

المحاسبة عن النشاط الزراعي نظرة عملية على متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠١٥ «الزراعة»

الجزء الأول



الأستاذ/ فارس عامر

زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

مقدمه

وعلى سبيل المثال فان معيار المحاسبة الدولي رقم (٢) «المخزون» كان يستبعد من نطاقه منتجي المواشى و المنتجات الزراعيه و الغابات الى الدرجة التي كان يتم قياسهم بصافى القيمة الاستردادية وفقا للتطبيقات المتعارف عليها في دول معينه ، بالاضافه الى ذلك فان الجهات المنوط بها وضع معايير المحاسبة في بعض البلدان كانت تصدر إرشادات محاسبية تتعلق بحل بعض الأمور البسيطة المرتبطة بتلك الأصول الزراعيه .

كذلك الحال فقد كانت النماذج المحاسبية المتعلقة بالانشطة الزراعيه مبنية على مبدأ التكلفة التاريخيه و أساس التحقيق والذي يتعارض مع منطق التغيرات التي تطرا على الأصول الحيويه . و قد أدت هذه العوامل الى وجود اختلافات واجتهادات في المعالجات المحاسبية التي يتناولها معيار المحاسبة الدولي رقم (٤١) . و كان الاستبعاد السابق للمحاسبة عن الزراعة من معظم معايير المحاسبة الدولي و المحليه يمكن تفهمه في سياق الملامح المميزه المحدده و الخاصه بهذه الصناعة والتي تتضمن عمليات التحول البيولوجي (النمو و التكاثر و الإنتاج و وقف النمو الخ) التي تغير من حاله الأصول

لم تلقى الانشطه الزراعيه عنايه كبيره من الجهات المنوطه بوضع معايير المحاسبة على المستوى العالمي وربما يرجع السبب وراء ذلك الى ان بلدان تلك الجهات العالميه (الولايات المتحدة الامريكيه و بريطانيا) كانت اقتصاديتها اقل اعتماد بدرجة كبيره على الانشطه الزراعيه من تلك الدول الناميه التي تعتمد اقتصاديتها بدرجة غير متكافئه على الانشطه الزراعيه.

فالبنسبه للدول الناميه ومن بينها مصر فان النشاط الزراعي هو المصدر الاساسي للدخل بدرجة كبيره وكان للجنة معايير المحاسبة الدولي IASC دورا كبيرا في وضع معايير التقارير الماليه لتلك الدول والذي توج بإصدار معيار المحاسبة الدولي رقم (٤١) «الزراعة» والذي بدء تطبيقه عام ٢٠٠٣ فقط.

وقبل اصدار معيار المحاسبة الدولي رقم (٤١) كان يتم استبعاد الأصول المتعلقة بالنشاط الزراعي والتغيرات في تلك الأصول من نطاق معايير المحاسبة الدولي وكذلك معايير المحاسبة المصريه.

باب المحاسبة

جوهرى على تلك المنشآت التي تندرج ضمن نطاقه. فهو ينطبق على معظم (وليس كل) المنشآت التي تزرع أو تقوم بتربيه الأصول الحيويه بغرض تحقيق الربح. فمبدأ المعيار هو ان الزيادات في القيمة يتم الاعتراف بها عندما ينمو الأصل وليس فقط عند الحصاد أو البيع.

ويثير المعيار بعض التحديات:

- أى المنشآت تندرج ضمن نطاقه؟
- ما هو الأصل الواجب اثباته وقياسه؟
- كيف يتم قياس الأصل؟
- كيف يتم الإفصاح عن النشاط الزراعى في القوائم المالية الخاصة بالمنشاه؟

كما يبحث كاتب المقال الرد على بعض الاسئلة المتكرره بواسطة المنشآت العامله في النشاط الزراعى وإعطاء امثله تطبيقيه عمليه على نطاق المعيار ، و في ختام المقال سوف يتم لقاء الضوء على اهم نقاط الخلاف بين معيار المحاسبه المصرى رقم (٣٥) المعدل ٢٠١٥ «الزراعة» و معيار المحاسبه الدولى رقم (٤١) «الزراعة» .

ولتفهم هذا المعيار سوف نقوم في هذا الجزء من المقال بإلقاء الضوء على نطاق المعيار وبعض التعريفات الواردة بالمعيار وكذا تحديد خصائص الأصول الحيويه وإعطاء امثله عمليه على نطاق المعيار.

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار للمحاسبه عن البنود التاليه عندما ترتبط بالنشاط الزراعى

- الأصول الحيويه.
- المنتج الزراعى عند نقطه الحصاد فقط.
- والمنح الحكوميه المرتبطه بالأصول الحيويه التي يتم قياسها بالقيمه العادله ناقصا تكاليف البيع.

البيولوجيه والخصائص الكبيره للأصول الحيه بالإضافة الى خصائص تلك الصناعه المتمثله في الملكيه الفرديه الصغيره السائده لهذه الانشطه ، ومن ناحية أخرى ففي معظم الدول الناميه تمثل الزراعه النشاط الاساسى للدوله وفي بعض الحالات تمثل أكثر من ٥٠٪ من الناتج القومى الاجمالى لها.

ونتيجه لما سبق فقد تم اصدار معيار المحاسبه الدولى رقم (٤١) «الزراعة» وبدا تطبيقه على المنشآت التي تبدأ السنه الماليه لها في او بعد اول يناير عام ٢٠٠٣ والذي تم ترجمته وادراجه كمعيار محاسبه مصري رقم (٣٥) «الزراعة» ضمن معايير المحاسبه المصريه الصادره بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ ليبدأ سريانه اعتبارا من السنه الماليه التي تبدأ في او بعد اول يناير ٢٠٠٧. ثم تم تحديث المعيار المذكور واعيد إصداره ضمن مشروع تحديث معايير المحاسبه المصريه المعدله الصادره عام ٢٠١٥.

و نظرا لوجود العديد من الاختلافات في المعالجات المحاسبية بين الشركات العامله في النشاط الزراعى في مصر فقد رأينا ان نتناول مشاكل التطبيق العملى لمعيار المحاسبه المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠١٥ «الزراعة» بشكل تفصيلي مع لقاء الضوء على اهم التحديات والاسئلة المتكرره المثاره عند تطبيق المعيار المذكور من واقع خبرتنا العمليه مع الشركات العامله في هذه الصناعه المتخصصة وذلك على مدار عده أجزاء في الاعداد القادمه .

الهدف من معيار المحاسبه المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠١٥ «الزراعة»

يحدد معيار المحاسبه المصري رقم (٣٥) «الزراعة» المعالجه المحاسبية و عرض القوائم الماليه والافصاحات المرتبطه بالنشاط الزراعى . كما يحدد هذا المعيار – ضمن أمور أخرى – المعالجه المحاسبية للأصول الحيويه خلال فتره النمو ووقف النمو و الإنتاج و التكاثر و القياس الأولى للمحصول الزراعى عند نقطه الحصاد.

ان معيار المحاسبه المصري رقم (٣٥) المعدل ٢٠١٥ «الزراعة» هو معيار صغير واسع النطاق وذا تأثير

ولكن لا يطبق المعيار على :

- الاراضى المرتبطة بالنشاط الزراعى (يطبق م م م م رقم (١٠) ” الأصول الثابتة“ و م م م م رقم (٣٤) ”الاستثمار العقاري“
- الأصول غير الملموسة المرتبطة بالنشاط الزراعى (مثل: حقوق المياه، حصص الإنتاج، حقوق التلوث... الخ ويطبق م م م م رقم (٢٣) ” الأصول غير الملموسة“
- الإنتاج الزراعى بعد الحصاد (يطبق م م م م رقم (٢) ”المخزون“

بعض التعريفات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) المعدل ٢٠١٥

• النشاط الزراعى

هو الذي يدار بواسطة منشأة للتحويل الحيوى وحصاد الأصول الحيوية إلى منتجات لغرض البيع أو إلى تحويلها إلى منتج زراعى أو إلى أصول حيوية إضافية.

• الأصل الحيوى:

هو حيوان أو نبات حى.

• المنتج الزراعى:

هو منتج محصود من الأصول الحيوية للمنشأة.

• التحول الحيوى:

يتكون من عمليات النمو ووقف النمو والإنتاج والتكاثر والتى ينتج عنها تغيرات كمية أو نوعية فى الأصل الحيوى.

• تكاليف البيع:

التكاليف الإضافية المرتبطة مباشرة باستبعاد الأصل الحيوى، مخصوما منها تكاليف التمويل وضريبة الدخل (مثل العمولات المدفوعة للسماسره والتجار والرسوم الحكوميه ... الخ) ولا تتضمن تكاليف النقل للأسواق لأنها ضمن القيمة العادله.

ومن الاسئله المثاره عند التطبيق العملى لهذا المعيار ما يلى :

ما هو النشاط الزراعى الذى يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبه المصرى رقم (٣٥) ؟

والاجابه تتمثل في ان الانشطه الزراعيه تتميز عاده بحقيقه ان الاداره تقوم بتسهيل واداره التحويل الحيوى وأنها قادره على قياس التغير في نوع وكميه الأصول الحيويه. ان اداره التحويل الحيوى من الطبيعى ان تأخذ شكل نشاط الزياده او على الأقل استقرار الظروف اللازمه لعملية النمو، وقف النمو، الإنتاج والتكاثر التى تسبب التغيرات النوعيه والكمية فى الأصل الحيوى ان تحدث.

ما هي الامثله الشائعه للنشاط الزراعى؟

تشمل الامثله الخاصه بالنشاط الزراعى ما يلى:

- تربيته المواشى والأسماك والدواجن.
- المزارع الخاصه بتربية الخيول والأغنام
- الحراجة والغابات
- مزارع العنب ومزارع زهور الاوركيد او المشاتل
- مشاتل نباتات الزينة والمزارع السمكية

ولا يشمل النشاط الزراعى اداره وزراعه المشاتل لأغراض ترفيهيه مثل المتنزهات وحدائق الحيوان كما لايشمل صيد الأسماك او استخراج الموارد الأخرى من البحار والانهار حيث لا يوجد اداره لعملية التحول الحيوى .

خصائص الأصول الحيويه

تعتبر الأصول الحيوية هي الأصول المنتجة للدخل الرئيسى للأنشطة الزراعية و المقتناه بغرض قدراتها التحويلية

التحويل الحيوى يؤدي الي نتائج مختلفه ومتنوعه

• تغيرات فى الأصل:

- النمو : الزيادة فى الكمية و/ أو النوع
- وقف النمو: انخفاض فى الكمية و/ أو النوع

• إنتاج أصول جديدة:

- الإنتاج : إنتاج منتجات غير حية منفصلة
- التكاثر : إنتاج حيوانات حية منفصلة

هناك أمور صغيرة يجب ملاحظتها مثل:

- أ. يتم إدارة الأصول الحيوية عادة في مجموعات من أنواع الحيوان أو النبات ذات خصائص معينة (مثل نسبة ذكر/ أنثى) والتي تسمح بالاستدامة في التواجد باستمرار.
- ب. غالباً ما تشكل الأرض جزء مكمل من النشاط الزراعي نفسه وذلك في الأنشطة الريفية والأنشطة الزراعية الأخرى المرتبطة بالأرض.

و عادة يتم تبويب الأصول الحيوية كما يلي:

- أصول حيوية للاستهلاك Consumable أو أصول حاملة للثمار Bearer.
 - أصول ناضجة او تامه النمو (مثمرة) Mature أو أصول غير ناضجة Immature .
- الأصول الحيوية للاستهلاك هي تلك الأصول التي يتم حصادها كمحصول زراعي أو يتم بيعها كأصول حيوية مثال ذلك ماشية الحوم أو الزراعات بغرض الحصاد مثل القمح.
- الأصول الحيوية الحاملة للثمار هي تلك الأصول التي يتم الحصول منها على أصول حيوية أخرى أو محصول زراعي مثال ذلك الأبقار الحلابة أو أشجار الفاكهة.
- الأصول الحيوية الناضجة (المثمرة) هي تلك الأصول التي وصلت الي مواصفات قابلة للحصاد (في حالة الأصول الحيوية للاستهلاك) أو قادرة علي استمرار نمو المحاصيل (في حالة الأصول الحيوية الحاملة).
- الأصول الحيوية غير الناضجة (غير المثمرة) هي تلك الأصول التي لم تصل الي تلك المرحلة بعد.
- و يعرض الجدول التالي امثله للأصول الحيويه و المنتج الزراعي و المنتجات الناتجه من التشغيل بعد الحصاد .

الاصـل الحيوي	المنتج الزراعي	المنتجات الزراعية من مراحل بعد الحصاد
الاغنام	الصوف	الغزل و النسيج
الاشجار بالغابات الزراعية	الاخشاب	قطع الاشجار
النباتات	قصب السكر المحصود / القطن	الخياط و الملابس / السكر
ماشية الالبان	اللبن	الجبن

الشاي واوراق التبغ	اوراق الشجر	الاشجار
النبيد	العنب	مزارع العنب
الفاكهة المصنعة	الفاكهة المقطوفة	اشجار الفاكهة
م م م رقم (٢)	م م م رقم (٣٥)	م م م رقم (٣٥)

وفيما يلي أمثلة عملية علي نطاق المعيار رقم (٣٥) والمنشآت التي تندرج ضمن نطاقه :

١. تقوم الشركة (ب) بزراعة أشجار العنب وحصاد العنب وإنتاج النبيذ. أي من هذه الأنشطة تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) ؟

أشجار العنب هي نباتات حاملة للثمار Bearer Plants تقوم بإنتاج محصول العنب باستمرار وعندما تقوم الشركة بحصاد العنب تتوقف عملية التحويل الحيوي وتصبح منتج زراعي وتستمر أشجار العنب في كونها نباتات حاملة للثمار ويتم الاعتراف بها كأصول حيوية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٥)

أما بالنسبة للأصول مثل النبيذ فإنها تخضع لفترة إنضاج (تخمير) طويلة ولا تعتبر أصول حيوية . وهذه العمليات مشابهة لتحويل المواد الخام الي منتج تام بدلاً من التحول الحيوي.

لذا يجب علي الشركة (ب) المحاسبة عن أشجار العنب وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) والعنب المحصود وإنتاج النبيذ كمخزون وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢)

٢. تقوم الشركة (أ) بتربية الأغنام وذبحهم في المجازر الخاصة بها ثم بيعها كذبائح في السوق المحلي للحوم .

والأغنام تمثل أصول حيوية أثناء حياتهم كحيوانات حية وعند ذبحهم تتوقف عملية التحول الحيوي وتستوفي الذبائح التعريف الخاص بالمحصول الزراعي.

لذا يجب على الشركة (أ) المحاسبة عن الماشية وفقاً لمعيار (٣٥) والمحاسبة عن الذبائح وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢).

٣. تدير شركة أفريكانو متنزه للألعاب في طريق الإسكندرية – القاهرة الصحراوي، وتقوم بتدعيم المتنزه بمجموعة من الحيوانات البرية البلدية وحيوانات أخرى من مختلف القارات في العالم.

يقدم المتنزه لعملائه رحلات سفاري، كما يستخدم المتنزه أيضاً أنشطه الصيد العرضية كجزء من برنامجه الاختياري.

باب المحاسبة

ويتم ادارته المتنزه بغرض تحقيق الربح إلا أنه لا يمثل نشاط زراعي وتستخدم شركة أفريكانو الحيوانات بصفة رئيسية في تقديم الأنشطة الترفيهية للجمهور. لا توجد نية لبيع الحيوانات أو لتحويلها الي منتج زراعي أو أصول حيوية إضافية.

لذا لا يندرج متنزه الألعاب ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥)، كما أن حقائق الزينة ومعارض الأحياء المائية لا تقع ضمن نطاق معايير المحاسبة المعيار رقم (٣٥) أيضاً.

٤. تقوم شركة (أ) بتصنيع الشكولاتة وفي بداية موسم زراعة الكاكاو تقوم بإبرام عقد لشراء ١٠٠ طن من حبوب الكاكاو بسعر محدد. إلا أنها قد تقوم بتسوية العقد في أي وقت عن طريق سداد مبلغ معادل للفرق بين سعر السوق الحالي لمائة طن من حبوب الكاكاو والسعر المتفق عليه.

علاوة علي ذلك، فإن شركة (أ) لديها ممارسات سابقة في تسوية العقود المماثلة بالصافي، حيث تقوم بإبرام العقد كجزء من استراتيجية التحوط وليس لديها النية في عملية الاستلام الفعلي لحبوب الكاكاو من الطرف المتعاقد معه.

الشركة (أ) لديها عقد لشراء بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلاته بأدوات مالية أخرى.

العقد غير مؤهل للإعفاء «الاستخدام الشخصي» الوارد بالفقرة ٥ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)، لأن الشركة (أ) لديها ممارسات سابقة في تسوية العقود بالصافي. ولهذا السبب فإن هذا العقد وكافة العقود المشابهة تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ويتم قياسه بالقيمة العادلة وفقاً لذلك المعيار.

٥. تقوم الشركة (ب) بزراعة بنجر السكر، وفي بداية موسم الزراعة تقوم بإبرام عقد لبيع كامل المحصول الخاص بها الي مصنع سكر محلي مقابل سعر محدد.

على عكس المثال السابق رقم (٤) فإن هذا العقد يتم تسويته بالتسليم الفعلي لبنجر السكر وفقاً لمتطلبات البيع العادية الخاصة بالشركة (ب).

لذا فإن هذا العقد لا يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) لذلك لا يتم قياسه بالقيمة العادلة وفقاً لمتطلبات ذلك المعيار

وبانتهاء هذا الجزء من المقال فقد قمنا بالقاء الضوء على معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) «الزراعة» وتعريف النشاط الزراعي ونطاق تطبيق المعيار في اعطاء امثله توضيحية على تطبيق النطاق وفي العدد القلم سوف نستكمل باقي متطلبات المعيار والخاصة بالاعتراف بالاصول الحيوية والمحصول الزراعي وكذا القياسا اللاحق لتلك الأصول مع توضيح طرق تحديد القيمة العادلة في حالة وجود سوق نشط وفي حالة عدم وجود مثل هذا السوق مع توضيح هذه الموضوعات في شكل أمثلة عملية للحصول على تفهم أكبر لهذا الموضوع المتخصص بأذن الله.