الجامعة اللبنانية / فرع الخامس

محاضر في كلية الاقتصاد وادارة الأعمال / الجامعة الاسلامية / فرع صور

## المعالجة المحاسبية للمشاريع الزراعية في لبنان وكيفية قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 41

DOI: 10.33986/0522-000-011-004

### الملخص Abstract:

تعتبر المشاريع الزراعية من الاستثمارات المهمة والحيوية في الاقتصاد القومي لأي دولة، حيث إن مخرجاتها من اللحوم والأسماك والحليب والألبان والأجبان والصوف والسماذ والفاكهة والخضار والحبوب والأخشاب والقطن وغيرها الكثير من المنتجات والمحاصيل، تساهم في تأمين الاستقرار الغذائي على المستوى القومي للدولة. وتحدد مشكلة البحث في أن هذه المشاريع والتي يمكن أن تبدأ على شكل استثمار صغير وتوسع إلى النمو والتطور مع المحافظة على الاستمرارية، أو تلك التي تبدأ على شكل استثمار كبير ذي شخصية معنوية وتوسع إلى تحقيق أهداف إستراتيجية مع المحافظة على الاستمرارية، تفتقد إلى الأصول والمبادئ المحاسبية والإفصاحات المناسبة، والتي تعتمد على الأسلوب العلمي الذي يمزج بين الخبرة المحاسبية والخبرات الفنية والتقنية والعلمية المتوفرة لدى المهندسين الزراعيين والأطباء البيطريين وأصحاب المشاريع الزراعية. وتهدف هذه الدراسة إلى إيجاد قواعد علمية لقياس وتقويم الأصول البيولوجية التي تمتلكها المشاريع الزراعية لتمكينها من تقويم أصولها عند نهاية كل فترة مالية بالشكل المناسب، لتظهر حقيقة مركزها المالي، ما يضي الثقة على البيانات المالية للمشروع الزراعي، وذلك يساعد إدارة المشروع على صنع القرارات المناسبة وقياس الأداء والتخطيط والرقابة وإيجاد مصادر التمويل اللازمة عند الحاجة. وتفترض الدراسة أن اعتماد المعالجات

المحاسبية الصحيحة والملائمة لطبيعة النشاطات التي تمارسها المشاريع الزراعية يساعدُ الإدارة على قياس الأصول البيولوجية التي تمتلكها بالقيمة العادلة وبطريقة علمية، ما يوفرُ بياناتٍ ماليةً موثوقةً وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية تظهر حقيقةً المركز المالي للمشروع وتخدم مستخدمي البيانات المالية كافة.

## المصطلحات Terms

النشاط الزراعي Agricultural Activity: كل مشروع زراعي يستثمر أصولاً بيولوجيةً.

الأصل البيولوجي Biological Assets: هو كل حيوان أو نبات حيّ.

مجموعة الأصول البيولوجية Group of Biological Assets: هي كل مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية المتشابهة (المتجانسة).

المحصول الزراعي Agricultural Produce: هو المنتج المحصود للأصول البيولوجية للمشروع الزراعي.

التحول البيولوجي Biological Transformation: يعني عمليات النمو والانحلال والإنتاج والتكاثر التي تتسبب في تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.

الحصاد Harvest: هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.

نقطة البداية Starting Point: وهي نقطة زراعة شتول الأشجار أو النبات في الأراضي المخصصة لها لتبدأ عملية النمو البيولوجي، أو لحظة ولادة الحيوانات بحالة سليمة.

نقطة الإنتاج Production Point: وهي نقطة بدء الأصل البيولوجي بإنتاج النتاج والمحاصيل والثمار.

نقطة النضج Maturity Point: وهي نقطة بدء الأصل البيولوجي بإنتاج نتاج ومحاصيل بشكل منتظم.

نقطة الانتهاء End Point: وهي نقطة انتهاء العمر الإنتاجي للأصل البيولوجي.

السوق النشط Active Market: السوق الذي تتم فيه معاملات الأصل أو الالتزام بتكرار وحجم كافيين لتقديم معلومات التسعير على أساس مستمر.

## المقدمة Introduction

أولاً: لمحة عامة General overview

الزراعة هي حراثة الأرض وتهيئتها لتحقيق الفعاليات التي ترتبط بزراعة المحاصيل وتربية الحيوانات، وهي الطريقة التي يستغل بواسطتها الإنسان الطبيعة لتأمين حاجاته الأساسية (١).

يغطي النشاط الزراعي سلسلة متنوعة من الأنشطة:

مزارع تربية الماشية (غنم، ماعز، بقر، إبل، خيول).

مزارع تربية الدواجن (دجاج، حبش، فري، حجل).

مزارع تربية الحيوانات البحرية بما في ذلك مزارع الأسماك.

مزارع تربية النحل

مزارع الفواكه (موز، حمضيات، تفاح، لوزيات، الكرم، الفاكهة الاستوائية: الجوافا-

الكيوي- المانجا- الأفوكا، والزيتون).

مزارع الأزهار (المشاتل، وأزهار الزينة)

وهذه الأنشطة لها ثلاثة مقومات هي (٢):

القدرة على التغيير: حيث إن الحيوانات الحية والنباتات التي تشكل الأساس لأي نشاط

زراعي، لها القدرة على التحول البيولوجي.

إدارة التغيير: حيث تُسهل الإدارة التحول البيولوجي من خلال تثبيت أو تحسين الظروف

لحدوث عملية التحول البيولوجي، مثال على ذلك مستوى التغذية والري ونسبة الرطوبة ودرجة

الحرارة والتخصيب وغيرها.

قياس التغيير: ويقسم إلى قسمين:

التغيير في النوعية.

التغيير في الكمية.

وينتج عن التحول البيولوجي تغيرات في الأصل البيولوجي مثل:

النمو: يعني زيادة في الكمية أو تحسيناً في نوعية الحيوانات أو النباتات.

(١) التعريف بحسب منظمة الفاو.

(٢) نص معيار المحاسبة الدولي IAS 41.

الانحلال: يعني انخفاضاً في الكمية أو تراجعاً في نوعية الحيوانات أو النباتات.

التكاثر: يعني توالد حيوانات أو نباتات إضافية.

الإنتاج: يعني أمحاصيل زراعية (عسل، حليب، بيض، لحوم، فواكه، قطن، صوف، أزهار، أخشاب).

وتتصف الأنشطة الزراعية بالعديد من الخصائص التي تؤثر في المعالجة المحاسبية للمشاريع الزراعية، وهي:

تعدد الإنتاج والمحاصيل الزراعية: حيث يمكن للمواشي أن تعطي أكثر من نتاج مثل الحليب والصوف والسماد والولادات.

موسمية الإنتاج والمحاصيل الزراعية.

اختلاف الفترة (الدورة) المالية عن الموسم (الدورة) الزراعي.

تداخل الأنشطة الزراعية، حيث إن مخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكن أن تكون مدخلاً لأنشطة زراعية أخرى أو تجارية أو صناعية.

صعوبة تقدير الإنتاج والمحاصيل الزراعية، نظراً لتأثرها بالعديد من العوامل الخارجية مثل الأحوال المناخية والأمراض الحيوانية والزراعية ومدى الاعتناء بالأصول البيولوجية من لقاحات وأدوية ومبيدات فطرية وحشرية ومغذيات وري وفلاحة.

تبويب الأصول البيولوجية إلى أصول ثابتة و/أو أصول متداولة.

تبلغ مساحة الأراضي المستعملة للأنشطة الزراعية في لبنان ٢١, ٣ مليون دونم، ما يمثل ٣٠٪ من مساحة لبنان، وتتضمن هذه المساحات الأراضي المزروعة المستغلة ٢, ٣٠٩ ملايين دونم، وبلغت المساحات الزراعية المرورية ١, ١٢٩ مليون دونم، ما يمثل ٥٠٪ من المساحات الزراعية المستغلة.

بلغ عدد الحيازات<sup>(١)</sup> الزراعية في لبنان ١٦٩ ٥١٢ حيازة، منها ١٤٢ حيازة في تربية الماشية حصراً وبدون أراض زراعية، و١٦٥ ٣٧٠ حيازة على مساحة ٢, ٣٠٩ ملايين دونم من الأراضي الزراعية المستغلة<sup>(٢)</sup>.

(١) الحيازة تعني حداً أدنى ١٠٠٠ م<sup>٢</sup> من المساحة الزراعية البعلية، ١٠٠٠ م<sup>٢</sup> من المساحة الزراعية المرورية، ٤٠٠ م<sup>٢</sup> من المساحة بيوتاً بلاستيكية، كما تعني ٧ رؤوس أغنام أو ماعز، رأس بقر، ٨ قفزان نحل.

(٢) مشروع المرصد الوطني للتسمية الزراعية، النتائج العامة للإحصاء الزراعي الشامل لعام ٢٠١٠، وزارة الزراعة، لبنان، ٢٠١٢.

## التربية الحيوانية :

١- تربية الماشية (أبقار، أغنام، ماعز، خنازير): بلغ عدد مربّي المواشي حوالي ١٥ ٨٠٠ حائز، ما نسبته ٩٪ من مجمل الحائزين الزراعيين، حيث يقوم بعض الحائزين بتربية الأبقار والأغنام والماعز في آن واحد.

بلغ عدد رؤوس الأبقار ٦٨ ٥٦٨ رأساً، موزعة على ١٠ ٤١٠ مربين، ما يمثل ٦٦٪ من مربّي المواشي، وبمعدل متوسط ٧ رؤوس للمربي. بلغ عدد رؤوس الأغنام ٢٦٥ ٣٤٥ رأساً، موزعة على ٤ ٠٩٤ مربياً، بمعدل متوسط ٦٥ رأساً للمربي. وبلغ عدد رؤوس الماعز ٤٠٣ ٨٦١ رأساً موزعة على ٥ ٨٤٧ مربياً بمعدل ٦٩ رأساً للمربي الواحد. بلغ عدد الخنازير ٧ ٧٣٥ رأساً موزعة على ٥١ مربياً وبمعدل متوسط ١٥٢ رأساً للمربي الواحد.

٢- تربية النحل: بلغ عدد قفران النحل ١٦٩ ٣٠٨ قفران، موزعة على ٦ ١٨٣ مربياً، وبمعدل متوسط ٢٧ قفيراً للمربي الواحد.

٣- تربية الدواجن: بلغ عدد دجاج اللحم حوالي ٤٥ مليون طائر، ما يمثل ٧٤٪ من الطاقة الاستيعابية للمزارع، وبلغ عدد المربين ٦٨٩ مربياً. بلغ عدد الدجاج البيّاض حوالي ٣,٨ مليون طائر، ما يمثل ٨٠٪ من مجمل الطاقة الاستيعابية لمزارع الدجاج البيّاض، وبلغ عدد المربين ٤١٧ مربياً<sup>(١)</sup>.

## الزراعات:

بلغت مساحة الزراعات الموسمية ١,٠٢٤ مليون دونم، ما يمثل ٤٤٪ من مساحة الأراضي المستغلة، وتتضمن هذه الفئة زراعة الحبوب (القمح والشعير) والخضراوات ذات الثمار والخضراوات الورقية والبطاطا والبصل.

بلغت مساحة الزراعات الدائمة ١,٢٥٩ مليون دونم، ما يمثل ٥٤٪ من مساحة الأراضي المستغلة، وتتضمن هذه الفئة أشجار الزيتون والأشجار ذات النواة (الكرز، اللوز، المشمش، الدراق والنكتارين، الخوخ، الجنارك) والأشجار ذات البذور والحمضيات والعنب والجوز وغيرها. إن المشاريع الزراعية في لبنان تطفئ عليها الملكية الفردية الصغيرة، وهي في حال تراجع، حيث تعترضها العديد من المعوقات، وهي: الإرشاد، التسويق، الائتمان المالي، البنى التحتية، كلفة الإنتاج، تجزئة الأراضي، مصادر الري، وغيرها من المعوقات.

(١) - مشروع المرصد الوطني للتنمية الزراعية، مصدر سابق.

بلغت نسبة المستفيدين من خدمة التسليف الزراعي ١٪ من الحائزين الزراعيين في العام (١) ٢٠١٠، ويستغلون ٣٪ فقط من مساحة الأراضي المزروعة المُستغلة، وهذه النسبة تبدو متدنية جداً، وتدلل على عدم وجود تنظيم تجاري للمشاريع الزراعية، وعدم وجود أي اهتمام بالمعالجات المحاسبية وفقاً للمبادئ والأصول المحاسبية ليتم إعداد البيانات المالية للمشاريع الزراعية لتلبي حاجات المستخدمين، وفي مقدمتهم الجهات المقرضة. وتظهر الإحصاءات أن حوالي ٧٥٪ من الحائزين الزراعيين لا يملكون ضماناً اجتماعياً.

### ثانياً : إشكاليات الدراسة

إن المشاريع الزراعية في لبنان تفتقد إلى تصميم أو نظام محاسبي يستند إلى الطرق العلمية والعملية السليمة لقياس الأصول البيولوجية التي تمتلكها، والتي ينتج عنها معالجة محاسبية سليمة تؤدي إلى إعداد البيانات المالية بصورة عادلة تظهر حقيقة المركز المالي للمشروع الزراعي، حيث تطرح الدراسة عدداً من الإشكاليات؛ هي:

متى يجب الاعتراف محاسبياً بالأصل البيولوجي؟

كيف يتم القياس المحاسبي للأصل البيولوجي؟

كيف يتم الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية والمكاسب والخسائر الناجمة عنها في البيانات المالية للمشروع الزراعي؟ وما الإفصاحات الإضافية؟

كيف تتم المعالجة المحاسبية للاستهلاك، والانخفاض في قيمة الأصل البيولوجي؟

كيف يتم تصنيف الأصول البيولوجية في المشاريع الزراعية بما يتلاءم مع المعالجة المحاسبية المناسبة لها؟

ما الأثمة الحسابات التي يمكن استخدامها في المشاريع الزراعية، وكيف يتم تشغيلها؟

ما الدفاتر والسجلات المحاسبية اللازمة، وما شكل البيانات المالية للمشاريع الزراعية؟

### ثالثاً : هدف الدراسة Research Objective

تهدف هذه الدراسة إلى وضع القواعد التطبيقية للمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية التي تستخدمها المشاريع الزراعية في استثماراتها. حيث إن معيار المحاسبة الدولي IAS41 قد نص على الإطار النظري للمعالجة المحاسبية، وعرض البيانات المالية والإفصاحات المتعلقة

(١) المصدر نفسه.

بنشاط المشاريع الزراعية، دونَ التطرقِ إلى التطبيقات العملية التي يمكن اعتمادها في هذا المجال.

#### رابعاً: فرضيات الدراسة Research Hypothesis

إن اعتماد المعالجات المحاسبية الصحيحة والملائمة لطبيعة النشاطات التي تمارسها المشاريع الزراعية يساعدُ الإدارةَ على قياس الأصول البيولوجية التي تمتلكها بالقيمة العادلة وبطريقة علمية لإعداد بياناتها المالية وعرضها بشكل موثوق، ويخدم مستخدمي البيانات المالية كافةً.

#### خامساً: أهمية الدراسة Research Importance

تكمن أهمية الدراسة في أنها تقترح نظاماً محاسبياً خاصاً بالمشاريع الزراعية، بالإضافة إلى قواعدٍ عمليّةٍ وعلميّةٍ لقياس وتقويم الأصول البيولوجية المُستثمرة في المشاريع الزراعية، والتي تؤدي إلى إفصاحاتٍ محاسبيةٍ عادلةٍ في البيانات المالية للمشاريع الزراعية، وذلك استناداً إلى خبراتٍ خبراءٍ في مجالِ الأنشطة الزراعية المتنوعة. إن ذلك من شأنه أن يضيءَ الثقةَ على البيانات المالية للمشاريع الزراعية، مما يساعدُ على تمويلها خارجياً ونموها واستمرارها باتجاه تحقيق أهدافها.

#### المبحث الأول: الدورة المالية والسجلات المحاسبية ولائحة الحسابات

##### المطلب الأول: الفترة المالية

قد يتناسب أو لا يتناسب بدء الدورة المالية في ١ كانون الثاني وإنتهائها في ٣١ كانون الأول من السنة مع طبيعة الأنشطة التي تمارسها المشاريع الزراعية كما هو الحال في المشاريع الصناعية والتجارية والخدماتية. ومن ثمَّ يختار المشروعُ الزراعي تاريخَ بدءِ الدورة المالية وتاريخَ انتهائها (المفترض أن تكون سنة واحدة) بما يتناسب مع طبيعة النشاط الزراعي الذي يمارسه المشروع، فقد يختار المشروعُ ١ آذار تاريخَ بدءِ الدورة المالية و٢٨ شباط تاريخَ انتهائها. ويرى الباحث أن يكون تاريخُ بدءِ الدورة المالية في بداية الشهر الذي تبدأ فيه المواسم الزراعية بحسب نوع النشاط الزراعي، ومن ثمَّ يكونُ تاريخُ انتهاءِ الدورة المالية في نهاية الشهر الثاني عشرَ المتممَ للسنة. وإذا كان المشروع يستثمر في عدة أنشطة زراعية مثل تربية الأسماك وتربية المواشي وزراعة أشجار الفاكهة فمن الأفضل أن يختارَ الدورةَ الماليةَ التقليدية (من ١/١ إلى ١٢/٣١) كفترة مالية للمشروع.



## المطلب الثاني: السجلات والمستندات المحاسبية

يمكن أن تمسك المشاريع الزراعية السجلات المحاسبية التقليدية، والتي تمسك من قبل المشاريع الصناعية والتجارية والخدماتية. ولخصوصية المشاريع الزراعية ينبغي عليها أن تمسك سجلات خاصة تسجل فيها تفاصيل النشاط الزراعي من أجل حسن سير وسلامة عملياتها وأنشطتها.

### الفرع الأول: السجلات المحاسبية

دفتر اليومية: يسجل فيه المصاريف والمدفوعات والإيرادات والمقبوضات اليومية كافة، ويمكن الاستعانة بدفتر يومية مساعد، وذلك بحسب حاجات المشروع.

دفتر الأستاذ: ترحل العمليات المسجلة في دفتر اليومية كافة إلى دفتر الأستاذ، ويمكن الاستعانة بدفتر أستاذ مساعد، وذلك بحسب حاجات المشروع.

دفتر الجرد والميزانية.

### الفرع الثاني: المستندات المحاسبية

مستندات شراء المواشي والبيانات الجمركية في حالة الاستيراد.

مستندات شراء الشتول.

مستندات استلام المواشي.

مستندات شراء العلف.

مستندات شراء المستلزمات البيطرية ومستندات صرفها من المخزن.

مستندات شراء المستلزمات الزراعية ومستندات صرفها من المخزن.

محاضر جرد الأصول الثابتة البيولوجية والمادية ومحاضر جرد المخزون.

مستندات الأعباء الخارجية والمصاريف الأخرى.

مستندات الإيجار والإيجار التشغيلي والإيجار التمويلي.

مستندات بيع المواشي والإنتاج والمحاصيل والثمار والولادات والفراخ.

### الفرع الثالث: السجلات الخاصة

سجل الأصول الثابتة المادية: يسجل فيه نوع الأصل وتكلفة الشراء والعمر الإنتاجي وقسط الاستهلاك السنوي والاستهلاك المتراكم والقيمة الصافية في نهاية كل دورة مالية والإضافات

والاستبعداتُ والقيمةُ المقدرةُ في حالةِ إعادةِ التقويمِ والأسبابِ التي تستوجبُ إعادةَ التقويمِ.  
سُجِّلَ الأصولُ البيولوجيةُ: تسجَّلُ فيه بياناتُ عن الأصلِ (الرقمُ والنوعُ)، سعرُ الشراء، تاريخُ الشراء، وتاريخُ التحويلِ من أنشطةٍ أخرى إذا كان محوِّلاً، العمرُ، الوزنُ، المعالجاتُ واللقاحاتُ، وغيرها من المعلوماتِ اللازمة.

سُجِّلَ النفوقُ والتلفُ: ويسجَّلُ فيه نوعُ الأصلِ البيولوجي، معدلُ النفوقِ أو التلفِ الطبيعيِّ، كميةُ وقيمةُ التالفِ أو النافقِ، الفروقاتُ بالزيادةِ أو بالتقصانِ عن معدلِ التالفِ أو النافقِ الطبيعيِّ.  
سُجِّلَ الإنتاجُ والمحاصيلُ: يسجَّلُ فيه نوعُ الأصلِ البيولوجي، كمياتُ الإنتاجِ أو المحاصيلِ خلالِ الموسمِ (الدورةُ الماليةُ يمكنُ أن تتضمنَ أكثرَ من موسمٍ)، وفي حالِ كان المشروعُ الزراعيُّ يمارسُ أكثرَ من نشاطٍ زراعي، يسجَّلُ نتاجُ الأصلِ البيولوجي لكلِّ مجموعةٍ متجانسةٍ من المواشي (بقر، غنم، ماعز)، وفي حالِ كونِ الأصلِ البيولوجي أشجاراً متنوعةً تسجَّلُ المحاصيلُ لكلِّ مجموعةٍ متجانسةٍ (فواكه استوائية، فواكه ذات النواة، فواكه ذات البذور)، وليس بالضرورة تسجيلُ المحصولِ من الثمار لكل شجرة، وهذا ما يعقِّدُ الأمورَ، بل يتمُّ التسجيلُ على أساسِ المساحةِ المزروعةِ (دونم) أو أي أساسٍ آخرٍ مناسبٍ.  
سُجِّلَ الولاداتُ: تسجَّلُ فيه الولاداتُ لكل نوعٍ من الماشيةِ بالكميةِ والنوعيةِ والجنسِ.  
سُجِّلَ اللقاحاتُ والعنايةُ البيطريةُ.

### المطلب الثالث: لائحة الحسابات وقواعد تشغيلها

نظراً لعدم وجود لائحة حسابات خاصة بالمشاريع الزراعية في لبنان، واستناداً إلى لائحة حسابات التصميم المحاسبي العام اللبناني، يمكن تقسيم لائحة الحسابات الخاصة بالمشاريع الزراعية إلى سبعة أقسام رئيسية

الفرع الأول: حسابات الرساميل الخاصة

الرأسُ المالُ الشخصيُّ (في حالةِ المشاريع الفردية) / رأسُ مالِ المشروعِ / الشركةِ أو التعاونيةِ الزراعية.

نتائجُ سابقةٍ مدورةٍ (مدينة أو دائرة).

نتيجةُ الدورةِ الماليةِ.

الاحتياطات.

الإعاناتُ والمساعداتُ الحكومية: يسجَّلُ في هذا الحسابِ المساعداتُ الحكومية لدعمِ

التسويق والتصدير، والإعانات التي تدعم الأنشطة الزراعية ضمن الخطة الاقتصادية للحكومة.

مؤونات لمواجهة الأعباء والمخاطر.

فروقات إعادة تقويم الأصول البيولوجية والأصول المادية.

قروض من مؤسسات التسليف الزراعي.

الفرع الثاني: حسابات الأصول Asset

أولاً: الأصول غير المادية Intangible Asset

يتضمن هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

براءات الاختراع.

الرخص والإجازات الزراعية.

البحث والتطوير البيولوجي.

حقوق الاستثمار الزراعي.

ثانياً: الأصول المادية Tangible Asset

يتضمن هذا الحساب ما يلي:

الأراضي: يسجل في هذا الحساب الأراضي التي يملكها المشروع ويمارس عليها نشاطاً زراعياً معيناً. كما يمكن أن يسجل المشروع تكلفة التحسينات على الأراضي أو يفرع من الحساب حساباً خاصاً بالتحسينات وتنظيم الأراضي.

المباني: يسجل في هذا الحساب ما يملكه المشروع الزراعي من الأبنية الإدارية والأبنية المخصصة للنشاط الزراعي، والمستودعات والحظائر ومخازن العلف.

آليات النقل: يسجل في هذا الحساب ما يملكه المشروع من سيارات تستخدم كوسائل النقل.

المعدات والأدوات الزراعية: يسجل في هذا الحساب ما يملكه المشروع من الجرارات الزراعية ومعدات الحصاد ومعدات البذار ومعدات الفلاحة والبستنة، ومعدات رش المبيدات وغيرها.

التجهيزات الفنية الزراعية: يسجل في هذا الحساب ما يملكه المشروع من البيوت البلاستيكية وشبكات الري بالرش والتلقيط وبالجر، ومضخات الماء والخزانات ومولدات الكهرباء، المآكل والمشارب والأقفاص والحلابات والمعالف وغيرها.

## ثالثاً: الأصول البيولوجية Biological Asset

المواشي: يسجل في هذا الحساب ما يمتلكه المشروع الزراعي من أبقارٍ وأغنامٍ وماعزٍ وإبلٍ وخيولٍ وكلابٍ حراسة، والتي يُحتفظ بها على مدى العمر الإنتاجي. الأشجار.

النباتات والأزهار.

النحل والحشرات.

الأسماك والحيوانات البحرية.

أصول بيولوجية أخرى: يسجل في هذا الحساب الأصول البيولوجية الأخرى غير تلك المذكورة في الحسابات الأتفة الذكر.

## رابعاً: الأصول المالية Financial Asset

يسجل في هذا الحساب ما تمتلكه المشاريع الزراعية من أسهم وسندات مشاركة وسندات دين للمشاريع الأخرى الزراعية أو التجارية أو الصناعية أو الخدماتية.

## الفرع الثالث: حسابات المخزون Stock

أولاً: مخزون العلف

ثانياً: مخزون المستلزمات الزراعية

تسجل في هذا الحساب قيمة الكميات المتبقية في نهاية الدورة المالية من المغذيات والسماذ العضوي، والمواد الكيميائية والمبيدات الحشرية والفطرية والمبيدات الزراعية الأخرى.

ثالثاً: مخزون المستلزمات البيطرية

تسجل في هذا الحساب قيمة الكميات المتبقية في نهاية الدورة المالية من العقاقير واللقاحات والمضادات الحيوية.

رابعاً: مخزون النتاج

تسجل في هذا الحساب قيمة الكميات المتبقية في نهاية الدورة المالية من الإنتاج الحيواني.

خامساً: مخزون المحاصيل

تسجل في هذا الحساب قيمة الكميات المتبقية في نهاية الدورة المالية من المحاصيل

والثمار.

الفرع الرابع: حساباتُ الذمم

أولاً: الموردون

يمكن تفصيلُ هذا الحسابِ إلى حساباتٍ فرعية هي:

موردو المواشي.

موردو الشتول والنباتات.

موردو العلف والمغذيات.

موردو المستلزمات البيطرية.

موردو الأدوية والمبيدات الزراعية.

موردو الأصول الثابتة المادية.

أوراق دفع موردين.

ثانياً: الزبائن

ثالثاً: مدفوعاتُ واحةٍ للمستخدمين

رابعاً: حساباتُ الشركاءِ الجارية

خامساً: الضرائب والرسوم البلدية

الفرع الخامس: الحسابات المالية

الصندوق

المصرف

الشيكات

الفرع السادس: حسابات الأعباء Expenses

أولاً: المشتريات وقيمة التغير في المخزون

يمكن تفصيل هذا الحساب إلى عدة حساباتٍ تلبى حاجاتِ المشاريعِ الكبيرة، أو تلك التي

تمارسُ أكثرَ من نشاطٍ زراعي:

شراءُ العلف وقيمة التغير في المخزون.

شراءُ مستلزمات زراعية وقيمة التغير في المخزون: تسجّل في هذا الحساب مصاريفُ

المغذيات والسماذ العضوي والمواد الكيميائية والمبيدات الحشرية والفطرية والمبيدات الأخرى

التي تُستخدم في مكافحة الأمراض الزراعية.

شراءً مستلزمات بيطرية وقيمة التغيير في المخزون: يسجل في هذا الحساب ثمن العقاقير واللقاحات والمضادات الحيوية التي تُستخدم في الطب البيطري في مزارع الماشية والدواجن لمكافحة الأمراض الحيوانية.

ثانياً: الأعباء الخارجية

تسجل في هذا الحساب فواتير الماء والكهرباء والهاتف وأقساط التأمين ومصاريف الصيانة والتوصيلات، وبدل إيجار الأراضي والمباني والحظائر والمراعي والمعدات الزراعية. كما تسجل في هذا الحساب مصاريف نقل المواشي من المزارع إلى المراعي، ومصاريف نقل العلف إذا كانت على عاتق المشروع الزراعي، ومصاريف نقل الإنتاج والمحاصيل إلى الأسواق.

ثالثاً: أعباء المستخدمين

تسجل في هذا الحساب رواتب الموظفين الإداريين وأجور العمال الدائمين والمؤقتين والموسميّين، الذين يقومون بأعمال البستنة والفلاحة والحصاد ورش المبيدات وغيرها من الأمور. كما تسجل في هذا الحساب بدلات أتعاب الأطباء البيطريين والمهندسين الزراعيين والمشرفين، وبدلات أتعاب المحامين والمحاسبين والمدققين، وأعباء الضمان الإجتماعي.

رابعاً: مخصصات المؤونات والاستهلاكات

حساب الاستهلاكات، ويتضمن الحسابات الفرعية التالية:

مخصصات استهلاك الأصول البيولوجية

مخصصات استهلاك الأصول الثابتة المادية (الملموسة)

مخصصات استهلاك الأصول الثابتة غير المادية (غير الملموسة)

حساب المؤونات، ويتضمن الحسابات الفرعية التالية:

مؤونات هبوط أسعار الأصول البيولوجية

مؤونات هبوط أسعار الأصول الثابتة المادية

مؤونات هبوط أسعار الأصول الثابتة غير المادية (المنقضية المدة)

مؤونات هبوط أسعار المخزون

مؤونات هبوط قيم الذمم المدينة

مؤونات لمواجهة المخاطر والأعباء.

## خامساً: الأعباء المالية

تُسجَلُ في هذا الحساب العمولات والفوائد المصرفية وفوائد القروض الزراعية والتسهيلات المصرفية الأخرى وفروقات صرف العملات.

## سادساً: أعباء خارج الاستثمار

تُسجَلُ في هذا الحساب أعباء التفرغ عن الأصول غير المادية والأصول الثابتة المادية والأصول البيولوجية والأصول الثابتة المالية. كما يسجَلُ في هذا الحساب التالف من العلف والمواد والمستلزمات وذلك خارج المعدل الطبيعي والاعتيادي (المعدل الطبيعي يدخل ضمن أعباء الاستثمار). ويمكن تفصيل هذا الحساب إلى عدة حسابات فرعية هي:

التالف من الإنتاج

التالف من المحاصيل

التالف من العلف والمغذيات

التالف من المستلزمات الزراعية

التالف من المستلزمات البيطرية

النافق من المواشي والحيوانات الأخرى

الفرع السابع: حسابات الإيرادات

مبيعات الإنتاج والمحاصيل والثمار

مبيعات منتجات لها طابع الأصول الثابتة

إعانات للاستثمار

استردادات من المؤونات للاستثمار

إيرادات أخرى ناتجة عن الاستثمار

الإيرادات المالية: تسجَلُ في هذا الحساب عائدات سندات التوظيف والسندات المجمدة والفوائد والإيرادات المشابهة وفروقات الصرف الإيجابية والخصم المالي الممنوح.

إيرادات خارج الاستثمار: تسجَلُ في هذا الحساب إيرادات التفرغ عن الأصول غير المادية والأصول الثابتة المادية، وإيرادات التفرغ عن الأصول البيولوجية، وإيرادات التفرغ عن الأصول الثابتة المالية.

## المطلب الرابع: البيانات المالية Financial statement

### الفرع الأول بيان المركز المالي Balance Sheet

إن إعداد بيان المركز المالي للمشاريع الزراعية لا يختلف كثيراً من حيث الشكل عن المشاريع التجارية والصناعية والخدماتية، إنما تختلف طريقة قياس الأصول، ولا سيما الأصول البيولوجية وغيرها من الأمور. وسيعتمد الباحث على اقتراح نموذجين من البيانات المالية، النموذج المختصر للمشاريع الزراعية الصغيرة والمتوسطة الحجم، والنموذج المفصل للمشاريع الزراعية الكبيرة الحجم.

أولاً: النموذج المختصر

الخصوم		الأصول	
القيمة الصافية		القيمة الصافية	
	رأسمال احتياطات نتائج سابقة مدورة النتيجة الصافية للدورة المالية إعانات فروقات إعادة التقويم		الأصول الثابتة غير المادية الأصول الثابتة المادية الأصول الثابتة البيولوجية الأصول الثابتة المالية
	مجموع الرساميل الخاصة		مجموع الأصول الثابتة
	قروض من مؤسسات التسليف الزراعي الموردون والذمم الدائنة الأخرى تسهيلات مصرفية		الأصول البيولوجية المتداولة المخزون (علف، إنتاج، محاصيل، مستلزمات) الزبائن والذمم المدينة الأخرى الصندوق البنك
	مجموع الالتزامات		مجموع الأصول المتداولة
	إجمالي الخصوم		إجمالي الأصول



ثانياً: النموذج المفصّل

اسم المشروع:			
بيان المركز المالي كما في ١٢/٣١ س			
العملة: وحدة نقدية			
الخصوم		الأصول	
المبالغ		المبالغ	
	<p>رأسمال احتياطات نتائج سابقة مدورة النتيجة الصافية للدورة المالية إعانات فروقات إعادة تقييم الأصول البيولوجية فروقات إعادة تقييم الأصول المادية</p>		<p>الأصول الثابتة غير المادية: براءات الاختراع الرخص والإجازات الزراعية البحث والتطوير البيولوجي حقوق الاستثمار الزراعي الأصول الثابتة المادية: الأراضي تحسين وتنظيم الأراضي الآبار الارتوازية الأبنية آلات النقل المعدات والأدوات الزراعية التجهيزات الفنية الزراعية الأصول الثابتة البيولوجية: المواشي الأشجار والنباتات الأصول الثابتة المالية</p>
	مجموع الرساميل الخاصة		مجموع الأصول الثابتة
	<p>قروض من مؤسسات التسليف الزراعي قروض من مؤسسات التسليف موردو الأصول البيولوجية موردو الأصول الثابتة المادية موردو العلف موردو المستلزمات البيطرية موردو المستلزمات الزراعية تسهيلات مصرفية</p>		<p>الأصول البيولوجية المتداولة مخزون الإنتاج والمحاصيل والثمار مخزون العلف والمغذيات مخزون المستلزمات البيطرية مخزون المستلزمات الزراعية الزيائن والذمم المدينة الأخرى الصندوق المصرف</p>
	مجموع الالتزامات		مجموع الأصول المتداولة
	إجمالي الخصوم		إجمالي الأصول

## Income Statement بيان النتيجة الفرع الثاني:

يمكن استخدام بيان النتيجة النموذج المختصر في إعداد البيانات المالية للمشاريع الزراعية الصغيرة والمتوسطة الحجم، كما يمكن استخدام النموذج المفصل في المشاريع الزراعية الكبيرة الحجم.  
أولاً: النموذج المختصر

اسم المشروع: بيان النتيجة للسنة المنتهية في ١٢/٣١ س العملة: وحدة نقدية			
الإيرادات		الأعباء	
المبالغ	الشرح	المبالغ	الشرح
	مبيعات الإنتاج والمحاصيل والثمار مبيعات منتجات لها طابع الأصول الثابتة إعانات للاستثمار استردادات من المؤونات للاستثمار إيرادات أخرى ناتجة عن الاستثمار الإيرادات المالية إيرادات خارج الاستثمار		المشتريات وقيمة التغير في المخزون الأعباء الخارجية أعباء المستخدمين مخصصات المؤونات والاستهلاكات الأعباء المالية أعباء خارج الاستثمار
	مجموع الإيرادات والمكاسب		مجموع الأعباء والمصاريف
	النتيجة الصافية - خسائر		النتيجة الصافية - أرباح
	إجمالي		إجمالي

ثانياً: النموذج المفصل

اسم المشروع:			
بيان النتيجة للسنة المنتهية في ١٢/٣١/س			
العملة: وحدة نقدية			
الإيرادات		الأعباء	
المبالغ	الشرح	المبالغ	الشرح
	<p>مبيعات الإنتاج الحيواني</p> <p>مبيعات المحصول الزراعي</p> <p>مبيعات الإنتاج الفرعي</p> <p>مبيعات المحصول الفرعي</p> <p>منتجات لها طابع الأصول الثابتة البيولوجية</p> <p>إعانات للاستثمار</p> <p>استردادات من المؤونات للاستثمار</p> <p>إيرادات أخرى ناتجة عن الاستثمار</p> <p><b>الإيرادات المالية:</b></p> <p>عائدات سندات التوظيف والسندات المجمدة</p> <p>فوائد وإيرادات مشابهة</p> <p>فروقات صرف إيجابية</p> <p>خصم مالي ممنوح</p> <p><b>إيرادات خارج الاستثمار:</b></p> <p>إيرادات التفرغ عن الأصول غير المادية</p> <p>إيرادات التفرغ عن الأصول الثابتة المادية</p> <p>إيرادات التفرغ عن الأصول البيولوجية</p> <p>إيرادات التفرغ عن الأصول الثابتة المالية</p>		<p>مشتريات العلف وقيمة التغير في المخزون</p> <p>شراء مستلزمات بيطرية</p> <p>شراء مستلزمات زراعية</p> <p><b>الأعباء الخارجية:</b></p> <p>الإيجارات</p> <p>ماء، كهرباء، هاتف</p> <p>الصيانة والتصلحيات</p> <p>أقساط التأمين</p> <p><b>أعباء المستخدمين:</b></p> <p>أجور العمال</p> <p>رواتب الموظفين</p> <p>بدلات أتعاب الأطباء البيطريين</p> <p>بدلات أتعاب المهندسين الزراعيين</p> <p><b>مخصصات الاستهلاكات:</b></p> <p>استهلاك أصول ثابتة غير مادية</p> <p>استهلاك أصول ثابتة مادية استهلاك أصول ثابتة بيولوجية</p> <p><b>مخصصات المؤونات:</b></p> <p>مؤونات هيوط أسعار الأصول غير مادية</p> <p>مؤونات هيوط أسعار الأصول الثابتة المادية</p> <p>مؤونات هيوط أسعار الأصول البيولوجية</p> <p>مؤونات هيوط أسعار الأصول البيولوجية المتداولة</p> <p>مؤونات هيوط أسعار المخزون</p> <p>مؤونات هيوط قيم ذمم مدينة</p> <p>مؤونات لمواجهة أعباء ومخاطر</p> <p><b>الأعباء المالية:</b></p> <p>فوائد وأعباء مشابهة</p> <p>فروق صرف سلبية</p> <p><b>أعباء خارج الاستثمار :</b></p> <p>أعباء التفرغ عن الأصول غير المادية</p> <p>أعباء التفرغ عن الأصول الثابتة المادية</p> <p>أعباء التفرغ عن الأصول البيولوجية</p> <p>أعباء التفرغ عن الأصول الثابتة المالية</p>
	<b>مجموع الإيرادات والمكاسب</b>		<b>مجموع الأعباء والمصاريف</b>
	النتيجة الصافية - خسائر		النتيجة الصافية - أرباح
	<b>إجمالي</b>		<b>إجمالي</b>

## المبحث الثاني: الاعتراف بالأصل البيولوجي Recognition of biological asset

تعترفُ المشاريعُ الزراعيةُ التي تستثمرُ في الأصول البيولوجية بالأصل البيولوجي عند توافر ثلاثة معطيات هي (١): السيطرة عليه نتيجة أحداث سابقة، ومن المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل، ويمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بشكل موثوق.

### المطلب الأول: السيطرة

إن السيطرة على الأصل البيولوجي تتخذ عدة أشكال، وتكون عن طريق التملك أو عن طريق الاستثمار لفترة زمنية معينة، أو عن طريق البناء والتنظيم والترحيل والمعروفة بطريقة BOT.

#### أولاً: التملك

يتم الاعتراف بالأصل البيولوجي في حالة الملكية القانونية، وتكون الملكية القانونية مباشرة (ملك صاحب المشروع أكان شخصاً حقيقياً أو معنوياً)، أو انتقالية في حالة الإرث حيث تكون الأرض المقام عليها المشروع الزراعي ملك الورثة (شيوياً).

#### ثانياً: طريقة الاستثمار

يتم الاعتراف بالأصول البيولوجية في حالة الاستثمار ويكون الاستثمار في هذه الحالة ملكية غير مباشرة عندما يستغل صاحب المشروع الأرض لقاء مال أو إنتاج أو خدمات تقدم للمالك، ويمكن أن يكون الاستثمار بموجب عقد استثمار محرر لدى الكاتب بالعدل ولمدة محددة من الزمن ولقاء بدل نقدي سنوي محدد.

#### ثالثاً: طريقة BOT

يتم الاعتراف بالأصول البيولوجية بموجب هذه الطريقة عندما يقوم المستثمر الزراعي باستثمار أرض بور من المالك، حيث يقوم بإجراء التحسينات عليها من تريب وتجليل وتأمين المياه للري وزراعتها بالأشجار المثمرة، ثم الاستفادة من إنتاجها لفترة زمنية محددة في العقد، ثم تحويلها للمالك الأساسي.

في لبنان يمكن تحديد السيطرة على الأراضي والمشاريع الزراعية وفقاً للطرق السائدة، وهي الطريقة المباشرة، حيث تعود الملكية لصاحب المشروع مباشرة، والطريقة غير المباشرة، حيث يستغل المستثمر الأرض لقاء بدل، والطريقة الانتقالية في حالة الإرث، حيث الوضعية القانونية غير محددة، وطريقة وضع اليد، حيث يتم استغلال الأراضي بطريقة غير قانونية.

(١) نص معيار المحاسبة الدولي IAS 41.

## المطلب الثاني: إمكانية تدفق المنافع الاقتصادية

### الفرع الأول: أشجار الفاكهة

تمرُّ أشجارُ الفاكهة على اختلافِ أنواعِها بفترة نموٍّ منذ زراعتها شتولاً في الأراضي والبساتين المخصصة لها من قِبَل المشروع الزراعي، ولغايةِ السنة التي تبدأ فيها بالإنتاج، وفي هذه الحالة لا تعطي الأشجارُ ثماراً أو قد تعطي كمياتٍ صغيرةً، ليس لها قيمةٌ ربحيةٌ، وهذا لا يتعارضُ مع إمكانيةِ تدفقِ المنافعِ الاقتصادية للأصل البيولوجي.

### الفرع الثاني: المواشي والدواجن

تمرُّ المواشي والدواجن على اختلافِ أنواعِها بفترة نموٍّ تبدأ منذ ولادتها ولغايةِ نقطة النضوج التي يبدأ فيها الإنتاجُ من الحليب والبيض والولادات وغيرها. هذه الفترة، وهي مرحلةُ النمو البيولوجي، توجبُ دفعَ مصاريفٍ من عنايةٍ ومستلزماتٍ بيطريةٍ وأعلافٍ وغيرها، حتى تصلَ إلى مرحلةِ إمكانيةِ تدفقِ المنافعِ الاقتصادية لها.

## المطلب الثالث: إمكانية قياس التكلفة أو القيمة العادلة Fair Value

إن إمكانيةَ قياسِ تكلفةِ الأصول البيولوجية تعتبرُ من المواضيعِ السهلة نسبياً، ولا سيما في ظل وجود سوقٍ نشطٍ. أما إمكانيةُ قياسِ القيمةِ العادلة للأصول البيولوجية فتعتبرُ من المواضيعِ الصعبة نسبياً، ولا سيما أن من أبرز سماتِ الأصول البيولوجية النموُّ والتكاثرُ والقدرةُ على التغيُّر والتأثرُ بالظروفِ البيئية والظروفِ المناخية وطبيعةِ العنايةِ بها. ولا شكَّ أن معيارَ المحاسبة الدوليَّ IAS 41 قد نصَّ على إمكانيةِ قياسِ الأصول البيولوجية بالتكلفة أو القيمة العادلة، حيث قد يصعبُ أحياناً قياسُ القيمةِ العادلة للأصل أو قد تكونُ معقدةً أحياناً أخرى.

## المبحث الثالث: قياس الأصل البيولوجي Measurement of biological asset

### المطلب الأول: القياس عند الاعتراف المبدئي

#### الفرع الأول: الأشجار

أولاً: في حال كون المشروع قيد الإنشاء:

يتمُّ قياسُ الأشجارِ بالتكلفة التاريخية عند شراءِ الشتول، وتتضمن التكلفةُ ثمنَ الشراء وتكلفةَ النقلِ والزرعِ لتصبح الشتولُ جاهزةً للنمو في الأرض المتاحة للاستثمار الزراعي.

ثانياً: في حال كون المشروع الزراعي قائماً:

في حال كان المشروع الزراعي قائماً أو محولاً من المستثمر إلى المالك الأساسي، يتم قياس الأشجار بحسب أعمارها والإنتاج السنوي المقدّر لها من قبل خبير في هذا المجال، حيث يتم احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية للشجرة. ويتم التقدير من قبل الخبير الزراعي في ظل الظروف الطبيعية. وتعني الظروف الطبيعية أمرين:

عدم وجود عوامل مناخية قاسية وخارجية عن السيطرة تضرّ المزروعات أو المحاصيل. وجود العناية اللازمة مثل التسميد والري بانتظام والتشغيل والتقليم ورشّ المبيدات اللازمة<sup>(١)</sup>.

#### الفرع الثاني: الحيوانات

أولاً: في حال كون المشروع قيد الإنشاء:

يتمّ قياس المواشي بالتكلفة التاريخية عند الشراء، وتتضمن التكلفة ثمن الشراء وتكلفة النقل في حال كون المواشي مشتراً من السوق المحلي. أما في حالة الاستيراد فتضاف إلى ثمن الشراء مصاريف الشحن والتأمين والرسوم الجمركية ورسوم المرفأ وأي رسوم وضرائب (إن وجدت).

ثانياً: في حال كون المشروع قائماً:

في حال كان المشروع الزراعي قائماً أو محولاً من المستثمر إلى المالك الأساسي، يتم قياس المواشي بحسب أعمارها والإنتاج السنوي المقدّر لها من قبل خبير في هذا المجال، حيث يتم احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية للماشية. ويتم التقدير من قبل الخبير الزراعي في ظل الظروف الطبيعية. وتعني الظروف الطبيعية أمرين:

أن تكون المواشي و/أو الدواجن بصحة جيدة.

وجود العناية اللازمة لها، مثل اللقاحات والمضادات الحيوية (تُثبت ضمن سجلات المشروع الخاصة)<sup>(٢)</sup>.

#### المطلب الثاني: القياس في مرحلة النمو البيولوجي

إن أفضل قياس للأصول البيولوجية في مرحلة النمو البيولوجي هو طريقة التكلفة، حيث تمتاز هذه المرحلة بأنها تؤسس لمرحلة النضوج للبدء بالحصول على الإنتاج الحيواني وقطف

(١) حمزة حاموش، مهندس وخبير زراعي محلف، مقابلة بتاريخ ٢٠١٥/٩/١٦.

(٢) حمزة حاموش، مصدر سابق.

ثمار الأشجار وحصد المحاصيل الزراعية، وحيث إنه قبل نقطة النضوج لا يكون للأصل البيولوجي تدفقات نقدية مستقبلية. وقد تمتد هذه المرحلة لدورتين ماليتين كما هو الحال في المواشي، أو خمس أو ست دورات مالية كما هو الحال في العديد من أنواع أشجار الفاكهة. وهنا تبرز العديد من الإشكاليات المحاسبية، يذكر الباحث أهمها:

هل يعترف المشروع بالمصاريف والأعباء التي أنفقتها على الأصل البيولوجي دون وجود أي إيرادات بالمقابل؟

هل ستكون النتيجة المحاسبية للمشروع الزراعي خسائر على مدى الدورات المالية التي تتضمنها مرحلة النمو البيولوجي؟

هل تساهم هذه المصاريف والأعباء في نمو الأصل البيولوجي وزيادة تدفقاته النقدية المستقبلية؟

#### الفرع الأول: الأشجار

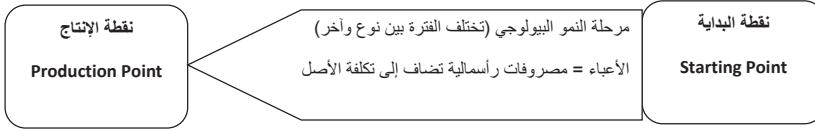
تمتد مرحلة النمو البيولوجي للأشجار والنباتات بشكل عام من نقطة البداية Start Point ولغاية نقطة الإنتاج Production Point (نقطة البدء بمرحلة الإنتاج الفعلي المربح تجارياً، حيث إن بعض الأشجار تعطي كميات قليلة من الثمار بين نقطة البداية ونقطة الإنتاج، ولكنها ليست ذات قيمة تجارية مريحة).

يتم قياس قيمة الأشجار في السنة الأولى كما ذكر في القياس عند الاعتراف المبدئي. وفي نهاية السنة الثانية ولغاية السنة التي تتحقق فيها نقطة النضوج، تُضاف إلى تكلفة الأصل المصاريف والأعباء كافة، من ربي وأجور عمال ورش مبيدات إلى تكلفة الأصل.

#### الفرع الثاني: المواشي

تمتد مرحلة النمو البيولوجي للحيوانات بشكل عام من نقطة البداية (في حال تملك المشروع الزراعي المواشي والدواجن بعمر حديثي الولادة) ولغاية نقطة الإنتاج (البدء بالنتاج من الحليب والبيض).

يتم قياس قيمة الحيوانات في السنة الأولى كما ذكر في القياس عند الاعتراف المبدئي. وفي نهاية السنة الثانية ولغاية السنة التي تتحقق فيها نقطة النضوج تُضاف إلى تكلفة الأصل المصاريف والأعباء كافة من علف ومغذيات ولقاحات ومضادات حيوية إلى تكلفة الأصل.



رسملة المصاريف والأعباء في نهاية الدورة المالية	تسجيل المصاريف والأعباء من تاريخ نقطة البداية ولغاية نهاية الدورة المالية	الاعتراف بالأصل البيولوجي عند نقطة البداية
من ح/ الأصل البيولوجي إلى ح/ المصاريف والأعباء	من ح/ المصاريف والأعباء <sup>10</sup> إلى ح/ النقدية	من ح/ الأصل البيولوجي إلى ح/ النقدية

### المطلب الثالث: القياس عند نهاية الدورة المالية

سوف يعتمد الباحث طريقتين لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية في المشاريع الزراعية وسيتم مقارنة نتائج القياس لكلا الطريقتين من ناحية وعرض النتائج على المتخصصين من ناحية أخرى.

الطريقة الأولى احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل البيولوجي عن سنة مقبلة. الطريقة الثانية احتساب القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية على مدى العمر الإنتاجي للأصل البيولوجي.

الفرع الأول: قياس القيمة الحالية Present value للتدفقات النقدية عن سنة مقبلة يمكن للمشاريع الزراعية أن تعتمد طريقتين لتحديد التدفقات النقدية المستقبلية: الطريقة الأولى: اعتماد الإنتاج الرئيس لاحتساب التدفقات النقدية المستقبلية. الطريقة الثانية: اعتماد الإنتاج الرئيس والإنتاج الثانوي لتحديد التدفقات النقدية المستقبلية.

أولاً: المواشي والدواجن التي يمتلكها المشروع الزراعي للاحتفاظ بها على مدى العمر الإنتاجي

١- الطريقة الأولى: اعتماد الإنتاج الرئيس أساساً للقياس

الجدول التالي يظهر نوع الأصل البيولوجي والإنتاج والعمر المناسب للحيازة والعمر الإنتاجي



والمتوسط المرّجَح للإنتاج السنويّ وسعرَ البيع الصافي للوحدة الواحدة من الإنتاج.

الأصل البيولوجي	النّاتج	العمر المناسب للحياة	العمر الإنتاجي <sup>٢</sup>	متوسط النّاتج السنوي <sup>٢</sup>	سعر البيع الصافي الإفرادي للنّاتج
بقر	حليب	سنتان	٧ سنوات	٦٠٠٠ لتر	١١٠٠ ل.ل.
ماعز	حليب	سنتان	٦ سنوات	٧٥٠ لتر	١٥٠٠ ل.ل.
غنم	حليب	سنتان	٦ سنوات	٧٥٠ لتر	١٢٥٠ ل.ل.
دجاج	بيض	سنة	٤ سنوات	٢٨٠ بيضة	٢٠٠ ل.ل.

المصدر: من إعداد الباحث.

تسجّل الأصول البيولوجية (المواشي والدواجن) عند حيازتها والاعتراف المبدئيّ بها بالتكلفة التاريخية، ويتم تقويمها في نهاية كل دورة مالية على أساس القيمة العادلة. إن أفضل قياس للقيمة العادلة هو استخدام طريقة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل البيولوجي.

إن قياس القيمة الحالية، والتي تساوي القيمة العادلة للأصل البيولوجي يعتمد على عنصرين، هما:

تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل البيولوجي الذي سيتم قياسه.

اعتماد معدل فائدة خالٍ من المخاطر (١). (وهو العائد الذي يحصل عليه المستثمر من دون مخاطر Default Risk وهذا العائد لا يوجد إلا نظرياً، حيث من المستحيل أن يكون هناك عائد خالٍ من المخاطر تماماً أي ١٠٠٪. ولكن هذا المصطلح يُستخدم من قبل الباحثين على أنه معدل الفائدة على أذونات أو سندات الخزينة الحكومية).

للوصل إلى القيمة الحالية يتم الاحتساب وفقاً للمراحل التالية:

المرحلة الأولى: تقدير الإنتاج (Q): إن تقدير الإنتاج يتم على أساس الخبرات العلمية والعملية للمختصين في هذا المجال.

المرحلة الثانية: تحديد صافي سعر بيع الإنتاج (P): وفقاً لأسعار السوق (٢) محسوماً منها

(١) معيار المحاسبة الدولي IFRS 13، الإرشادات والتطبيقات، الملحق ب.

(٢) إن النّاتج الحيواني والمحاصيل الزراعية من ثمار وغيرها لها سوق نشط في لبنان ويمكن تحديد أسعارها بسهولة.

## تكاليفُ البيع.

المرحلة الثالثة: تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية للأصل البيولوجي عن سنة

مقبلة.

المرحلة الرابعة: احتسابُ القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل البيولوجي

القيمة العادلة للأصل البيولوجي (ل.ل.)	Fair Value للأصل البيولوجي (ل.ل.)	PV table	I	N	التدفقات النقدية عن سنة مقبلة (ل.ل.)	الأصل البيولوجي
6 226 440	٠,٩٤٣٤	%٦	١	٦ ٦٠٠ ٠٠٠	بقر	
١ ٠٦١ ٣٢٥	٠,٩٤٣٤	6%	١	١ ١٢٥ ٠٠٠	ماعز	
٨٨٤ ٤٣٧	٠,٩٤٣٤	%٦	١	٩٣٧ ٥٠٠	غنم	
٥٢ ٨٣٠	٠,٩٤٣٤	%٦	١	٥٦ ٠٠٠	دجاج	

٢- الطريقة الثانية: اعتماد كل الإنتاج (الرئيس والثانوي أو الفرعي) للقياس.

في ظل هذه الطريقة ولتحقيق قياس أفضل وأدق للقيمة العادلة يؤخذ بعين الاعتبار الإنتاج

الحيواني الذي له قيمة بيعية لاحساب التدفقات النقدية للأصل البيولوجي، حيث يعتمد صافي

سعر بيع الإنتاج بحسب الأسعار الرائجة في سوق نشط.

الأصل البيولوجي	النِتاج	العمر المناسب للحيازة	العمر الإنتاجي	متوسط النِتاج السنوي	سعر البيع الصافي الإفرادي للنِتاج
بقر	١. حليب	سنتان	٧ سنوات	١. ٦٠٠٠	١. ١١٠٠ ل.ل.
	٢. ولادات			٢. ١٣٥ ٠٠٠	٢. ١٣٥ ٠٠٠
	٣. سماد			٣. ٥٠ شوالاً	٣. ٢٥٠٠ ل.ل.
ماعز	١. حليب	سنتان	٦ سنوات	١. ٧٥٠ لتر	١. ١٥٠٠ ل.ل.
	٢. ولادات			٢. نوعم	٢. ٤٥ ٠٠٠ ل.ل.
	٣. سماد			٣. ١٥ شوالاً	٣. ٤ ٠٠٠ ل.ل.
غنم	١. حليب	سنتان	٦ سنوات	١. ٧٥٠ لتر	١. ١٢٥٠ ل.ل.
	٢. ولادات			٢. نعجة	٢. ٥٠ ٠٠٠ ل.ل.
	٣. سماد			٣. ١٥ شوالاً	٣. ٣ ٠٠٠ ل.ل.
دجاج	١. بيض	سنة واحدة	٤ سنوات	١. ٢٨٠ بيضة	١. ٢٠٠ ل.ل.
	٢. سماد			٢. ٢ شوالان	٢. ٣٥٠٠ ل.ل.

المصدر: من إعداد الباحث.

إنَّ قِياسَ القيمةِ العادلةِ لنوعٍ معيَّنٍ من المواشي أو الدواجن وفي ظل الظروف الطبيعية يتمُّ من خلال هذه المراحل:

المرحلة الأولى: تحديدُ كميةِ إنتاجِ حليب (1Q)، ولادات (Q2)، سماد (Q3)

المرحلة الثانية: صافي سعر البيع لكل إنتاج (P3)، (P2)، (P1)

المرحلة الثالثة: احتسابُ التدفقات النقدية السنوية  $(Q1 * P1) + (Q2 * P2) + (Q3 * P3)$

المرحلة الرابعة: احتسابُ القيمة الحالية PV بمعدل حسم (i) لفترة سنة (n)

الأصل	التدفقات النقدية عن سنة مقبلة لكل الإنتاج (ل.ل.)	N	I	PV table	القيمة العادلة Fair Value للأصل (ل.ل.)
بقر	٦ ٨٦٠ ٠٠٠	١	٦%	٠,٩٤٣٤	6 471 724
ماعز	١ ٢٧٥ ٠٠٠	١	6%	٠,٩٤٣٤	١٢٠٢ ٨٣٥
غنم	١ ٠٣٢ ٥٠٠	١	٦%	٠,٩٤٣٤	٩٧٤ ٠٦٠
دجاج	٦٣ ٠٠٠	١	٦%	٠,٩٤٣٤	٥٩ ٤٣٤

في الحالات المناسبة وعند قياس قيمة الأصل في نهاية الدورة المالية، يُعاد النظر بصافي سعر البيع ومعدل الفائدة في حال كان هناك تغيرات، حيث تؤخذ هذه التغيرات بعين الاعتبار ويُطبَّق نفس المبدأ لقياس القيمة الحالية والتي تساوي القيمة العادلة للأصل.

في حال كان الأصل البيولوجي يختلف إنتاجه بين سنة وأخرى يتم اعتماد المتوسط المرجح للإنتاج على مدى السنوات لغاية سنة النضوج الكامل والتي تستقر فيها كمية الإنتاج.

وعند قياس الأصل البيولوجي في نهاية الدورة المالية نكون أمام احتمالين:

الاحتمال الأول: القيمة العادلة أكبر من القيمة الدفترية، حيث يضاف الفرق على القيمة

الدفترية للأصل من خلال تسجيل القيد المحاسبي التالي:

من ح/ الأصل البيولوجي

إلى ح / فروقات إعادة تخمين الأصول البيولوجية

الاحتمال الثاني: القيمة العادلة أقل من القيمة الدفترية، حيث ينزل الفرق من القيمة الدفترية للأصل من خلال تسجيل القيد التالي:

من ح / مخصص استهلاك استثنائي للأصول البيولوجية  
إلى ح / استهلاك الأصول البيولوجية

### ثانياً : أشجار الفاكهة

تختلف طريقة قياس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لأشجار الفاكهة عن تلك المتبعة في المواشي والدواجن، فالأشجار التي تزرع الآن (نقطة البداية) تحتاج إلى عدد من السنوات لتبدأ بالإنتاج التجاري المربح (نقطة الإنتاج)، ثم تزيد كميات الثمار سنة بعد سنة لتبلغ مرحلة الاستقرار في الإنتاج مع توافر الظروف الطبيعية (نقطة النضوج)، بحيث لا تتغير كميات الثمار بشكل جوهري بعد نقطة النضوج كما هو الحال في السنوات التي تلي نقطة الإنتاج. لذلك يرى الباحث أن تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية لأشجار الفاكهة لقياس القيمة الحالية التي تساوي القيمة العادلة يمكن أن تتم بطريقتين، الأولى احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية لسنة واحدة، وتتم عملية القياس في نهاية كل دورة مالية للمشروع الزراعي. الثانية احتساب القيمة الحالية للمتوسط المرجح للتدفقات النقدية المستقبلية من نقطة الإنتاج (X) حتى نقطة النضوج (Y).

الجدول التالي يظهر عدداً من أصناف أشجار الفاكهة والعمر الإنتاجي ونقطة الإنتاج ونقطة النضوج لكل شجرة:

Production Point = X نقطة الإنتاج Maturity Point = Y نقطة النضوج كميات الإنتاج في السنوات ما بعد نقطة الإنتاج/ كلغ للشجرة الواحدة <sup>٧</sup>											نقطة البداية Starting Point	العمر الإنتاجي <sup>٦</sup>	الصنف	
١٢	١١	١٠	٩	٨	٧	٦	٥	٤	٣	٢	١			
١٨٠	١٨٠	١٥٠	١٢٠	٩٠	٦٠	30	X 20						٢٥	الأفوكا
35	35	25	20	15	12	X 10							٢٠	الكيوي
٩٠	٩٠	٨٥	٧٥	٧٠	٦٥	٦٠	٣٥	١٥	X 5				٢٠	القشطة
80	80	70	60	50	40	X 30							٢٠	المانجا
تحمل كل شجرة موز قرط واحد يتراوح وزنه بين ٣٠ كلغ و ٤٥ كلغ											٧ ٣٧	X	١,٥	الموز
١٥٠	١٥٠	١٥٠	١٥٠	١٤٠	١٢٠	٩٠	X ٣٠						٤٠	الحمضيات
٢٠٠	١٩٠	١٧٠	١٥٠	١٣٠	٩٠	٤٠	X ١٠						٢٥	التفاح
50	٧٥	35	30	25	20	15	10 X						١٥	اللوزيات <sup>٨</sup>
50	50	50	35	30	25	20	15	X ٧					٤٠	الكرمة
70	60	45	35	25	15	X ٥								الزيتون غير محدد
20	20	15	15	10	10	5	X ٢						١٥	التين
50	50	45	35	25	15	10	X ٤						٢٠	الرمان
٢٠٠	١٧٠	١٥٠	١٤٠	١٣٠	٩٠	٤٥	X ١٠						٥٠	الأكي دنيا

المصدر: من ترتيب وإعداد الباحث بناءً على معلومات الخبراء المذكورة أسماؤهم في الدراسة.

١- الطريقة الأولى: لقياس القيمة العادلة لصنف معين من الأشجار يتم الاحتساب وفقاً للمراحل التالية:

المرحلة الأولى: تحديد كمية الثمار في سنة معينة.

المرحلة الثانية: تحديد صافي سعر بيع الثمار، وفقاً لأسعار السوق محسوماً منها تكاليف البيع<sup>(١)</sup>.

المرحلة الثالثة: تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية للأصل لسنة مقبلة.

المرحلة الرابعة: احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل حالة تطبيقية:

لقياس القيمة العادلة لشجرة أفوكا واحدة من نوع معين، سليمة، وفي ظل الظروف الطبيعية ضمن مشروع زراعي:

المرحلة الأولى: الكمية المتوقعة إنتاجها في السنة السادسة ٢٠ كلغ (Q).

المرحلة الثانية: تحديد صافي سعر البيع = ٥٠٠٠ ل.ل. (P).

المرحلة الثالثة: تحديد التدفقات النقدية المستقبلية = ٢٠ × ٥٠٠٠ ل.ل. = ١٥٠.٠٠٠ ل.ل.

المرحلة الرابعة: احتساب القيمة الحالية PV بمعدل حسم خالٍ من المخاطر ٦٪.

$$PV = S (1+i)^{-n}$$

$$PV = 150,000(1.06)^{-1}$$

$$PV = 141,510 \text{ L.L.}$$

فتكون القيمة العادلة لشجرة أفوكا واحدة بعمر ٥ سنوات ١٤٢.٠٠٠ ل.ل. تقريباً.

(١) تكاليف البيع تتضمن مصاريف تحميل ونقل وتفرغ المحاصيل والثمار من المشروع الزراعي إلى السوق بالإضافة إلى عمولات البيع.

الجدول التالي يلخص قيمة شجرة الأفوكا الواحدة وفقاً لهذه الطريقة من نقطة الإنتاج حتى نقطة النضوج مع افتراض ثبات معدلات الفائدة وسعر بيع الثمار الصافي:

السنة الشرح	6	7	8	9	10	11
الإنتاج السنوي المتوقع	30 كلغ	60 كلغ	90 كلغ	120 كلغ	150 كلغ	180 كلغ
صافي سعر البيع	5000 ل.ل.	5000 ل.ل.	5000 ل.ل.	5000 ل.ل.	5000 ل.ل.	5000 ل.ل.
التدفقات النقدية	150 000	300 000	540 000	600 000	750 000	900 000
القيمة الحالية	141 510 ل.ل.	283 020 ل.ل.	509 436 ل.ل.	566 040 ل.ل.	707 550 ل.ل.	849 060 ل.ل.

المصدر: من إعداد الباحث.

٢- الطريقة الثانية: لقياس القيمة العادلة لصنف معين من الأشجار يتم الاحتساب وفقاً للمراحل التالية:

المرحلة الأولى: تقدير المتوسط المرجح للإنتاج بدءاً من نقطة الإنتاج حتى نقطة النضوج.  
المرحلة الثانية: تحديد صافي سعر بيع الثمار: وفقاً لأسعار السوق محسوماً منها تكاليف البيع.

المرحلة الثالثة: تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية للأصل.

المرحلة الرابعة: احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل.  
حالة تطبيقية:

لقياس القيمة العادلة لشجرة أفوكا واحدة من نوع معين، سليمة، وفي ظل الظروف الطبيعية ضمن مشروع زراعي:

المرحلة الأولى: المتوسط المرجح لكميات الإنتاج من نقطة الإنتاج إلى نقطة النضوج

$$= (20 + 30 + 60 + 90 + 120 + 150 + 180) \div 7 = 92 \text{ كلغ.}$$

المرحلة الثانية: تحديد متوسط المرجح لصافي سعر البيع = 5000 ل.ل.

المرحلة الثالثة: تحديد التدفقات النقدية المستقبلية = 72 كلغ  $\times$  5000 ل.ل. = 360000 ل.ل.

ل.ل.

المرحلة الرابعة: احتساب القيمة الحالية PV بمعدل خصم ٦٪:

$$PV = S(1+i)^{-n}$$

$$PV = 460,000(1.06)^{-1}$$

$$PV = 433,964 \text{ L.L.}$$

فتكون القيمة العادلة لشجرة أفوكا واحدة مبلغ ٤٣٤٠٠٠ ل.ل. تقريباً

الفرع الثاني: احتساب القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية على مدى العمر

الإنتاجي للأصل البيولوجي

تستند هذه الطريقة إلى احتساب القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية للأصل البيولوجي على مدى عمره الإنتاجي (إيرادات الإنتاج والمحاصيل ناقصاً منها المصاريف والأعباء) لقياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي. ويتم تقدير المصاريف والأعباء السنوية للأصل البيولوجي من قِبَل متخصصين في هذا المجال. ولتبسيط الفكرة سوف يعتمد الباحث معدلات الربح الصافي المقطوع المنصوص عليها في قرارات وزير المالية المتلاحقة، وهي وفق آخر تعديل كما يلي:

معدل الربح الصافي المقطوع للنشاط	نوع النشاط
١٥ ٪	تربية المواشي (بقر - غنم - ماعز)
١٦ ٪	زراعة الكرمة
١٦ ٪	زراعة أشجار الفاكهة
١٠ ٪	تربية الدجاج لإنتاج البيض
١٣ ٪	تربية الدجاج لإنتاج اللحم

وسيتم قياس القيمة العادلة من خلال احتساب القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية للأصل البيولوجي وفقاً لهذه الطريقة.

#### أولاً: المواشي والدواجن

تم اختيار ثلاثة أنواع من المواشي، ونوع من الدواجن، كونها أكثر الأنواع حيابة في المشاريع الزراعية في لبنان، لقياس قيمتها العادلة، وهي القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية. والجدير ذكره أن هذه الأنواع عندما تصبح من حيث الأعمار عند نقطة الإنتاج يكون إنتاجها مستقر نسبياً في ظل الظروف الطبيعية، وتستمر كذلك حتى نهاية العمر



الإنتاجي. الجدول التالي يُظهر نوع الأصل البيولوجي والإنتاج السنوي (كل الإنتاج) والإنتاج المتراكم على مدى العمر الإنتاجي ومعدل الربح الصافي المقطوع الذي يمثل الفرق بين إيرادات الإنتاج والمصاريف والأعباء الأخرى وصافي التدفقات النقدية المستقبلية للأصل البيولوجي.

الأصل	الإنتاج السنوي (ل.ل.)	العمر الإنتاجي	الإنتاج المتراكم على مدى العمر الإنتاجي (ل.ل.)	معدل الربح الصافي المقطوع	صافي التدفقات النقدية المستقبلية للأصل (ل.ل.)
بقر	٨٦٠ ٠٠٠ ٦	٧ سنوات	٤٨ ٠٢٠ ٠٠٠	٪١٥	٧ ٢٠٣ ٠٠٠
ماعز	٧٠٠ ٠٠٠ ١	٦ سنوات	١٠ ٢٠٠ ٠٠٠	٪١٥	١ ٥٣٠ ٠٠٠
غنم	١٥٠ ٠٠٠ ١	٦ سنوات	٦ ٩٠٠ ٠٠٠	٪١٥	١ ٠٣٥ ٠٠٠
دجاج	٨٥ ٠٠٠	٤ سنوات	٣٤٠ ٠٠٠	٪١٠	٣٤ ٠٠٠

احتساب القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية بمعدل خصم خالي من المخاطر (٦٪)، واستناداً لصافي سعر بيع الإنتاج.

الأصل	صافي التدفقات النقدية المستقبلية (ل.ل.)	N	I	PV table	القيمة العادلة للأصل Value (ل.ل.)
بقر	٧ ٢٠٣ ٠٠٠	٧ سنوات	٪٦	٠,٧٠٥٠	٥ ٠٧٨ ١١٥
ماعز	١ ٥٣٠ ٠٠٠	٦ سنوات	٪٦	٠,٧٤٧٣	١ ١٤٣ ٣٦٩
غنم	١ ٠٣٥ ٠٠٠	٦ سنوات	٪٦	٠,٧٤٧٣	٧٧٣ ٤٥٥
دجاج	٣٤ ٠٠٠	٤ سنوات	٪٦	٠,٨٣٩٦	٢٨ ٥٤٦

بعد إتمام عملية قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية المذكورة في الجدول أعلاه، تم عرض النتائج على المختصين الذين أجرى معهم الباحث المقابلات للحصول على المعلومات العلمية والعملية والتقنية، وتم تأييد النتائج واعتبارها دقيقةً بنسبة ٩٨٪.

وبمقارنة القيمة العادلة لبقرة حلب وفق طريقة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية

عن سنة مقبلة، والتي بلغت ٦٤٧٢٠٠٠ ل.ل، مع القيمة العادلة لبقرة حلوب وفق طريقة القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية على مدى العمر الإنتاجي، والتي بلغت ٠٧٨١١٥ ل.ل يبلغ الفرق ٣٩٣٨٨٥ ل.ل، حيث يمثل الفرق القيمة المتبقية للأصل في نهاية العمر الإنتاجي، وبحسب الخبراء والمختصين يتراوح سعر بيع البقرة في نهاية العمر الإنتاجي بين ٧٥٠٠٠٠ ل.ل و١٥٠٠٠٠٠ ل.ل بمعدل متوسط ١٢٥٠٠٠ ل.ل وهذا يظهر دقة القياس وفق الطريقتين المعتمدتين من الباحث لقياس القيمة العادلة.

### ثانياً: أشجار الفاكهة

تم اختيار ثلاثة أصناف من أشجار الفاكهة لتطبيق قاعدة القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية للأصول البيولوجية. ويعتمد الباحث في تحديد التدفقات النقدية المستقبلية على كميات الثمار بدءاً من نقطة الإنتاج ولغاية نقطة النضوج، حيث إن العمر الإنتاجي للأشجار المثمرة التي تم دراستها طويلاً، ويتراوح بين ١٥ سنة و٥٠ سنة باستثناء بعض الأنواع مثل الموز (١٨ شهراً) والزيتون (متجدد وغير محدد المدة). قياس القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية لأشجار الفاكهة المذكورة على مدى العمر الإنتاجي سوف تنتج عنه نتائج قياس غير دقيقة.

الأصل	العمر الإنتاجي <sup>١٠</sup>	عدد السنوات من نقطة الإنتاج (X) إلى نقطة النضوج (Y)	الإنتاج المتراكم من نقطة الإنتاج (X) إلى نقطة النضوج (Y) (ل.ل.)	معدل الربح الصافي المقطوع	صافي التدفقات النقدية المستقبلية للأصل (ل.ل.)
أشجار الأفوكا	٢٥ سنة	٧ سنوات	٣ ٢٥٠ ٠٠٠	٪١٦	٥٢٠ ٠٠٠
أشجار الأكي دنيا	٥٠ سنة	٨ سنوات	3 272 500	٪١٦	٥٢٣ ٦٠٠
أشجار التفاح	٢٥ سنة	٩ سنوات	١ ٥٦٨ ٠٠٠	٪١٦	٢٥٠ ٨٨٠

احتساب القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية بمعدل حسم خالٍ من المخاطر (٦٪)،  
واستناداً لصافي سعر بيع الثمار.

الأصل <sup>١</sup>	صافي التدفقات النقدية المستقبلية (ل.ل.)	N	I	PV table	القيمة العادلة للأصل (ل.ل.) Fair Value
أشجار الأفوكا	٥٢٠ ٠٠٠	٧ سنوات	٦٪	٠,٦٦٥١	345 852
أشجار الأكي دنيا	٥٢٣ ٦٠٠	٨ سنوات	٦٪	٠,٦٢٧٤	٣٢٨ ٥٠٦
أشجار التفاح	٢٥٠ ٨٨٠	٨ سنوات	٦٪	٠,٦٢٧٤	١٥٧ ٤٠٢

وبمقارنة القيمة العادلة لشجرة أفوكا وفق طريقة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية عن سنة مقبلة، والتي بلغت ٤٣٤ ٠٠٠ ل.ل، مع القيمة العادلة لشجرة أفوكا وفق طريقة القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية من نقطة الإنتاج (X) إلى نقطة النضوج (Y)، والتي بلغت ٣٤٥ ٠٠٠ ل.ل، يبلغ الفرق ٨٨ ٠٠٠ ل.ل، حيث يمثل الفرق القيمة المتبقية للأصل في نهاية العمر الإنتاجي (الحطب) وهذا يظهر دقة القياس وفق الطريقتين المعتمدتين من الباحث لقياس القيمة العادلة.

إن عملية قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية في نهاية كل دورة مالية ينتج عنه ثلاثة احتمالات:

الأول: القيمة في نهاية الدورة المالية الحالية تساوي القيمة في نهاية الدورة المالية السابقة، في ظل هذا الاحتمال لا يتم إجراء أيّ تسويات.

الثاني: القيمة في نهاية الدورة المالية الحالية مرتفعة عن القيمة في نهاية الدورة المالية السابقة، وهنا نكون أمام معالجتين:

الأولى: لا يتم إجراء أيّ تسويات استناداً لمبدأ الحيطة والحذر.

الثانية: يتم الاعتراف بالفرق بتسجيل القيد التالي:

من ح/ الأصل البيولوجي

إلى ح/ فروقات إعادة تقويم الأصول البيولوجية

الثالث: القيمة في نهاية الدورة المالية الحالية منخفضة عن القيمة في نهاية الدورة المالية السابقة، يتم الاعتراف بمبلغ الإخاض ونكون أمام ثلاث حالات:

الأولى: عدم وجود أيّ تسويات في الدورة المالية السابقة. يتم تسجيل القيد التالي:

من ح/ مخصص استهلاك استثنائي على أصول بيولوجية

إلى ح/ الأصول البيولوجية

الثانية: إذا كانت القيمة في الدورة المالية السابقة مرتفعة وقد تم إجراء تسويات بمبلغ يعادل القيمة المنخفضة في الدورة المالية الحالية، يسجل القيد المحاسبي التالي:

من ح/ فروقات إعادة تقويم الأصول البيولوجية

إلى ح/ الأصل البيولوجي

الثالثة: إذا كانت القيمة في الدورة المالية السابقة مرتفعة وقد تم إجراء تسويات بمبلغ لا يعادل القيمة المنخفضة في الدورة المالية الحالية يتم تسجيل القيد التالي:

من ح/ فروقات إعادة تقويم الأصول البيولوجية

من ح/ مخصص استهلاك استثنائي على أصول بيولوجية

إلى ح/ الأصل البيولوجي

المبحث الرابع: استهلاك الأصول البيولوجية Depreciation of Biological Assets

تتميز الأصول البيولوجية التي تستثمرها المشاريع الزراعية عن غيرها من الأصول بأنها تمر بعدة مراحل هي:

مرحلة النمو البيولوجي: تبدأ هذه المرحلة من نقطة البداية Starting Point (وهي بالنسبة للدواجن والمواشي تعني التفقيس أو الولادة، وبالنسبة للأشجار والنباتات والأزهار تعني زراعة الشتول أو البذور) ولغاية نقطة الإنتاج Production Point، حيث تبدأ الأصول البيولوجية بالإنتاج والثمار والمحاصيل.

مرحلة الإنتاج: تبدأ هذه المرحلة من نقطة الإنتاج حيث تختلف المواشي والدواجن عن الأشجار والنباتات. فالأولى عندما تبدأ الإنتاج يكون إنتاجها مستقراً من حيث كميات الإنتاج، وتكون نقطة الإنتاج Production Point هي ذاتها نقطة النضج Maturity Point، أما الثانية فيكون إنتاجها من الثمار في زيادة مطردة حتى بلوغ نقطة النضج.

مرحلة النضج: تبدأ هذه المرحلة من نقطة النضج (بالنسبة للأشجار فقط)، وتنتهي عند نقطة النهاية End Point أي عند نهاية العمر الإنتاجي لها. وتكون كميات الإنتاج والمحاصيل مستقرة في ظل الظروف الطبيعية.

كما يمكن أن نميز بين نوعين من الأصول البيولوجية:

الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك Consumable، وهي التي تنتهي بانتهاء دورتها الإنتاجية التي تكون أقل من سنة مثل (١):

المواشي المحتفظ بها للبيع بعد التسمين

الأسماك في المزارع

الأشجار من أجل الأخشاب من الصنف الذي يقطع بالكامل

النباتات والأزهار التي يتم حصادها بالكامل كالذرة والقمح وغيرها

الأصول البيولوجية الحاملة Bearer، وهي التي تكون متجددة و/أو دورة إنتاجها أكثر من سنة مثل:

أشجار الفاكهة على اختلاف أنواعها.

الأشجار من أجل الأخشاب من الصنف الذي ينمو ويتجدد بعد القطع.

المواشي المحتفظ بها للنتاج على مدى العمر الإنتاجي.

مزارع النحل

الشجيرات التي تقطف أوراقها أو ثمارها (الشاي، القهوة).

المطلب الأول: العمر الإنتاجي وتصنيف الأصول البيولوجية بين ثابتة ومتداولة

الفرع الأول: الأصول البيولوجية الثابتة

يتم تصنيف الأصول البيولوجية على أنها أصول ثابتة عندما يحتفظ بها المشروع الزراعي

على المدى الطويل، ويكون عمرها الإنتاجي أكثر من سنة كما هو مبين في الجدول التالي:

العمر الإنتاجي	الأصل
5- 8 سنوات	مواشي التربية والإنتاج (بقر - غنم - ماعز)
15 - 50 سنة	أشجار الفاكهة
4 - 5 سنوات	الدجاج البيضاء
5 - 10 سنوات	أشجار الأخشاب

الفرع الثاني: الأصول البيولوجية المتداولة

يتم تصنيف الأصول البيولوجية على أنها أصول متداولة عندما يكون الاحتفاظ بها لأقل من

(١) نص معيار المحاسبة الدولي IAS 41.

سنة كما هو مبين في الجدول التالي:

الأصل	مدة التسمين/ مدة الحصاد
مواشي التسمين (بقر - غنم - ماعز)	6 - 10 أشهر
الشجيرات	أقل من سنة
دجاج التسمين	40 - 50 يوماً
النباتات والأزهار والحبوب كالذرة والقمح وغيرها	أقل من سنة

إنَّ الأصول البيولوجية المتداولة لا تخضع للاستهلاك، كونها يتم الاحتفاظُ بها لأقلَّ من سنة أو يتمُّ حصادها بالكامل بحيث لا يبقى الأصل البيولوجي.

### المطلب الثاني: معدلات وطريقة الاستهلاك

#### الفرع الأول: الأشجار

تمرُّ أشجار الفاكهة بثلاث مراحل، هي مرحلة النمو ومرحلة الإنتاج ومرحلة النضج، حيث لا يمكن إخضاعها للاستهلاك في المرحلتين الأولى والثانية، أمَّا المرحلة الثالثة فهي تخضع للاستهلاك. والجدول التالي يوضِّح الأمر من خلال تطبيق هذه الطريقة على الأشجار ذات النواة، والتي تتضمن الخوخ والكرز والدراق واللوز والجناركَ والمشمش وغيرها:

المرحلة	الفترة	أساس تقويم الأصل البيولوجي	تطبيق الاستهلاك
مرحلة النمو البيولوجي تبدأ من نقطة البداية Starting Point	ن	تكلفة الشراء والزراعة	لا تخضع للاستهلاك في هذه المرحلة لعدم الملاءمة
	ن + 1	رسملة المصاريف والأعباء	
	ن + 2		
مرحلة الإنتاج بكميات ثمار تصاعديّة تزداد سنة بعد سنة لغاية نقطة النضج	ن + 3	القيمة العادلة تساوي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية	
	ن + 4		
	نقطة الإنتاج Production Point		
	ن + 5		
	ن + 6		
مرحلة النضج وهي مرحلة تستقر فيها كميات الإنتاج من الثمار في ظل الظروف الطبيعية	ن + 7	القيمة العادلة تساوي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية أو القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية	
	ن + 8		
	نقطة النضج Maturity Point		
	ن + 9		
	ن + 10		
	ن + 11		
	ن + 12		
	ن + 13		
	ن + 14		
ن + 15			
نقطة الانتهاء End Point			

## الفرع الثاني: المواشي

تمرُّ المواشي على خلافِ أشجارِ الفاكهة بمرحلتين فقط، مرحلة النمو البيولوجي ومرحلة الإنتاج، والتي تكون في الوقت نفسه مرحلة النضج. والجدول التالي يوضِّح الأمر من خلال تطبيق هذه الطريقة على المواشي:

المرحلة	الفترة	أساس تقويم الأصل البيولوجي	تطبيق الاستهلاك
مرحلة النمو البيولوجي تبدأ من نقطة البداية Starting Point	ن نقطة البداية Starting Point	تكلفة الشراء + رسملة المصاريف من تاريخ الشراء حتى نهاية الدورة المالية	لا تخضع للاستهلاك في هذه المرحلة لعدم الملاءمة
	ن + 1	رسملة المصاريف والأعباء	
مرحلة الإنتاج بكميات مستقرة من سنة نقطة الإنتاج النضج إلى سنة نقطة الانتهاء	ن + 2 نقطة الإنتاج Production Point ونقطة النضج Maturity Point	القيمة العادلة تساوي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل	تخضع للاستهلاك من سنة نقطة الإنتاج والنضج إلى سنة نقطة انتهاء العمر الإنتاجي ويحدد معدل الاستهلاك وفق عدد السنوات
	ن + 3		
	ن + 4		
	ن + 5		
	ن + 6		
	ن + 7 نقطة الانتهاء End Point		

تستهلك الأصول البيولوجية بطريقة القسط الثابت مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية للأصل في نهاية العمر الإنتاجي إذا كان من الممكن قياسها.

### المبحث الخامس: الإفصاح عن الأصول البيولوجية Disclosure of Biological Assets

#### المطلب الأول: الإفصاحات العامة

#### الفرع الأول: الإفصاحات المتعلقة بالناحية الضريبية

إنَّ المشاريع الزراعية في لبنان معفاة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وذلك لتحفيز المستثمرين الزراعيين ولتشجيع المشاريع الزراعية. إن هذا الأمر قد أثار سلباً في موضوع

الإفصاح عن العمليات المحاسبية في المشاريع الزراعية، سيماً أنها غير مكلفة بالضرائب، وبالتالي لا تعطي أي أهمية للمعالجة المحاسبية وإعداد البيانات المالية للمشروع. والتالي عرض للإعفاءات الضريبية المتعلقة بالمشاريع الزراعية:

### أولاً: ضريبة الدخل (الضريبة على الأرباح)

إن المشاريع الزراعية في لبنان تدخل ضمن الإعفاءات الدائمة من الضريبة على الأرباح (ضريبة الدخل)<sup>(١)</sup>، وذلك ضمن شروط معينة، حيث تُعفى النقابات والتعاونيات الزراعية بشكل دائم إذا لم تكن لها صفة تجارية، كما يعفى المستثمرون الزراعيون ما لم يعرضوا حاصلات أراضيهم والمواشي التي يربونها ونتاج هذه المواشي في محل مخصص للبيع، أو يبيعوها بعد التحويل.

### ثانياً: ضريبة الأملاك المبنية

إن الأبنية الواقعة ضمن الأراضي الزراعية والمخصصة لغايات تتصل بالاستثمارات الزراعية معفاة بشكل دائم من الضريبة على الأملاك المبنية<sup>(٢)</sup>.

### ثالثاً: الضريبة على القيمة المضافة Value Added Tax

إن أعمال المزارعين بالنسبة لتسليم محاصيلهم الزراعية هي من الأنشطة المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة، بالإضافة إلى المواشي والدواجن والأسماك والمواد الزراعية الغذائية التي تُباع بحالتها الطبيعية دون إجراء أي تحويل عليها تعتبر من الأموال المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة<sup>(٣)</sup>.

### رابعاً: ضريبة الدخل (الضريبة على الرواتب والأجور)

أعفى قانون ضريبة الدخل اللبناني في الباب الثاني منه أجور اليد العاملة الزراعية من الضريبة على الرواتب والأجور، ولم ينص صراحةً على رواتب الموظفين الإداريين في المشاريع الزراعية، ما يعني أنها خاضعة للضريبة على الرواتب والأجور.

إذ التوجه العالمي الجديد بتحويل الأنشطة الزراعية إلى منظومة صناعية بواسطة مؤسسات وشركات كبيرة قد يفرض عليها يوماً ما ضرائب معينة، فضلاً عن أن الإعفاء الضريبي لا يعفي من

(١) قانون ضريبة الدخل اللبناني، المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩، الباب الأول، المادة ٥.

(٢) قانون ضريبة الأملاك المبنية اللبناني الصادر بتاريخ ١٧/٩/١٩٦٢.

(٣) قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم رقم ٢٧٥ تاريخ ١٤/١٢/٢٠٠١.



التنظيم الإداري ووجود نظام محاسبي للوقوف على حقيقة المركز المالي للمشروع الزراعي بين الشركاء أو المساهمين أو أمام جهات التمويل والائتمان، فالموضوع تنظيمي محاسبي مالي مرده إلى إثبات الحقوق، فرضته الدولة أم لم تفرضه، علماً أن العديد من الجهات التي تقدم مساعدات مالية وعينية للمشاريع الزراعية أصبحت تشترط على المشروع الزراعي تقديم البيانات المالية للحصول على المنحة أو المساعدة؛ والمستقبل ينبئ بتغير الأحوال.

## الفرع الثاني: الإفصاحات في البيانات المالية

### أولاً: بيان المركز المالي

نصت معايير المحاسبة الدولية على أن الأصول البيولوجية هي من المعلومات التي يجب عرضها والإفصاح عنها في بيان المركز المالي<sup>(١)</sup>. حيث يتم الاعتراف بالأصول البيولوجية وقياسها والإفصاح عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 41.

تتم معالجة الأصول الثابتة غير المادية (غير الملموسة) والإفصاح عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 38 (الأصول غير الملموسة).

تتم معالجة الأصول الثابتة المادية (الملموسة) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات).

تتم معالجة عمليات الإيجار التشغيلي أو الإيجار التمويلي والإفصاح عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 17 (عقود الإيجار).

تتم معالجة المساعدات التي تقدمها الدولة لدعم المشاريع الزراعية والإفصاح عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 20 (محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية).

تتم معالجة المخزون باستثناء المخزونات البيولوجية والإفصاح عنها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 2 (المخزن)، ويتضح مدى الخصوصية والأهمية التي توليها المعايير الدولية للأصول البيولوجية، فقد نص معيار المحاسبة الدولي IAS 2 على أنه يطبق المعيار على جميع المخزونات باستثناء الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنصوص عنها في معيار المحاسبة الدولي IAS 41.

(١) معيار المحاسبة الدولي IAS 1، الفقرة ٥٤.

## ثانياً: بيان النتيجة

يجب الإفصاح في بيان النتيجة للمشاريع الزراعية عن المعلومات التالية كحد أدنى:  
المشتريات من العلف والمغذيات والمستلزمات البيطرية والمستلزمات الزراعية وقيمة  
التغير في المخزون.

مخصصات المؤونات ومخصصات الاستهلاكات.

المكاسب والخسائر الناجمة أثناء الفترة الحالية عند الاعتراف المبدئي بالأصول  
البيولوجية.

رواتب الموظفين وأجور العمال في المزارع والبساتين، وبدلات أتعاب المهندسين الزراعيين  
والأطباء البيطريين والمشرفين وغيرهم.

إيرادات الإنتاج ومحاصيل الأصول البيولوجية وإيرادات التحول البيولوجي.

ثالثاً: الإيضاحات والملاحظات حول البيانات المالية Notes to Financial Statement

يتم الإفصاح عن معلومات أكثر تفصيلاً في الإيضاحات حول البيانات المالية، ومنها:  
وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية التي يمتلكها المشروع الزراعي<sup>(١)</sup>، وقد يكون  
الوصف كميّاً. ويمكن أن يقسم المشروع الأصول البيولوجية إلى مجموعات متجانسة من حيث  
النوع بالنسبة للحيوانات الحية مثل المواشي (البقر، الماعز، الغنم، الخيول)، والدواجن  
(الدجاج، الفري، الحجل، الحبش)، والنحل. ويمكن تقسيم المجموعة إلى مجموعات متجانسة  
من حيث الصنف، مثل البقر (هولندي، فرنسي، بلدي)، ويمكن تقسيمها إلى مجموعات متجانسة  
من حيث العمر. أما بالنسبة للأشجار فيمكن تقسيمها إلى أشجار الفاكهة الاستوائية (الأفوكا،  
الكيوي، المانجا، القشطة، الجوافا) وأشجار ذات نواة (الخوخ، الدراق، الجنارك، النكترين،  
اللوز، المشمش، الكرز) وأشجار الحمضيات (الليمون، الحامض، الكلمنتين، أبوصرة، أبو  
صفير) وأشجار ذات بذور (التفاح، السفرجل، الإجاص).

التمييز بين الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك والأصول البيولوجية الحاملة<sup>(٢)</sup>.  
والأصول القابلة للاستهلاك هي تلك التي يتم حصادها كمحصول زراعي مثل الأسماك في  
المزارع النهرية والبحرية ومحاصيل الذرة والقمح وغيرها من أنواع الحبوب والأشجار من أجل

(١) معيار المحاسبة الدولي IAS 41، الفقرة ٤٣.

(٢) المصدر نفسه، الفقرة ٤٤.

الأخشاب والمواشي والدواجن الخاصة بإنتاج اللحوم والمواشي والدواجن المحفوظ بها للبيع (مزارع التسمين). أما الأصول البيولوجية الحاملة فهي تلك التي يتم حصاد نتاجها وثمارها مثل المواشي التي ينتج عنها الحليب والدواجن التي ينتج عنها البيض والنحل الذي ينتج عنه العسل وأشجار الفاكهة التي ينتج عنها الثمار وأشجار الغابات التي ينتج عنها الأخشاب والحطب بينما تبقى الشجرة وتمو من جديد.

تصنيف الأصول البيولوجية بين أصول ناضجة وأصول غير ناضجة. والأصول البيولوجية الناضجة هي التي أصبحت قابلة للحصاد بالنسبة للأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك، أو التي تنتج نتاجاً ومحاصيل منتظمة بالنسبة للأصول البيولوجية الحاملة.

**المطلب الثاني:** الإفصاح عن المشروع الزراعي بشكل منفصل عن المشاريع المترابطة معه قد يرتبط مشروع زراعي بمشروع زراعي آخر أو بمشروع تجاري أو صناعي، فتكون مخرجات المشروع الزراعي مدخلات المشروع الصناعي أو التجاري. والجدول التالي يوضح هذا الارتباط:

الأصل البيولوجي	الإنتاج والمحاصيل والثمار في المشروع الزراعي	تحويل الإنتاج والمحاصيل والثمار في المشروع الصناعي / التجاري
أغنام	1. صوف 2. حليب 3. ذبائح	1. أقمشة وسجاد 2. ألبان وأجبان 3. لحوم
أبقار	1. حليب 2. سماد عضوي 3. ذبائح	1. أجبان وألبان 2. لحوم
ماعز	1. حليب 2. سماد عضوي 3. ذبائح	1. أجبان وألبان 2. سماد عضوي معالج للزراعة 3. لحوم
أشجار مستثمرة في الغابة	1. قرم خشب 2. قطع خشب	1. ألواح خشبية 2. فحم طبيعي
أشجار الفاكهة	1. ثمار	1. عصير 2. مرببات 3. فاكهة مجففة

شجيرات	1. أوراق 2. حبوب	1. شاي 2. تبغ 3. بن
نباتات	1. قطن 2. قصب 3. شمندر	1. خيطان وملابس 2. سكر
دجاج	1. بيض 2. سماد عضوي 3. ذبائح	1. سماد معالج للزراعة 2. لحوم
النحل	1. عسل 2. شمع	1. حلويات 2. مستحضرات طبية
كرمة	1. عنب	1. نبيذ 2. عصير 3. خل

المصدر: من إعداد الباحث.

إن هذا الترابط لا يحول دون وجود معالجة محاسبية للمشروع الزراعي منفصلة عن المعالجة المحاسبية للمشروع التجاري أو الصناعي المرتبط به. فالإنتاج والمحاصيل والثمار تعتبر مبيعات المشروع الزراعي وتسجل كإيرادات حتى ولو كان البيع لمشروع صناعي أو تجاري متصلاً بالمشروع الزراعي، في حين أن المشروع الصناعي يعتبرها مشتريات (أمواد أولية) وتسجل أعباء، ويعالج ما تبقى من الكميات في نهاية الدورة المالية بالجرد الفعلي وتسجل القيمة ضمن حساب مخزون المواد الأولية، وتحدد القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS2 (المخزون). استناداً إلى ما تقدم، فإن الإفصاح عن الأصول البيولوجية وفقاً للمعالجة المحاسبية الخاصة بالمشاريع الزراعية والتي تقترحها هذه الدراسة، بشكل منفصل عن المشاريع الأخرى ذات الصلة يؤمن معلومات موثوقة وشفافة للمشروع الزراعي، تلبي حاجات مستخدمي البيانات المالية.

#### المطلب الثالث: الإفصاحات الإضافية

يجب على المشروع الزراعي في نهاية كل فترة الإفصاح عن معلومات إضافية فيما يتعلق بالأصول البيولوجية التي يستثمرها<sup>(1)</sup>:

(1) - معيار المحاسبة الدولي ٤١ IAS.

وصف للأصول البيولوجية.

إيضاح بشأن عدم إمكانية قياس القيمة العادلة.

نطاق التقديرات التي من المحتمل أن تقع ضمنها القيمة العادلة.

أسلوب الاستهلاك المستخدم.

الأعمار النافعة (العمر الإنتاجي) ومعدلات الاستهلاك المستخدمة.

إجمالي المبلغ المسجل والاستهلاك المتراكم، مجموعاً مع الخسائر المتراكمة للانخفاض

في قيمة الأصل، في بداية الفترة ونهايتها.

### خاتمة البحث

إن المشاريع الزراعية في لبنان هي بغالبيتها مشاريع فردية صغيرة الحجم، تعاني مشاكل عديدة، وفي مقدمتها المشاكل التمويلية. وهي تحتاج إلى تطوير قدراتها وإنتاجيتها، ومن ثم ضمان استمراريتها؛ والمشاريع الزراعية الصغيرة والمتوسطة والكبيرة الحجم بحاجة إلى إطار واضح ومحدد لمعالجة عملياتها للوقوف على حقيقة مركزها المالي ونتائج أعمالها وتدقيقها النقدية للتمكن من صنع القرارات الإدارية المناسبة.

إن المشاريع الزراعية في لبنان تفتقد إلى الأصول والمبادئ الصحيحة التي تتم على أساسها المعالجة المحاسبية لعملياتها ومختلف الأنشطة الزراعية التي تمارسها. وقد ساهمت الإغناءات الضريبية المتنوعة للأنشطة الزراعية في إهمال الجانب المحاسبي وإعداد البيانات المالية في المشاريع الزراعية. ولكن هناك جوانب أخرى تعتبر في غاية الأهمية تستلزم وجود معالجة محاسبية صحيحة وإعداد البيانات المالية الدورية، ولتبيين هذه الجوانب تمت صياغتها من خلال الأسئلة التالية:

كيف يستطيع المشروع الزراعي الوقوف على حقيقة مركزه المالي ونتائج أعماله وتدقيقه النقدية في ظل استخدام أساليب التخمين (التقدير) المستند إلى الخبرة العملية فقط وغير المستند إلى الأسس العلمية والخبرة العملية في آن واحد.

كيف يستطيع المشروع الزراعي استخدام نظام التكاليف في إطار محاسبة التكاليف، في ظل عدم توافر معلومات صحيحة تمدّه بها المحاسبة المالية.

كيف يمكن لمستثمر لديه أدنى مستوى من الخبرة في المشاريع الزراعية أن يقوم محاسبياً مشروعاً زراعياً بهدف الشراء (التملك) أو بهدف المشاركة (شراء حصص أو أسهم).

كيف يمكن للدائنين والجهات المقرضة، ولاسيما تلك التي تمنح قروضاً زراعية بدون فوائد أو بفوائد منخفضة، أن تتأكد من إمكانيات المشروع الزراعي وقدرته على الاستمرار وتسييد الالتزامات الواجبة تجاهها. علماً أن المصارف البنانية تمنح قروضاً زراعية للمشاريع بضمانات من رهن عقارات وتجميد أموال سائلة مقابل الإقراض ولا تأخذ بعين الاعتبار ممتلكات المشروع الزراعي الأخرى من أصول مادية وأصول بيولوجية.

كيف يمكن للاقتصاد القومي أن يحصي إمكانيات ومقدرات وممتلكات المشاريع الزراعية من أجل استخدامها في خطط التنمية الاقتصادية التي تستهدف تطوير القطاع.

لقد قدّمت الدراسة أسساً مهمة لتمكين المشاريع الزراعية من معالجة عملياتها محاسيباً بشكل صحيح، كان أهمها:

وضع لائحة حسابات للمشاريع الزراعية مع قواعد تشغيلها. (هذه اللائحة لا تنص عليها المعايير الدولية وغير موجودة في لبنان في إطار التصميم المحاسبي العام أو أي إطار آخر).  
تحديد أبرز السجلات المحاسبية والمستندات المحاسبية والسجلات الخاصة الأخرى بالمشاريع الزراعية.

وضع نماذج من البيانات المالية للمشاريع الزراعية يمكن استخدامها بحسب حاجات المشروع.

وضع قواعد قياس للتكلفة وللقيمة العادلة للأصول البيولوجية وفق معيار المحاسبة الدولي IAS41 في مرحلة الاعتراف المبدئي ومرحلة النمو البيولوجي ونهاية الفترة المالية، من خلال دمج الخبرة العملية والعلمية للمختصين في هذا المجال مع الخبرة المحاسبية.

تحديد مستوى الإفصاح في البيانات المالية والترابط فيما يختص بالمعالجة المحاسبية بين المعيار IAS41 والمعايير الأخرى ذات الصلة.

يمكن تطبيق ما توصلت إليه الدراسة من نتائج على الأنشطة الزراعية الأخرى كافة، والتي لم يشملها البحث من مزارع النحل ومزارع تربية دودة القز والاستزراع السمكي، ومختلف أنواع الحيوانات، ومختلف أنواع الأشجار والنباتات والأزهار.

## المصادر والمراجع

### أولاً: الكتب العربية

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إصدارات مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٣.

محمد محمود حاموش، محاسبة الضرائب - في إطار القوانين والأنظمة اللبنانية المرعية  
الإجراء، دار ACATEC للنشر، بيروت - لبنان، ٢٠١٢.

### ثانياً: الكتب الإنجليزية

BRIGHAM, fundamentals of financial management, the drydenpress, 1994.

### ثالثاً: الدراسات والأبحاث

خالد غازي التمي، قياس تكلفة الناتج في ماشية التربية ومجالات الاستخدام في ترشيد  
إدارات المزارع، جامعة الموصل - العراق، ٢٠٠٦.

منى كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط  
الزراعي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السادس والثلاثون، ٢٠١٣.

مشروع المرصد الوطني للتنمية الزراعية، النتائج العامة للإحصاء الزراعي الشامل للعام  
٢٠١٠، لبنان، ٢٠١٢.

زكي عبود، طبيب بيطري، دراسة جدوى اقتصادية لمشروع مزرعة أبقار، ٢٠١٠، غير  
منشورة.

### رابعاً: المقابلات

حمزة حاموش، مهندس، خبير زراعي محلف، مدرب في الجامعة اللبنانية كلية الزراعة،  
٢٠١٥/٩/١٦.

قاسم فارس، مهندس زراعي، خبير ومشرف على العديد من المشاريع الزراعية،  
٢٠١٥/٩/١٨.

عباس حمية، طبيب بيطري ومشرف على العديد من المزارع لتربية المواشي، ٢٠١٥/٩/٢٧.

### خامساً: مواقع على شبكة الإنترنت

www.agriculture.gov.lb الموقع الرسمي لوزارة الزراعة اللبنانية، أيلول ٢٠١٥.

www.ifrs.org الموقع الرسمي لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أيلول  
٢٠١٥.

www.aaa.arc.org الموقع الرسمي لجمعية المهندسين الزراعيين العرب، أيلول ٢٠١٥.

www.bdl.gov.lb الموقع الرسمي لمصرف لبنان (البنك المركزي)، أيلول ٢٠١٥.

#### سادساً: القوانين والمراسيم والقرارات

قانون ضريبة الدخل اللبناني، المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩.

قانون ضريبة الأملاك المبنية اللبناني الصادر بتاريخ ١٧/٩/١٩٦٢.

قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم رقم ٣٧٥ تاريخ

١٤/١٢/٢٠٠١.

قرار وزير المالية اللبناني رقم ١/١٢٩١، المتعلق بتحديد معدلات الربح الصافي المقطوع،

تاريخ ١/١٢/٢٠١١.



