

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



الموضوع:

القياس والافصاح عن الاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة
حالة - مؤسسة سالم للدواجن - (بسكرة) وفق النظام المحاسبي

دراسة حالة مؤسسة سالم للدواجن (بسكرة)

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ (ة) المشرف (ة)

بن عيشي بشير

من إعداد الطلبة (ة):

- هنية لقريشي.

- الطاهر صخراوي

لجنة المناقشة

| الجامعة | الصفة | الرتبة | أعضاء اللجنة |
|---------|--------|---------------|----------------------|
| بسكرة | رئيسا | استاذ محاضر . | بركات ربيعة |
| بسكرة | مشرفا | استاذ محاضر | بن عيشي بشير |
| بسكرة | مناقشا | استاذ محاضر | بومعرف فطيمة الزهراء |

الموسم الجامعي: 2023-2024

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



الموضوع:

القياس والافصاح عن الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي
دراسة حالة - مؤسسة سالم للدواجن (بسكرة) وفق النظام المحاسبي ي عن
الاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

بن عيشي بشير

من إعداد الطلبة (ة):

- هنية لقريشي.

- الطاهر صخراوي

لجنة المناقشة

| الجامعة | الصفة | الرتبة | أعضاء اللجنة |
|---------|--------|---------------|----------------------|
| بسكرة | رئيسا | استاذ محاضرا. | بركات ربيعة |
| بسكرة | مشرفا | استاذ محاضر | بن عيشي بشير |
| بسكرة | مناقشا | استاذ محاضر | بومعرف فطيمة الزهراء |

الموسم الجامعي: 2023-2024

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات ، أهدي تخرجي وثمره جهدي الى من

قال فيهما الله عز وجل "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

اهدي هذا العمل الى المرأة الشامخة منبع العطف والحنان امي الغالية والى

ابي العزيز حفظه الله ورعاه وامده بالصحة والعافية

والى جميع اخوتي مريم وصالح وامنة وشفاء العاجل لآخي ايوب والى جميع

افراد العائلة من قريب او من بعيد والى كل جيراني واصدقائي ومعارفي وكل

من ذكرته ذاكرتي ولم تذكره مذكرتي اهديه هذا

العمل

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي وفقنا لانجاز هذا العمل والشكر للاستاذ
المشرف الدكتور "بن عيشي بشير" الذي

دعمنا بارشاداته ونصائحه طيلة مشوار بحثنا ،كما
نتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى اعضاء اللجنة المناقشة
كل باسمه على تفضلهم بقبول مناقشة هذا العمل
المتواضع وتقييمه لهم منا كل الشكر والتقدير
وكل من قدموا لنا يد العون ،وساعدنا في اتمام هذا
البحث

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي scf وكيفية قياسها والافصاح عنها في المنشآتالزراعية، وللوقوف على مدى التزام المنشآت الزراعية بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي دعمنا بحثنا بدراسة ميدانية هدفت الى التعرف على معالجة الاصول البيولوجية الحيوانية وكيفية التسجيل المحاسبي لها في مؤسسة سالم للدواجن – بسكرة - حيث توصلنا لعدة نتائج نذكر منها:

ان النظام المحاسبي مستوحى من معيار 41 من حيث تقييم الاصول البيولوجية بالقيمة العادلة، لكن صعب ان نطبقها في مؤسساتنا الجزائرية. في ظل غياب اسواق نشطة خاصةبالاصول البيولوجية،بالاضافة الى ذلك فلا يوجد تخصيص متعلق بالمنشآت الزراعية.

الكلمات الافتتاحية: اصول بيولوجية- محاسبة زراعية-نظام محاسبي مالي scf-قياس الاصول البيولوجية-الافصاح المحاسبي.

Summary :

This study aims to address the accounting treatment of biological assets according to the SCF financial accounting system, and how to measure and disclose them in agricultural establishments. To determine the extent of agricultural establishments' commitment to applying the requirements of the financial accounting system, we supported our research with a field study that aimed to identify the treatment of animal biological assets and how to register them in the accounting records at the Salem Poultry Foundation - Biskra.

We reached several conclusions, including:

- The accounting system is inspired by Standard 41 in terms of evaluating biological assets at fair value, but it is difficult to apply it in our Algerian institutions due to the absence of active markets specifically for biological assets. Additionally, there is no specific allocation related to agricultural establishments.

Keywords: biological assets, agricultural accounting, SCF financial accounting system, Measuring biological assets, Measuring biological assets, Accounting disclosure

فهرس المحتويات:

| الصفحة | المحتوى |
|--|--|
| | اهداء |
| | شكر وتقدير |
| | ملخص الدراسة. |
| | فهرس المحتويات . |
| | قائمة الجداول والأشكال. |
| | قائمة الملاحق. |
| أو | المقدمة |
| الفصل الاول: محاسبة الاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي والمالي | |
| 9 | تمهيد |
| 10 | المبحث الاول: محاسبية للاصول البيولوجية |
| 10 | المطلب الاول: مفهوم النشاط الزراعي. |
| 14 | المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الزراعية. |
| 15 | المطلب الثالث: محاسبة التكاليف الزراعية. |
| 20 | المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي |
| 20 | المطلب الاول: مفهوم النظام المحاسبي المالي. |
| 28 | المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية النباتية. |
| 34 | المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية الحيوانية. |
| 43 | خلاصة الفصل الأول. |
| الفصل الثاني: القياس والافصاح عن الاصول البيولوجية | |
| 45 | تمهيد. |
| 46 | المبحث الاول: القياس المحاسبي للاصول البيولوجية |
| 46 | المطلب الاول: مفهوم القياس المحاسبي |
| 47 | المطلب الثاني: الإعراف والقياس المحاسبي بالأصل البيولوجي |
| 48 | المطلب الثالث: الإعراف والقياس بالأصل البيولوجي |

| | |
|--|--|
| 50 | المبحث الثاني:الافصاح عن الاصول البيولوجية |
| 50 | المطلب الاول:مفهوم الافصاح المحاسبي |
| 50 | المطلب الثاني:اهمية الافصاح المحاسبي |
| 50 | المطلب الثالث:أهداف الافصاح المحاسبي. |
| 51 | المطلب الرابع:المقومات الاساسية للافصاح المحاسبي. |
| 52 | المطلب الخامس:طرق ومتطلبات الافصاح المحاسبي |
| 55 | المطلب السادس:الافصاح عن الاصول البيولوجية. |
| 56 | خلاصة الفصل الثاني. |
| الفصل الثالث:القياس والافصاح عن الاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي | |
| 58 | المبحث الاول: التعريف بالمؤسسة |
| 58 | المطلب الاول:طبيعة نشاط المؤسسة (الانتاج الحيواني) . |
| 59 | المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي للمجمع. |
| 61 | المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي وكيفية والافصاح عنها في المؤسسة محل البحث. |
| 61 | المطلب الاول: المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية في المؤسسة محل البحث. |
| 65 | المطلب الثاني: القياس للاصول البيولوجية في المؤسسة محل البحث. |
| 66 | المطلب الثالث: الافصاح عن الاصول البيولوجية في المؤسسة محل الدراسة. |
| 68 | المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية لأصول البيولوجية لمؤسسة سالملدواجن بسكرة. |
| 76 | خلاصة الفصل الثالث. |
| 78 | الخاتمة. |
| 82 | قائمة المراجع. |
| 87 | الملاحق |

قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | الرقم |
|--------|--|-------|
| 29 | شراء الشجيرات بفاتورة رقم... | 01 |
| 30 | شراء المواد وتسديد مصاريفها | 02 |
| 31 | تحويل الإعباء | 03 |
| 31 | تحويل الشجيرات للإنتاج. | 04 |
| 32 | دخول الثمار للمخازن. | 05 |
| 32 | اخراج الثمار من المخازن بفاتورة بيع. | 06 |
| 33 | تسجيل فاتورة بيع المنتجات. | 07 |
| 34 | تسجيل قسط الإهلاك. | 08 |
| 35 | شراء الحيوانات على الحساب | 09 |
| 36 | حساب قسط الإهلاك | 10 |
| 36 | خسارة القيمة (القيمة السوقية > القيمة المحاسبية الصافية) | 11 |
| 37 | خسارة القيمة (القيمة السوقية < القيمة المحاسبية الصافية) | 12 |
| 38 | المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية الحيوانية المقتناة من أجل التربية | 13 |
| 38 | انواع النشاط الزراعي | 14 |
| 39 | حالة الاحتفاظ بالمنتج كاصل غير جاري. | 15 |
| 40 | شراء الحيوانات | 16 |
| 40 | ادخال الحيوانات المشتراة الى المخزن | 17 |
| 41 | وفاة اصل بيولوجي حيواني غير جاري | 18 |
| 41 | وفاة اصل بيولوجي حيواني جاري | 19 |
| 42 | مرض اصل بيولوجي حيواني واللجوء للذبح الاضطراري | 20 |
| 62 | يوضح جانب الاصول من الميزانية للسنة المالية 2021/12/31 | 21 |
| 64 | يوضح جدول الخصوم للسنة المالية 12/31/2021 | 22 |
| 65 | قياس القيمة العادلة للاصول البيولوجية(الدجاج البياض) | 23 |
| 66 | قياس القيمة العادلة للاصول المتداولة (بيض المائدة) | 24 |
| 67 | يمثل الافصاح عن الاصول البيولوجية طويلة الاجل (الدجاج البياض) | 25 |
| 68 | يمثل الافصاح عن الاصول البيولوجية المتداولة (بيض المائدة) | 26 |
| 69 | التسجيل المحاسبي لعملية شراء الاصل البيولوجي (الصيصان) | 27 |
| 70 | التسجيل المحاسبي لعملية شراء الغذاء (حبوب +فيتامينات) | 28 |
| 71 | التسجيل المحاسبي لعملية الشراء (دخول المشتريات الى المخازن) | 29 |
| 72 | التسجيل المحاسبي لعملية الاهتلاك | 30 |
| 72 | التسجيل المحاسبي في اليومية (اهتلاك اصل بيولوجي) | 31 |
| 73 | التسجيل المحاسبي التنازل عن الاصل البيولوجي في حالة خسارة قيمة | 32 |
| 74 | التسجيل المحاسبي التنازل عن الاصل البيولوجي في حالة فائض قيمة | 33 |
| 75 | تحويل اصل قيد الانجاز الى اصل تام | 34 |
| 75 | التسجيل المحاسبي لعملية البيع | 35 |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشـكل | رقم |
|--------|---|-----|
| 12 | يوضح امثلة عن الاصول البيولوجية المستعملة في الانشطة الزراعية والمحاصيل والمنتجات الناجمة عنها. | 01 |
| 12 | انواع النشاط الزراعي | 02 |
| 58 | الوحدات الانتاجية للمجمع | 03 |
| 58 | الدورة الإنتاجية لمؤسسة سالم للدواجن | 04 |
| 59 | الهيكل التنظيمي لمؤسسة سالم للدواجن | 05 |

قائمة الملاحق

| الصفحة | عنوان الشـكل | رقم |
|--------|--|-----|
| 87 | جدول حسابات النتائج. 2021 | 01 |
| 88 | الميزانية المفصلة لجانب الخصوم لسنة 2021 | 02 |
| 90 | الميزانية المفصلة لجانب الاصول لسنة 2021 | 03 |

مقدمة

تمتاز الاصول البيولوجية بمجموعه من الخصائص التي تميزها عن الاصول الاخرى كالنمو والتكاثر والاضمحلال وهذا التميز أدى الى خصوصيه في القياس والافصاح عن هذه الاصول والتي تحتاج الى تقييم مستمر باتباع النظام المحاسبي الذي تم اعداده على خلفيه المعايير المحاسبية الدولية حيث يقوم بتنظيم المعلومات المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسات باختلاف مجال نشاطها وقد اعتمدت المؤسسات على عدة نماذج في القياس والافصاح المحاسبي عن اصولها البيولوجية، كما يعتبر النشاط الزراعي من بين أهم الأنشطة الاقتصادية على مستوى العالم وذلك لما تلبه من متطلبات العيش البشري، لذلك أصبح من الضروري اعطاء فرصة لهذا النشاط بممارسة دوره بما يساعد في التنمية الاقتصادية وتدعيم الاقتصاد، لهذا لا بد من وجود ممارسة محاسبية تختص وتساعد المنشآت الزراعية في تقييم بياناتها وقوائمها من جهة أخرى ومساعدة ممارسي مهنة المحاسبة في ضبط اعمالهم الخاصة بهذا النشاط. والجزائر بدورها بلد زراعي بالرغم من نقص الاهتمام بهذا القطاع فهو قطاع يعتمد على العنصر البشري، أما من الناحية المحاسبية فهو كباقي القطاعات يحتاج الى نظام محاسبي من أجل الوقوف عند الوضعية المالية للمؤسسة الزراعية، ولقد أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الى اختيار طريقة القياس المحاسبي وبيان متطلبات الافصاح وكيفية عرض البيانات المتعلقة بهما. إن من الاهداف الاساسية للمحاسبة تقديم المعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم المالية حيث يستخدم المحاسبون العديد من الاسس المختلفة للقياس والافصاح المحاسبي. لكنها شهدت عدة انتقادات تؤدي الى تظليل مستخدمي القوائم المالية، ولكن لتعزيز الشفافية والافصاح في عرض القوائم المالية قمنا في هذه الدراسة بمعالجة اشكالية واقع القياس والافصاح عن الاصول البيولوجية وفق نظام المحاسبي المالي .

1/ اشكالية الدراسة: ومن خلال ما سبق يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي:

كيف يتم قياس الاصول البيولوجية والافصاح عنها في مؤسسات تربية الدواجن؟

2/ الاسئلة الفرعية:

من خلال السؤال الرئيسي يمكن طرح الاسئلة الفرعية التالية:

- كيف يتم القياس عن الاصول البيولوجية في المؤسسة محل البحث؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية في المؤسسة محل البحث؟
- كيف يتم الافصاح عن الاصول البيولوجية في المؤسسة محل البحث؟

3/ الفرضيات:

من أجل الاجابة على التساؤلات السابقة يتم وضع الفرضيات التالية:

- يتم قياس الاصول البيولوجية في مؤسسة محل البحث عن طريق القيمة العادلة



• تتم المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية في المؤسسة محل البحث وفق النظام المحاسبي المالي من خلال مجموعة من القواعد والنصوص التنظيمية .

• يتم الافصاح عن الاصول البيولوجية في المؤسسة محل البحث من خلال قائمة الملاحظات.

4/ الدراسات السابقة:

1-دراسة "بلخير"، "بوغزالة" و"شيحي" (2020/2019) بعنوان "اشكالية قياس الأصول البيولوجية حسب النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية-دراسة حالة شركة تيجان بالوادي -تطرق هذه الدراسة الى مدى ملائمة بدائل القياس المحاسبي (القيمة العادلة والتكلفة التاريخية) للبيئة المحاسبية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF ،حيث هدفت الدراسة لمعرفة واقعية وسلامة القياس المحاسبي والتنبؤ بالمتغيرات التي تؤثر في قيمة المؤسسة في ظل قصور مفهوم وتطبيق منهج المحاسبة عن القيمة العادلة ومن اهم ما توصلت اليه الدراسة هوان التقييم الاولي لممتلكات المؤسسة يكون على اساس التكلفة التاريخية بالاضافة الى وجود عدة طرق للتقييم ،كما ان الاصول البيولوجية تمر بعدة مراحل من ولادتها ونموها الى غاية بيعها وبالتالي يكون من الصعب تتبع تكلفة الانتاج بصفة مستقلة ومن اهم التوصيات التي جاءت بها الدراسة هو ضرورة اعطاء اهمية اكبر للقياس المحاسبي وذلك للدور الذي يؤديه في اعداد القوائم المالية ذات مصداقية مع الاهتمام بالتطبيق الفعلي لمفهوم القيمة العادلة لمالها من مميزات في القياس المحاسبي والحرص على اختيار بديل القياس المناسب الاقرب للواقع عند اعداد الكشوف المالية .

2-دراسة "زينب محمد محمد سليم" 2017 " بعنوان "تحليل مشكلات القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية للنشاط الداجني وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41" ولقد هدفت الدراسة الى تحليل مشكلات القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية للنشاط الداجني وفقا للمعيار الدولي 41 وتناولت التفاصيل العلمي للاصول البيولوجية في ضوء المعايير الدولية واوضحت الدراسة مفهوم وطرق ونماذج القياس المحاسبي لاصول النشاط الداجني،وقد توصلت الى ان النشاط الداجني يعتبر في الوقت الحالي من القطاعات جاذبة الاستثمار والتي تحتاج الى ضرورة الاهتمام بجانبه المحاسبية لجذب المزيد من الاستثمارات وان النفقات اللاحقة على الاقتناء المبدئي للاصل الداجني يتم معالجتها محاسبيا وفقا للهدف من اقتناء الاصل سواء كان اصل ثابت او متداول وعلى ضوء هذالنتائج قدمت مجموعة من التوصيات اهمها تشجيع الباحثين والدارسين على اجراء المزيد من البحوث المتعلقة بالمنشات الداجنة في مجال القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول الداجنة للمساهمة في ايجاد الحلول للمشكلات المحاسبية التي تواجهها هذه المنشآت

كما يجب على هذه الاخيرة نشر المعلومات المالية عن نشاطها لتعكس حقيقة نتيجة اعمالها لتساعد المستثمرين الحاليين والمرقبين في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

3-دراسة Marsh2010:هدفت الدراسة الى قياس الاداء المالي في الشركات الامريكية عند تطبيق محاسبة القيمة العادلة مقارنة معايير المحاسبة الامريكية المقبولة عموما وتوصلت الدراسة الى ان تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي خاصة للاصول البيولوجية في النشاط الزراعي يحقق مزايا عديدة في جودة المعلومات المحاسبية الخاصة بهذه الاصول واطهار قوائم مالية،وقد اوصت الدراسة الى اهمية اتباع القيمة العادلة للمنشات الزراعية بشكل واقعي سليم وتفضيلها على المعايير المحاسبية الامريكية.

4- دراسة محمد سفير وجمال مدات (2012) بعنوان "القيمة العادلة بين حتمية التطبيق واشكالية التحديد"هدفت هذه الدراسة الى معالجة وتحليل اشكالية مدى امكانية الاعتماد على القيمة العادلة في التقييم في ظل المحيط المالي الحالي وذلك باتباع الاسلوب الوصفي التحليلي وتم التعرض الى المداخل المختلفة المستعملة في القياس المحاسبي وكيفية اثبات المعاملات التي تقوم بها الشركات في العمليات اليومية وكذا مشاكل تقدير القيمة العادلة .

5-دراسة NourAldeen M.etal (2014) بعنوان:" The Impact of Fair Value Measurements on Income statment :IFRS13 « an Application Study in « Insurance Companies

هدفت هذه الدراسة الى مناقشة مشكل القياس المحاسبي واثره على جدول حسابات النتائج وضرورة الانتقال من القياس وفق التكلفة التاريخية نحو القيمة العادلة مما يجعل المعلومات المقدمة ذات اهمية بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات وذلك من خلال لقاء الضوء على هذه المشكلة واعادة صياغة بعض الاصول المالية لشركات التأمين وتطبيق القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية ومقارنة هذه البيانات حيث اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على مصادر المعلومات المتعلقة بالدراسة وتحليلها .

6-دراسة (Mates-Grosu2008)دراسة بعنوان (التقييم والاعتراف بالاصول البيولوجية والانشطة الزراعية وفقا لمعيار المحاسبي الدولي 41)دراسة تحليلية في الشركات الزراعية في رومانيا.

تهدف الدراسة الى وصف المعالجة المحاسبية والبيانات المالية والمعلومات المتعلقة بالاصول البيولوجية والانشطة الزراعية من نقطة الحصاد وفق المعيار المحاسبي الدولي 41، وان اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة تبين ان الوحدة الزراعية تقدم

القيم المحاسبية للاصول البيولوجية بشكل منفصل في البيانات المالية السنوية ،اضافة الى وصف كل مجموعة من الاصول الحيوية على حدة ووصف طبيعة انشطتها.

التعليق على الدراسات السابقة:

ان طرق تحديد القيمة العادلة في ظل غياب اسعار السوق طرق تحديد التغيرات المادية او الطبيعية للاصول البيولوجية المتنوعة.

صعوبة تحديد القيمة العادلة خاصة في الدول المتخلفة حيث اعتبرت كمعالجة بديلة مسموح بها .

ضرورة تطبيق القيمة العادلة وذلك بايجاد طرق اخرى لتحديد القيمة العادلة بما يتلائم مع الانظمة الاقتصادية للدول النامية وتسهيل قواعد محاسبة القيمة العادلة المثيرة للجدل بغية اعطاء الشركات مرونة اوسع للتقييم بالقيمة العادلة.

تطبيق القيمة العادلة يساهم في عملية الافصاح عن البيانات المالية.

5/ المنهج المتبع:

من أجل التوصل الى نتائج واجابات عن اشكالتنا المطروحة تم استخدام المنهج الوصفي لمعالجة الجانب النظري،والجانب التطبيقي قمنا بدراسة حالة في مؤسسة سالم للدواجن (بسكرة) ،من خلال اتباع منهج دراسي لدراسة القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية للمؤسسة محل البحث وفق النظام المحاسبي.

6/ حدود الدراسة :

للجابة على الاشكالية المطروحة والوصول الى نتائج ارتبطت الدراسة بحدود مكانية وزمانية:

الحدود المكانية :اجراء دراسة حالة في مجمع سالم للدواجن الواقع بمدينة بسكرة.

الحدود الزمانية :السداسي الثاني من السنة الجامعية 2024/2023.

7/ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في اهمية القطاع الزراعي وتوفيره لمنتجات فلاحية مختلفة لذا كان من المهم التعرف على المعالجة المحاسبية له حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري،بالاضافة الى النظر في الواقع الداخلي وما وصلت اليه محاسبة الاصول البيولوجية من تطور من خلال التطرق الى المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية ،ومعرفة القياس والافصاح لهذه الاصول في قوائم المؤسسة .

8/ أهداف الدراسة :

- أن دراسة وتحليل هذا الموضوع لبلوغ الاهداف التالية :
 - فهم طبيعة المنشآت الزراعية .
 - تقييم مدى الالتزام المنشآت الزراعية بقواعد النظام بما يتعلق بالقياس والافصاح عنها.
 - معرفة النظام المحاسبي المالي scf.
 - كيفية المعالجة المحاسبية للمنتجات الحيوانية من الناحية النظرية والعلمية .
 - تقييم اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن هذه المؤسسات .
- 9/ أسباب اختيار الموضوع:**

اهتمامنا الشخصي بالموضوع

- الرغبة في التعرف على كيفية المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية في مؤسساتنا.
 - اكتساب خبرة في مجال المدروس.
- 10/ صعوبات الدراسة:**

- ✓ التحفظ في المعلومات من طرف المؤسسة محل دراسة لوثائقها الحسابية.
 - ✓ نقص الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.
 - ✓ استخدام المؤسسات الزراعية المحاسبة المبسطة.
- 11 / هيكل الدراسة:**

قسمنا دراستنا الى ثلاث فصول بالاضافة الى مقدمة وخاتمة ،حيث كان التقسيم كما يلي:

المقدمة: تتضمن عناصر المنهجية التي يفترض ان تحتويها مقدمة كل بحث سواء فيما يتعلق بالاشكالية ،الفرضيات ،اهمية الموضوع ،اهداف الدراسة ،المنهج المتبع والادوات المستخدمة ،اسباب اختيار الموضوع،الدراسات السابقة،صعوبات الدراسة ،هيكل الدراسة.

الفصل الاول:تناولنا فيه المفاهيم العامة حول النشاط الزراعي والمحاسبة الزراعية ومحاسبة التكاليف والمعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي وكانت الغاية منها اعطاء نظرة عن المفاهيم من اجل توضيح اهميتها بشكل صحيح.

الفصل الثاني:الذي يتمحور حول للقياس المحاسبي للاصول البيولوجية والمعايير المتبعة لها ،والافصاح عنها.

الفصل الثالث:انتهت الدراسة باجراء حوصلة تطبيقية لموضوع المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية ،حيث تمت فيه دراسة حالة في مؤسسة زراعية (مؤسسة سالم للدواجن)،وذلك



من خلال التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي وايضا المعالجة المحاسبية لاصولها البيولوجية.

الخاتمة: توصلنا الى الخاتمة بشكل عام والمتضمنة النتائج والاقتراحات والافاق الخاصة بموضوع البحث.

الفصل الاول:

محاسبة الاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي والمالي

المبحث الاول: محاسبة الاصول البيولوجية

المبحث الثاني: مفهوم المحاسبة الزراعية

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية

تمهيد:

يعد قطاع الزراعة من أهم الأنشطة الاقتصادية الذي يلقي اهتمام كبير لما يوفره من منتجات حيوانية ونباتية ، فالتنوع الذي يشهده هذا النشاط في عمليات الانتاج وتعددتها جعل الحاجة لنظام محاسبة تختص في هذا النشاط من خلال هذا سنعالج في هذا الفصل الاطار النظري للمحاسبة الزراعية والنشاط الزراعي، ومحاسبة التكاليف الزراعية بالاضافة الى كيفية المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية النباتية والحيوانية.

المبحث الاول: محاسبة الاصول البيولوجية

المطلب الاول: مفهوم النشاط الزراعي

الفرع الاول: تعريف النشاط الزراعي:

وفقا للمعيار الدولي: "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"

لقد عرفت منظمة التغذية العالمية على أن النشاط الزراعي حرث وتهيئتها لتحقيق الفعاليات التي ترتبط بزراعة المحاصيل وتربية الحيوانات .

ويمكن تعريفه "زراعة استغلال للأرض حرثا وبذرا وسقيا وتعهدا وجنيا للمحاصيل"(منال حسيني ، معالجة الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبة الدولي "الزراعة 41"، 2022، الصفحات 51-62)

الفرع الثاني: أشكال النشاط الزراعي:

الانشطة الزراعية ثلاث انواع :النشاط النباتي ،النشاط الحيواني ونشاط الصناعات الغذائية.(كتاب، 2015-2016)

أولا: النشاط النباتي :

يتمثل هذا النشاط النباتي في الحبوب والبقول والثمار لغرض تسويق وبيع المحاصيل المتأتية من هذا النشاط، والمميز لهذا النشاط أنه يتعامل مع مجموعة من العوامل الطبيعية التي يكون لها تأثير مباشر مثل التربة والعوامل الجوية، إضافة إلى أهم عامل وهو العامل البشري وكذا المستلزمات المادية من الآلات والمعدات والأسمدة والبذور وغير ذلك.

يختلف النشاط في القطاع الزراعي عن القطاع الصناعي حيث لا توجد معادلة فنية ثابتة يخرج بمقتضاها المنتج في النشاط الزراعي طبقا للمواصفات والكميات المطلوبة، بل إنه وإن كانت الفنون الزراعية معروفة ومدروسة ومقررة، إلا أن درجة خصوبة الأرض وصلاحيته الأحوال الجوية وجودة البذور والأسمدة وفي ذلك من العوامل الحيوي التي تتداخل بالتأكيد في كمية الناتج وجودته، ومن ثم تكلفته .

تنقسم المنتجات النباتية إلى الأنواع التالية من المحاصيل والمنتجات:

➤ المحاصيل الحقلية: وتكون على نوعين:

— الحبوب كالقمح والشعير والذرة والأرز.

— الخضروات كالطماطم والفاصوليا وغيرها.

إن هذه المحاصيل لا يمكن عدها أصولا ثابتة بالنسبة للمزرعة: وذلك لأن دورة حياتها أو دورة بقائها في الحقل لا تتجاوز السنة، فبعض هذه المحاصيل يكون عمره أشهر معدودة لا تتجاوز أربعة أشهر، والبعض الآخر ثمانية أو تسعة أشهر، وفي كل الأحوال لا يتجاوز السنة، لذلك تعد هذه المحاصيل من الأصول المتداولة بالنسبة للمزرعة .

➤ **الفواكه:** وهذه المنتجات تختلف عن النوع الأول من المحاصيل، إذ إن المميز لهذه المنتجات هو أنها تبقى لأكثر من سنة مالية واحدة في المزرعة قبل أن تثمر، وهي تحتاج إلى رأس مال ثابت كبير، بل وإن أغلبها يستغرق أكثر من ثلاث سنوات مثل الرمان والبرتقال، وهذا النوع من الأشجار يعد من الأصول الثابتة للمزرعة، وذلك لأن هذه الأشجار تستغرق فترة طويلة من الزمن لكي تصبح قادرة على الإنتاج، وهي تمر بثلاث مراحل هي: مرحلة التكوين، الإنتاج والتدهور.

ثانياً: النشاط الحيواني:

هذا النشاط يتمثل في تربية الحيوانات بشتى أنواعها والدواجن والأسماك، ذلك أما لبيعها كمنتجات نهائية أو لإعادة إنتاج حيوانات تستخدم بدورها كأصول منتجة، كذلك يشمل تربية النحل، ومن الملاحظ على أن هذا النشاط يتعامل مع كائنات حية تختلف عن المحاصيل الحقلية والمنتجات الزراعية الأخرى.

ثالثاً: نشاطات الصناعات الغذائية:

هذا النشاط يعتبر نشاطاً ثانوياً، لأنها تقوم بتحويل المحاصيل الزراعية إلى منتجات غذائية ومنتجات نسيجية وغيرها من الصناعات التحويلية، حيث يتميز هذه الصناعات باعتمادها أساساً على إنتاج النشاط الزراعي وعلى إنتاج النشاط الحيواني.

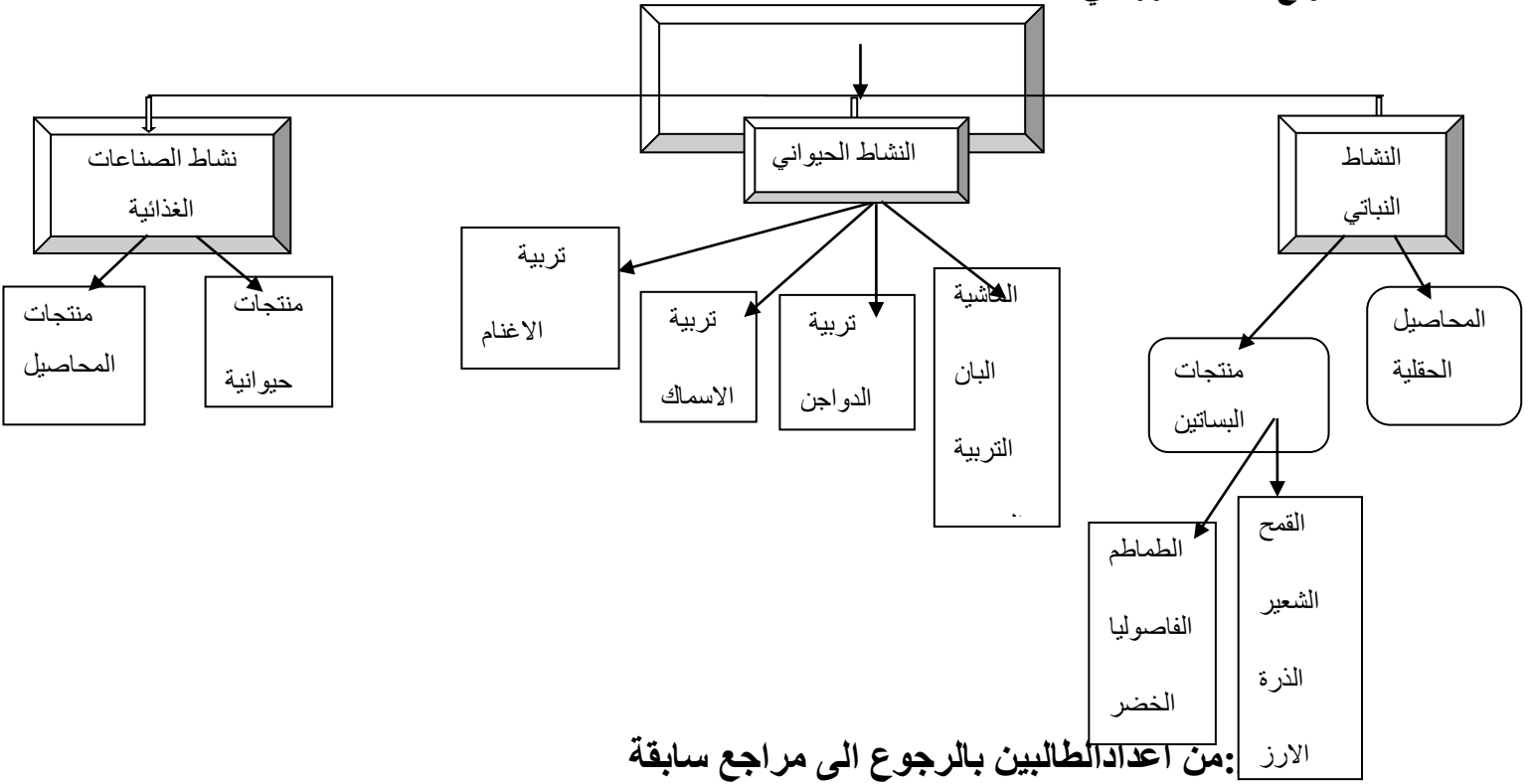
والشكل رقم (01): يوضح أمثلة عن الأصول البيولوجية المستعملة في الأنشطة الزراعية والمحاصيل والمنتجات الناجمة عنها.

| الاصول البيولوجية | المحاصيل الزراعية | منتجات الصناعة الغذائية |
|-----------------------|-------------------|-------------------------|
| الاغنام | الصوف | خيوط مغزولة، سجاد |
| اشجار في غابات مزروعة | جذوع الاشجار | اخشاب |
| نباتات | قطن، قصب السكر | خيوط، ملابس، سكر |
| مواشي البان | حليب | جبين |
| ابقار | ذبائح | سجق لحم |
| شجيرات | اوراق | شاي، تبغ معالج |
| اشجار فواكه | فواكه مقطوفة | فواكه مصنعة، عصائر |

المصدر: (الطاهر، 2016/06/18)

الشكل رقم (02): أنواع النشاط الزراعي

انواع النشاط الزراعي



من اعداد الطالبين بالرجوع الى مراجع سابقة

الفرع الثالث: خصائص النشاط الزراعي:

يتميز النشاط الزراعي بالخصائص التالية :

- تعدد المنتجات الزراعية: حيث تقوم الوحدة الزراعية الانتاجية بانتاج عدة منتجات في وقت واحد، فمثلا انتاج الماشية في المزرعة هو اللحوم والالبان والجلود، وقد ادت هذه الظاهرة الى خلق مشكلة التكاليف المشتركة مما يتطلب ايجاد اسس علمية صحيحة لتحديد حصة كل منتج منها.
- موسمية الانتاج الزراعي: تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الانتاج، بما يعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم، وتؤدي هذه الخاصية ايضا الى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية.
- صعوبة تقدير الانتاج الزراعي مقدما: اذ يتاثر الانتاج الزراعي كما ونوعا بالعديد من العوامل الخارجية مثل العوامل المناخية.
- تدخل الانشطة الزراعية بعضها مع البعض الاخر: فمخرجات بعض الانشطة الزراعية يمكن ان تكون مدخلات لانشطة زراعية اخرى مما يتطلب وجود نظام محاسبي فعال قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المؤسسة.

- التغيير في تبويب الاصول الزراعية: اذ تبويب الموجودات الزراعية الى ثابت هاو متداولة باختلاف الغرض من اقتنائها، فماشية التربية تبويب كاصول ثابتة في قائمة المركز المالي، كذلك ماشية العمل والالبان كونها تساهم في العملية الانتاجية، اما ماشية التسمين فتبويب كاصول متداولة، حيث الهدف منها المتاجرة لتحقيق الارباح، وقد يؤخذ قرار بتغيير الغرض الرئيسي من اقتناء الاصل الزراعي مما يستوجب تغيير اسلوب عرض تلك الاصول في قائمة المركز المالي.
- اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية: تعتبر هذه الخاصية من اهم الخصائص التي تنعكس على العمل المحاسبي، اذ ان الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الانتاج الزراعي التي قد تكون فصلية او موسمية حسب نوع النشاط، اما الفترة المالية فتكون مرتبطة بتاريخ اعداد الحسابات الختامية في كل قطاعات الدولة.
- ارتفاع نسبة الاصول الثابتة: حيث تتاثر هذه الانشطة بارتفاع نسبة التثبيتات بها والتي قد تصل الى 75% من راس المال المستثمر، وتتمثل هذه التثبيتات في الاراضي والمباني (حضائر ومخازن، محطات التفريغ....) والالات والمعدات الزراعية، كما تتم التثبيتات في اصول ثابتة حية كالماشية والاعنام والدواجن المقتناة لغرض استخدامها وليس لغرض بيعها، ويترتب على ذلك ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة في المنشآت الزراعية وانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة، وهذا بدوره يستلزم ان يتجه المزارع الى أنشطة زراعية متعددة، والقيام بانشطة زراعية اضافية لن تحمل المزارع بتكاليف كبيرة نظرا لانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة. (ربه هاشم حمد عطية و محمد عبد، 2000، صفحة 98).

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الزراعية:

الفرع الاول: تعريف المحاسبة الخاصة:

"المحاسبة الخاصة هي المحاسبة المالية في احد القطاعات التي تنفرد ببعض الخصوصيات ولهذا تسمى احيانا بالمحاسبة القطاعية."

ان الخصوصية التي تميز احدى القطاعات تشكل سببا في وجود معالجات محاسبية خاصة تستجيب لهذه الخصائص. ((القطاعية) كتاب المحاسبة الخاصة، 2015-2016)

الفرع الثاني: اهداف (اغراض) المحاسبة الخاصة: ((القطاعية) كتاب المحاسبة الخاصة، 2015-2016)

- توفير المعلومة المالية لتحقيق اغراض ادارية.
- توفير المعلومة المالية التي تؤكد مدى صحة وسلامة استخدام الموارد المالية للمؤسسة.

- توفير المعلومة المالية التي تؤكد صحة تطبيق القواعد المحاسبية الصحيحة .
- توفير البيانات اللازمة لاعداد التقارير المالية.
- توفير المعلومة المالية التي تساعد في اتخاذ القرارات .
- توفير المعلومة المالية للاطراف الخارجية .
- تحديد المركز المالي ونتيجة النشاط .
- توفير البيانات اللازمة للافصاح المالي الكافي .
- توفير المعلومة اللازمة لادارة الضرائب.

الفرع الثالث: تعريف المحاسبة الزراعية:

تعرف المحاسبة الزراعية (الفلاحية) بانها عبارة عن "تطبيق المبادئ الفروض الخاصة بالمحاسبة على مختلف العمليات والانشطة مع مراعاة كافة الظروف التي يتميز بها القطاع الفلاحي بكافة فروعها". كما تعرف بانها: "نوع من انواع المحاسبة التي تهتم بتطبيق المبادئ والمفاهيم والاجراءات المحاسبية بهدف احتساب النشاط الفلاحي، وبمعنى اخر" هي ادارة الشركة للتمويل البيولوجي للحيوانات او النباتات الحية، والتي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي او تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعية وكميا".

ويمكن تعريفها ايضا بانها "تتميز بحقيقة انها ادارة تسهل وتدير التحول البيولوجي كما انها قادرة على قياس التغير في جودة كمية الاصول البيولوجية، كما انها تدير التحول البيولوجي بشكل طبيعي وياخذ شكل نشاط لتعزيز او على الاقل لاستقرار الشروط اللازمة لتحقيق عملية النمو، الانتاج، والانجاب التي تسبب النوعية او التغيرات الكمية التي تحدث في الاصل البيولوجي. (لونيس حنان، 2019)

المطلب الثالث: محاسبة التكاليف الزراعية:

الفرع الاول: تعريف محاسبة التكاليف:

عرفت محاسبة التكاليف (بانها فرع من فروع علم المحاسبة تحكمها مجموعة من المبادئ والاصول العلمية ويطبقها محاسب التكاليف في سبيل تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتحديد سعر بيعها بالاضافة الى الرقابة عليها وتخفيضها، ومساندة الادارة في اتخاذ القرارات)، وقد عرفتها الجمعية الوطنية للمحاسبين بامريكا بانها: "اسلوب او طريقة لتحديد تكلفة عمليات المشروع او الاشياء التي تستخدمها معظم المشروعات في المجتمع او بوصف تخصيصها بواسطة مجموعة المحاسبين المسؤولين.

وقد ورد تعريف آخر بان محاسبة التكاليف" عبارة عن مجموعة من النظريات والاساليب والاجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير تكاليف النشاط سواء كانت انتاجيا او خديما ،بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الادارية .ونجد هذا التعريف يجمع بين النظرة الضيقة والنظرة العريضة الى محاسبة التكاليف ،الاولى كانت تنظر اليها على انها فن تحديد التكلفة وكانت تقصر دورها على تجميع وتسجيل بيانات التكاليف الفعلية عن فترة زمنية معينة وذلك بقصد تحديد تكلفة الانتاج .طبقا لهذا المفهوم فان دور محاسبة التكاليف ينتهي عند هذا الحد وهو قياس التكلفة الفعلية دون ان يمتد الى المجالات الاخرى والنظرة العريضة الحديثة اضافة الى ذلك تمتد لتشمل توفير البيانات التي تحتاجها الادارة في الرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات."

وبالتالي يرى الباحث هذا التعريف اشمل واعم لتحقيق اهداف محاسبة التكاليف اضافة الى ذلك يوافق الباحث الكتاب الذين يرون(أن محاسبة التكاليف تتضمن قدر ومزيج من كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية حيث تهتم بعنصرين من البيانات هما:

(1) امداد الادارة بالبيانات المفيدة في التخطيط والرقابة الشكل الذي يوضح علاقتها الوثيقة بالمحاسبة الادارية.

(2) حساب تكاليف الانتاج والمخزون مما قد يفيد في تحديد الربح الذي هو موضع اهتمام المشروع والجهات الخارجية على النحو الذي يؤكد علاقتها الوثيقة بالمحاسبة المالية.

لذلك نجد هنالك تشبيه لمحاسبة التكاليف بانه الجزء المشترك بين دائرتين متداخلتين حيث تمثل الدائرة الاولى المحاسبة المالية وتمثل الدائرة الثانية المحاسبة الادارية.(سبيل محمد و عبد الرحمان ادريس، 1434هـ-2013م)

الفرع الثاني: نظام التكاليف في المنشآت الزراعية:

"يقصد به مجموعة من الاجراءات المنتظمة طبقا لمنهج منطقي ،وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب ،وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية اخرى."

عرف ايضا بانه"مجموعة اجراءات ووسائل ومقومات ،تتمثل في اسس علمية ومستندات ودفاتر وتقارير تهدف الى حصر وتتبع وتحليل عناصر التكلفة بقصد الوصول الى نتائج محددة ،حيث يعتبر نظام التكاليف اداة لتحليل التكاليف في الزمن القصير ،وذلك لتزويد الادارة بمعلومات دورية عن تكاليف الانشطة والمنتجات في المنشآت.

يستنتج الباحث أن نظام التكاليف يصمم ليناسب حاجة المشروع من البيانات الخاصة بالتكلفة ،لاستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، ويتأثر النظام الذي يراد تصميمه بعدد من العوامل

التي تساعد مصمم النظام على تحديد هيكل النظام ومقوماته ،فيقوم بجمع المعلومات عن المشروع.(عيسى عزيز اشرف و المحاسنة محمد سليمان، 2012، صفحة 160)

الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف الزراعية:

إن محاسبة التكاليف لها اهداف ممتدة استوجبتها طبيعة الادارة الرشيدة في المشروعات ،ويمكن تلخيص هذه الاهداف فيما يلي:

أولاً: قياس تكلفة الانتاج :

قياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الانفاق ،وذلك بغرض تحديد التكلفة الفعلية الاجمالية او الحدية في النشاط ، وهذه بدورها يفيد في تحديد نتائج الاعمال (التشغيل والمتاجرة والارباح والخسائر)لوحداث النشاط الرئيسية والفرعية ووحداث المنتجات النهائية ،كما تفيد في اغراض تقويم المخزن السلعي من المنتجات الجاهزة وتلك التي في سبيل الصنع.

ثانياً:تحقيق دورة الرقابة :

محاسبة التكاليف تساعد الادارة في معالجة مشاكلها وفي تحقيق دورة الرقابة عن طريق التكاليف المحددة ومقدما حسب الاتي:

1) في مرحلة التخطيط (الرقابة المانعة):

عن طريق اصلاح الخطط والسياسات من الناحية الاقتصادية والفنية ،وذلك بعد الفحص والدراسة أما للسياسة القائمة بقصد تعديلها او للسياسات البديلة رغبة في اختيار انسبها.

2) في مرحلة التنفيذ (الرقابة على الاداء):

عن طريق تحديد الانفاق للمسؤولين وذلك على اساس القرارات التي تتخذ خلال وضع الخطط ،بتحديد مستويات أو معايير نمطية أو تنبؤات مستقبلية تتخذ أساسا للتنفيذ ،وبذلك تسعى الادارة للعمل جاهدة لتحقيق الخطط والأهداف والمستويات التي اقرتها .

3) في مرحلة المتابعة والتقويم(الرقابة المصححة):

وذلك عن طريق اجراء مقارنات بين ما يجب انفاقه وما تم صرفه ،وقياس الانحرافات وأسبابها ومصادرها ،حتى يمكن اتخاذ ما يكفل القضاء على الإسراف والخسائر.(سبيل محمد و عبد الرحمان ادريس، 1434هـ-2013م)

ثالثاً:اعداد التقارير الدورية:

إن من أهم وظائف إدارة التكاليف اعداد التقارير الدورية للمستويات الادارية المختلفة ،عن جميع مجالات النشاط في المشروع ،وذلك حتى تتمكن من اكتشاف نواحي الضعف والاسراف خلال التنفيذ.

وتمد محاسبة التكاليف الادارية والجهات المعنية بالبيانات العاجلة عن الاسعار وكميات الانتاج والطاقة العاطلة ومعدلات الانتاج والتكاليف واتجاهاتها في الفترات المتتالية ،مما يساعد الجهات المعنية على تحقيق أهدافها .

رابعاً : اعداد الدراسات اللازمة لترشيد القرارات الادارية :

تواجه ادارة المشروع الصناعي عددا كبيرا من المشاكل ،منها ما يتعلق بتعديل الاساليب الفنية أو الاقتصادية منها ما يتعلق بالاختيار بين عدة بدائل لاختيار الحل الامثل ،ومنها ما يتعلق بالتنفيذ خلال دورة التشغيل ،وتختلف المبادئ والمفاهيم التي تعتمد عليها محاسبة التكاليف في اعداد الدراسات اللازمة لحل هذه المشاكل ،ويطلق على هذه الدراسات التكاليف الخاصة باصدار القرارات.

خامساً : تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة:

ان حساب التكلفة الحقيقية للسلع والمنتجات تمكن الدولة من رسم سياسة سعرية سليمة اذ ان السياسة السعرية لها اكبر الاثر في توجيه الانتاج والاستثمار والتجارة الخارجية ،ويرى كثير من الاقتصاديين أن سوء توزيع الموارد بين النواحي الانتاجية المختلفة يؤدي الى اختلاف اسعار البيع عن التكاليف بمعدلات متفاوتة .(سبيل محمد و عبد الرحمان ادريس، 1434هـ-2013م)

الفرع الرابع: أهمية محاسبة التكاليف الزراعية.

ان مجال استخدام محاسبة التكاليف واهميتها وفوائدها هي نفسها في جميع المشروعات سواء كانت صناعية او زراعية ،فهي تساعد المزارع على تحديد ارباح وخسائر فروع فروع النشاط الزراعي وهي اداة محاسبية مفيدة لتحديد تكلفة المنتجات المختلفة .

وهي تتضمن فتح حساب مستقل لكل المحاصيل الزراعية وانواع الماشية والدواجن وتحديد نتائج كل منها على حدة ،وهي تساعد في توجيه النشاط او تعديل الخطط او اختيار احسن البدائل المتاحة مما يمكن من ادرارة المزرعة بما يحقق اكبر ارباح ممكنة.

وهي اداة تعاون المنشآت الزراعية على معرفة نتائج كل محصول من المحاصيل المنتجة وكل نوع من انواع الماشية المملوكة ،فيستطيع المزارع مراقبة المزرعة عن طريق الاحصائيات والنتائج التحليلية لغرض محو الاسراف ومنع الاختلاسات واكتشاف نواحي الضعف والقوة في المزرعة ومعرفة الاخطاء قبل تفاقمها ومعالجة القصور في اقرب فرصة

ممكنة ، واحكام الرقابة من خلال استخدام معايير ثابتة، وتساعد المزارع في الرقابة وتقييم الاداء عن طريق المقارنات الدورية بين الفترات المتتالية ومع المشروعات المماثلة وفي الدورات الزراعية المتناظرة ومقارنة عناصر التكلفة المقدرة والفعلية ومعرفة اسباب الاختلافات في تكاليف الانتاج والاستفادة من ذلك مستقبلا .

وتزداد أهمية محاسبة التكاليف في النشاط الزراعي الذي يتميز باختلاف وتعدد وتداخل انشطته الفرعية واختلاف كل نشاط فرعي عن اخر، مما يجعل كل منها وحدة مسؤولية مستقلة تستلزم المحاسبة عنها وتقييم ادائها على انفراد.

كذلك لمحاسبة التكاليف فوائد خاصة نذكر منها:

- تساعد في اجراء مقارنات بين الفترات او الدورات الزراعية والتكلفة المخططة والفعلية لكل نشاط في المزرعة والاستفادة منها في اعداد الموازنات وتنظيم شؤون المزرعة وعمل احصائيات مفيدة واحكام الرقابة على عناصر تكلفة الانشطة الزراعية.
- تساعد في تحقيق الرقابة الداخلية على الرغم من صعوبة تطبيقها في المزرعة .
- تساعد في تحديد المركز المالي الحقيقي للمزرعة بشكل دقيق وسريع.
- تساعد سجلات التكاليف في المزرعة من تحديد ضريبة الدخل ، وتسهل للمزارع الاعتراض على الضريبة اذا كانت مرتفعة ، ولا سيما اذا كانت سجلاته منتظمة ودقيقة.
- الاهتمام بالمحاسبة على تكلفة الراس او المجموعة من الحيوانات او الدواجن او الاسماك أثناء تواجدها في المزرعة سواء كانت للتربية او للتسمين او للالبان او لانتاج منتجات اخرى كما ان تجميع الحيوانات في مجموعات نوعية مثل مجموعة الاغنام ومجموعة الابقار ومجموعة الجاموس . (التمي خالد غازي، 2007)

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي scf

المطلب الاول: ماهية النظام المحاسبي

الفرع الاول: تعريف النظام المحاسبي المالي

تبنت الجزائر معايير المحاسبة الدولية نتيجة لعدم مسيرة المخطط الوطني المحاسبي متطلبات الاقتصادية التحولات التي تعيشها البلاد والعالم بهدف التقليل من مشاكل المؤسسات الناتجة عن التطورات العالمية وكذلك التقليل من تكلفة اندماجها في الاقتصاد العالمي . وقد تجسد ذلك

من خلال القانون (07-11) البارح في 25 نوفمبر 2007، والذي اسس نظاما محاسبيا جديدا يحل محل المخطط المحاسبي الوطني الصادر سنة 1975.

احداث هذا المرجع المحاسبي الجديد الذي يتلائم مع المعايير المحاسبية الدولية تغيرات جد مهمة على مستوى تعريف المفاهيم وقواعد التقليد والتسجيل المحاسبي وطبيعته، وكذا محتوى البيانات المالية التي تنتجها الكيانات الخط القانون لاعداد القوائم المالية. حيث ان هذا الاطار المرجعي الذي يتمثل في النظام المحاسبي الجديد يقدم ابعاد نظرية وتطبيقية تشمل تعريف المعيار وتضع شروط تطبيقه في مختلف المعاملات والظروف ويوفر مدونة الحسابات التي تستعمل في القيود المحاسبية ثم تعاريف هذه الحسابات وكذا قواعد سيرها .

➤ احتوى القانون 07-11 المؤرخ في 25-11 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن للنظام المحاسبي على سبعة فصول، والتي يمكن تلخيص اهم ما جاء فيها كما يلي:

— يحدد الفصل الاول (المواد من 02-05) تعريف المحاسبة المالية كما حدد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي مع الاستثناءات في مجال تطبيقه.

— حدد الفصل الثاني (المواد 06-09) مضمون النظام المحاسبي المالي الذي يتكون من الاطار التصوري، المبادئ المعترف بها والمعايير المحاسبية ومدونة الحسابات وكيفية سيرها.

— الفصل الثالث (المواد 10-24) حدد كيفية تنظيم المحاسبة من خلال حصر العمليات الاجبارية الملتمزم بها الكيان لاعداد وعرض الكشوف المالية وكيفية تنظيم الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية، وكذا شروط كيفية مسك المحاسبة يدويا او عن طريق انظمة الاعلام الالي .

— الفصل الرابع (المواد من 25-30) فنتضمن عدد الكشوف المالية الواجب على الكيانات اعدادها كما حدد الهدف منها وكيفية وتاريخ عرضها.

— الفصل الخامس (المواد من 31-36) تعرض الى الحالات التي تصبح فيها الكيانات ملزمة باعداد كشوف مالية مدمجة وحالات الكائنات الموجودة على الاقليم الوطني التي تشكل مجموعة اقتصادية، وهي مجبرة على اعداد ونشر حسابات تدعى حسابات مركبة وشروط وكيفيات طرق واجراءات نشرها.

— الفصل السادس (المواد من 37-40) بين الحالات التي يجب فيها الكيان الى تغيير التقديرات المحاسبية او الطرق المحاسبية اذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية .

واختتم القانون 07-11 بالفصل السابع (المواد من 41-43) يبين الاحكام الختامية المتعلقة بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ والغاء المخطط الوطني للمحاسبة والنشر في

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. نشير الى ان المخطط قد تناول الاصول البيولوجية كحالة خاصة في فقرة مقتضية. (شماخي اشواق بن قدور-بوبر، 2019-2020)

الفرع الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ:

✓ مبدأ القيد المزدوج:

في المادة 16 من القانون 07-11 ان الكتابات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ القيد المزدوج (دفتر اليومية)، ويجب ان يحتوي كل تسجيل محاسبي اثنين، احدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل عمليات، ويجب ان يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن.

✓ مبدأ الوحدة المحاسبية :

نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08_156 يجب ان يعتبر الكيان (الشركات) كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، وتقوم المحاسبة الكمالية على مبدأ الفصل بين اصول الشركة وخصومها، وابعائها ونواتجها وبين اصول وخصوم وابعاء ونواتج المشاركين في رؤوس اموالها الخاصة او مساهميتها.

✓ مبدأ الاستمرارية:

اقرت المادة 07 من نفس المرسوم بمبدأ الاستمرارية، حي نصت على ان القوائم المالية تعد على اساس استمرارية الاستغلال (النشاط)، بافتراض متابعة الشركة لنشاطاتها في المستقبل الا اذا طرأت احداث او قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن ان تتسبب في التصفية او التوقف عن النشاط في مستقبل قريب، واذا لم يتم اعداد القوائم على هذا الاساس فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة، ويحدد الاساس المستند اليه في ضبطها في ملحق .

✓ مبدأ الفترة المحاسبية :

✓ نصت المواد 12،13،17 من المرسوم التنفيذي المذكور سلفا على مجموعة من النقاط تكرر في مجملها العمل بمبدأ الدورة المحاسبية او مبدأ استقلالية الدورات، وهي :

تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، ومن اجل تحديدها يتعين ان تنسب اليها الاحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

__ يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة ، اذا كان له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ اقفال حسابات السنة المالية.

__ يجب ان تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية اقفال السنة المالية السابقة (الختامية).

كما حددت المادة 30 من القانون 07-11 السنة المالية المحاسبية باثني عشر شهرا تغطي السنة المدينة غير انه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ اخر غير 31 ديسمبر ، وهذا عندما:

- يتم ارتباط نشاط الكيان بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدينة.
- في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر شهرا ، لاسيما في حالة انشاء او وقف نشاط الكيان او حالة تغيير تاريخ القفل (الغلق) ويجب تحديد المدة المقررة.

✓ مبدأ ثبات وحدة النقود:

حسب المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08-156 يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية لتسجيل معاملات الكيان . كما انه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية . لا تدرج في الحسابات المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا.

غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.

✓ مبدأ التكلفة التاريخية:

نصت المادة 16 من نفس المرسوم على ادراج عناصر الاصول والخصوم والمنتجات والاعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية ، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان تأثير تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.

غير أن الاصول والخصوم الخصوصية مثل الاصول البيولوجية أو الادوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية .

✓ مبدأ الحيطة والحذر :

نصت المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أنه يجب ان تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي الى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة الى المستقبل من شأنها ان تثقل بالديون ممتلكات الكيان او نتائجها.

ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتجات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والاعباء يجب ان لا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا الى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

✓ مبدأ عدم المقاصة:

يقوم هذا المبدأ على عدم جواز القيام بالمقاصة بين حسابات كل من أصول وخصوم المؤسسة أو حسابات إيراداتها وابعائها ، وهذا بهدف اظهار نتيجة اعمال المؤسسة بشكل صادق من خلال المعالجة السليمة والصحيحة والكاملة لكل العمليات التي حدثت ، دون اختصارها ، والامثلة على ذلك عديدة ، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ، عدم جواز المقاصة بين عنصرين محاسبيين يتعلقان بطرف واحد مثل :

- عدم جواز المقاصة بين ديون على مورد معين وحقوق لنفس هذا المورد
- عدم جواز المقاصة بين الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والمبيعات محققة من طرف واحد.

مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة :

من المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156 بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية ، يجب ان تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن ان تؤثر على حكم مستعملها اتجاه الكيان ، زيمكن ايضا جمع المبالغ غير المعتبرة من المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة او الوظيفة ، ويجب ان تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة ، كما يمكن أن لا تطبق المعايير المحاسبية على عناصر قليلة الأهمية .

✓ مبدأ الصدق (الصورة الصادقة) :

جاء في المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 أنه يجب ان تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية الى هدف اعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان ، ففي الحالة التي يبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الاشارة الى اسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية .

✓ مبدأ ثبات الطرق المحاسبية :

تغيير الطرق المحاسبية يعني التعديل في المبادئ والاسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحاسبية التي يطبقها الكيان، ونصت المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08-156 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية لقولها لا يبرر اي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية الا بالبحث عن المعلومة الافضل والتغيير في التنظيم ، فانسجام المعلومات

المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات . كما اكد ذلك القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتعلق بتحديد تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية ، بقوله لا يمكن تغيير طريقة محاسبية الا إذا كان هذا التغيير مفروضا في اطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني .

✓ **مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني**: جاء في المادة 18 من المرسوم التنفيذي 156-08 هذا المبدأ بقولها تقييد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعا المالي والاقتصادي ، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني . (شماخي اشواق بن قدور-بوبر، 2019-2020)

الفرع الثالث: قواعد القياس بالنسبة للنظام المحاسبي

القواعد العامة للقياس التي نص عليها النظام المحاسبي المالي هي :

1. القياس على اساس التكلفة التاريخية :

قياس العناصر المقيدة في الحسابات يرتكز كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية ، في حين يتطلب الامر حسب بعض الشروط مراجعة تجرى على ذلك القياس بالاستناد الى :

__ القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)
__ قيمة الانجاز .

__ القيمة المحيئة (أو قيمة المنفعة)

وتتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في اصول الميزانية عند ادراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع ، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الاتي :

__ بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل ، من تكلفة الشراء .

__ بالنسبة الى السلع المستلمة كمساهمة عينية، من قيمة الاسهام.

__ بالنسبة الى السلع المكتسبة عن طريق التبادل ، تسجل الاصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للاصول المستلمة، وتسجل الاصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للاصول المقدمة للمبادلة.

__ بالنسبة الى السلع أو الخدمات التي تنتجها المؤسسة ، من تكاليف الانتاج.

2. تقدير تدني قيمة الاصول المادية:

يجب على المؤسسة أن تقوم عند حلول كل تاريخ اقفال الحسابات بتقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته. وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر، فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل. وتتمثل مؤشرات تدني القيمة التي نص عليها النظام المحاسبي في ما يلي:

1-2 المؤشرات الداخلية:

- التقادم أو تلف الأصل نتيجة التدهور الطبيعي.
- تغيير نمط استعمال الأصل مما يؤثر عليه سلباً (تحديد مدة منفعة الأصل بعد ان كانت غير محددة).
- تغيير الاداء الاقتصادي للأصل (انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة أو تغيير تقديرات النتائج المرتبطة بالأصل).

2-2 المؤشرات الخارجية:

- انخفاض القيمة السوقية للأصل .
- تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة (التطور التكنولوجي) والمحيط القانوني والاقتصادي.
- ارتفاع نسب الفائدة في السوق وما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤدي الى انخفاض معتبر في القيمة القابلة للاسترجاع.

2. تقييم القيمة القابلة للتحصيل للأصل:

يجب على المؤسسة تقييم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية، حيث:

- ثمن البيع الصافي للأصل هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل بعد طرح تكاليف خروجه عند إبرام أية معاملات ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي .

ثمن البيع الصافي للأصل = القيمة العادلة للأصل — مصاريف البيع (تكلفة خروج الأصل)

- القيمة النفعية لأي أصل هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع منه.
- القيمة النفعية للأصل = القيمة المحينة للتدفقات المستقبلية الداخلة - لتدفقات الخارجة

هناك حالات نص عليها النظام المحاسبي المالي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل وقيمه القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمتها النفعية، نذكر منها:

✓ في حالة وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر، فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينتسب إليها.

الفرع الرابع: الاعتراف وتقييم الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي SCF

أولاً: الاعتراف بالأصول البيولوجية:

يجب على المؤسسة أن تعترف بالأصل البيولوجي والمنتوج الزراعي عندما:

- تسيطر المؤسسة على الأصل كنتيجة لأحداث سابقة.
- من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المؤسسة.
- يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بموثوقية.

ثانياً: تقييم الأصول البيولوجية:

يتم تقييم كل من الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية المتأتية من هذه الأصول في النظام المحاسبي المالي باستعمال القيمة العادلة التي اصطلح عليها باسم القيمة الحقيقية مطروحا منها مصاريف نقطة البيع، وتثبت أي خسارة أو ربح متأتين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصة منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منهما. (الجزائرية الجريدة الرسمية، 2009، الصفحات 10-13)

أ- تعريف القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية (الجزائرية الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 87) ويتم حسابها وفق المعادلة التالية:

القيمة العادلة = سعر السوق (سعر صافي) - مصاريف النقل - رسوم أخرى للحصول على الأصول في

ومنه فمعادلة تقييم الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية تصبح كما يلي:

تقييم الأصول البيولوجية = القيمة العادلة - مصاريف نقطة البيع (عمولات الوسطاء والسماسرة تفرضها الجهات التنظيمية)

حيث يتم استخدام طريقة القيمة العادلة عند توفر شرطين هما:

✓ الأول يتعلق بالأطراف الداخلة في الصفقة حيث يجب أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة، أي مستقلين وكل منهما يسعى للتفاوض على أحسن شروط يمكن الحصول عليها.

✓ الثاني يتعلق بالظروف التي تتم فيها الصفقة حيث يشترط أن تكون هذه الظروف طبيعية فالصفقات التي تتم في ظروف التصفية لا تعبر عن القيمة العادلة.

أما في حالة عدم امكانية تطبيق القيمة العادلة فأجاز المشرع الجزائري تقييم الاصول البيولوجية باستعمال التكلفة التاريخية منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.

ب- **التكلفة التاريخية:** المبلغ الذي تم على أساسه تقييم الاصول او الخصوم المالية عند ادراجها الاولي في دفاتر المحاسبة.

ويتم حسابها وفق المعادلة التالية: (عائشة كدائسة، عيسى براق ، و بضيف صالح ، 2021)

التكلفة التاريخية = القيمة الاولية - الاهتلاك المتراكم - خسائر القيمة المجمعة

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية النباتية

تختلف طرق المعالجة المحاسبية لاشجار الفاكهة عن المعالجة المحاسبية لباقي الانشطة الزراعية ، حيث ينظر الى اشجار الفاكهة باعتبارها اصلا ثابتا له فترة اثمار تتراوح من ثلاث الى خمس سنوات وذلك حسب درجة خصوبة التربة وطرق العناية بها ، حيث يقوم المزارع بانفاق مبالغ رأسمالية تتمثل في تكلفة الشجيرات (الشتلات) والتكاليف الاخرى التي تعرف بتكاليف الانشاء .

تمر النباتات بثلاث مراحل كما يلي:

أولاً: المعالجة المحاسبية اثناء الانشاء والتكوين:

تبدأ مرحلة الانشاء منذ حرث وتهيئة التربة الزراعية وغرس الشجيرات (الفسائل والشتلات) ، وتستغرق هذه الفترة عدة سنوات وحسب نوع الشجرة فمثلا نجد في الموالح تبدأ في الاثمار بعد اربع سنوات من تاريخ زراعة الشتلات ، وتظل مزدهرة أكثر من ستين عاما ، اما زراعة العنب فنثمر في العالم الثالث لها وتعمر أكثر من مائة سنة ، ولكن في زراعة الموز تعطي انتاجا في العام الاول وانتاج وفير في العالم الثاني ثم تأخذ في الاضمحلال بعد ذلك.

تنتهي هذه الفترة بمجرد بدء الاشجار بالاثمار بشكل اقتصادي وتجاري وتكون المصاريف التي تتحملها البساتين في هذه الفترة كثيرة وكبيرة لعدة سنوات .

تقوم المؤسسة بشراء شجيرات (شتلات وغرسات) للقيام بعملية زراعتها ، وتسجل هذه العملية محاسبيا كما يلي:

الجدول رقم (01): شراء الشجيرات بفاتورة رقم....

| | | | | |
|-------|--------|---|-----|------|
| XXXXX | XXXX | ح/مشتريات شجيرات مستهلكة | 401 | 6011 |
| | XXXX | ح/ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع | | 445 |
| | | ح/موردو السلع والخدمات | | |
| | | استلام فاتورة الشجيرات | | |
| XXXXX | ..XXXX | ح/موردو السلع والخدمات ح/ البنك | 512 | 401 |
| | | تسديد فاتورة شراء الشجيرات | | |

ملاحظة: في الأصول البيولوجية النباتية مثل الشجيرات لا يمكن استخدام الجرد المستمر لأنها قابلة للتخزين فتغرس مباشرة عند الحصول عليها يتم استخدام فتعتبر غراسات وشتلات مستهلكة مباشرة ونفس الأمر بالنسبة لمختلف المواد فتعتبر مستهلكة مباشرة عند الشراء وفي نهاية الفترة يتم اثبات المخزون النهائي بعد عملية الجرد الفعلية لكل صنف من هذه المواد.

تقوم المؤسسة بغرس الشتلات وتحمل خلال فترة الانشاء مجموعة من المصاريف من أمثلتها :

- ايجار الارض.
 - مصاريف تجهيز الارض واعدادها لغرس الشجيرات.
 - مصاريف غرس الشجيرات والعناية بها.
 - تكلفة السماد مصاريف التقليم.
 - اهتلاك الالات والادوات المستخدمة.
 - ومصاريف الري والحرث .
 - اجور العمال وماتعلق بها.
- يتم تسجيل هذه المصاريف خلال الدورة المحاسبي حسب طبيعتها في حسابات الاعباء كما يلي :

الجدول رقم(02): شراء المواد وتسديد مصاريفها.

| | | | | |
|--------|---------|---|-----|------|
| XXXXXX | .XXXXXX | ح/ مواد اولية مستهلكة ح/ البنك شراء مواد اولية (اسمدة ومبيدات) | 512 | 60 |
| XXXXX | XXXXXX | ح/ البنك تسديد مصاريف مختلفة لصالح الشتلات | 512 | ...6 |

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

الجدول رقم (03): تحويل الإعباء.

| | | | | |
|--------|-------|--|------|------|
| XXXXXX | ..XXX | ح/ شجيرات قيد الانجاز ح/شجيرات (غرسات وشتلات) تحويل اعباء لاستثمارات جاري انجازها | 7323 | 2340 |
|--------|-------|--|------|------|

عندما تصبح الشجيرات شجيرات بالغة ومثمرة يتم تحويلها الى اصول منتجة ويثبت ذلك بالقيد التالي:

الجدول رقم (04): تحويل الشجيرات للإنتاج.

| | | | | |
|-------|--------|--|------|-----|
| XXXXX | XXXXXX | ح/ اشجار مثمرة ح/ شجيرات قيد الانجاز بلوغ الشجيرات مرحلة الانتاج | 2340 | 240 |
|-------|--------|--|------|-----|

ثانيا: المعالجة المحاسبية في فترة الانتاج:

الفصل الأول لمحاسبة الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي والمالي

تبدأ هذه الفترة حينما تبدأ الأشجار بإنتاج ثمار بكميات اقتصادية يمكن بيعها هي الفترة الانتاجية في حياة الأشجار المثمرة.

تنتهي هذه الفترة بتناقص غلة الأشجار فتصبح العائدات لاتغطي الاعباء، ويتوقف طول الفترة على درجة العناية والخدمة ويلاحظ أن إيرادات الفواكه تزداد من فترة الى اخرى خلال هذه الفترة من حياة الأشجار، وبالتالي لاتخضع للاهلاك طالما أن الانتاج في تزايد مستمر.

إن المصاريف المتعلقة بفترة الاثمار هي مصاريف ايرادية، لانها تحافظ على الاستثمار (الغرسات) ، ولا تزيد من قدرته الانتاجية، على العكس من المصاريف في الفترة السابقة التي تعتبر مصاريف رأسمالية تدمج ضمن تكلفة انتاج التثبيت، ومن أهم المصاريف التي تنفق خلال فترة الاثمار:

- تكاليف العمل بانواعه .
 - تكاليف السقي والري.
 - تكاليف جني الثمار.
 - تكاليف تسويقية.
 - رواتب الخبراء والزراعيين.
 - تكاليف التسميد وتكاليف اخرى.
- عند جني الثمار يتم ادخالها للمخزن بتكلفة انتاج وتسجل محاسبيا كما يلي:

الجدول رقم (05): دخول الثمار للمخازن.

| | | | | |
|--------|--------|--|-----|------|
| XXXXXX | XXXXXX | ح/ منتجات تامة من اصل نباتي ح/ الانتاج المخزن ادخال الثمار الى الخزن | 724 | 3551 |
|--------|--------|--|-----|------|

عند قيام المؤسسة ببيع الثمار تخرج هذه الاخيرة من المخازن بتكلفة الانتاج وتفوتر بسعر البيع كما يلي:

الجدول رقم(06): اخراج الثمار من المخازن بفاتورة بيع.

| | | | | |
|--------|---------|--|-----|-----|
| XXXXXX | .XXXXXX | ح/الانتاج المخزن ح/ منتجات تامة من اصل نباتي اخراج الثمار من المخزن للبيع | 355 | 723 |
| XXXXXX | XXXXXX | ح/ الزبائن ح/ انتاج مباع | 71 | 411 |

| | | | | |
|--------|-------|---------------------------------|----------------|-----|
| | | فاتورة بيع المنتجات | | |
| XXXXXX | XXXXX | ح/الزبائن تحصيل قيم المبيعات | ح/البنك 411 | 512 |

ملاحظة: في المعالجة السابقة نلاحظ أن النشاط الزراعي غير خاضع للضرائب وهي حالة الجزائر حاليا، لكنه في المستقبل إذا ما تقرر فرض ضرائب على النشاط الزراعي فإنه يتم معالجة ذلك باثبات الرسم على القيمة المضافة على المبيعات وفي هذه الحالة يمكن تسوية الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع مع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات وفي حالة المستحق اكبر من القابل للاسترجاع يتم دفع الفرق لمصالح الضرائب كما تمت معالجته في القطاعات السابقة ويكون قيد البيع بالشكل التالي:

الجدول رقم (07): تسجيل فاتورة بيع المنتجات.

| | | | |
|--------|------|-----------------------------|-----|
| | XXXX | ح/الزبائن | 411 |
| XXXXXX | XX | ح/انتاج مباع | 71 |
| XXXXXX | | ح/ الرسم على القيمة المضافة | 442 |
| | | فاتورة بيع المنتجات | |

ثالثا: المعالجة المحاسبية في فترة شيخوخة الاشجار المثمرة:

تنتهي مرحلة الانتاج عندما تكون انتاجية الاشجار المثمرة قد انخفضت وأصبحت غير اقتصادية، لتبدأ المرحلة الاخيرة وهي مرحلة تناقص الغلة، وتصبح لدينا مشكلة حول متى يتم احتساب عبء الاهتلاك، وهل يحتسب ابتداء من مرحلة الاثمار أو مرحلة تناقص الغلة.

وفي هذا المجال هناك اتجاهان:

الاول: يؤكد على فكرة اقتصار احتساب الاهتلاك في مرحلة التدهور والاضمحلال لكونها مرحلة تنقص فيها انتاجية البستان، لذلك ووفقا لهذا الاتجاه فان مصروف الاهتلاك يتم اثباته في السنوات الاخيرة فقط من عمر الاشجار التي هي سنوات تناقص الغلة.

الثاني: يؤكد على فكرة احتساب الاهتلاك من فترة الاثمار مرورا بفترة تناقص الغلة، وذلك لان فترة الاثمار تكون فيها الايرادات كبيرة مقارنة مع الفترة الاخيرة التي تقل فيها انتاجية الاشجار عملا بمبدأ مقابلة الايرادات بالمصاريف، خاصة أن فترتي الازدهار والتناقص متداخلتان وقد تكون فترة الاهتلاك قصيرة بحيث لا يمكن خلالها اهتلاك رصيد الاصل الثابت، أو تكون نسبة الاهتلاك مرتفعة، لذلك يستحسن توزيع عبء الاهتلاك على سنوات

الحياة الانتاجية للاشجار .(منال حسيني ، معالجة الاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبة الدولي "الزراعة 41"، 2022)

ويتم اثبات قسط الاهتلاك كما يلي:

الجدول رقم(08):تسجيل قسط الإهلاك .

| | | | |
|-----|--------------------|--------|-------|
| 681 | ح/مخصصات الاهتلاك | XX.XXX | |
| 284 | ح/ اهتلاك الاشجار | | XXXXX |
| | اثبات عبء الاهتلاك | | |

المطلب الثالث:المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية

تعتبر الاصول البيولوجية الحيوانية مصدرا هاما لانتاج الالبان واللحوم والصوف والبيض والعسل وغيرها،كما أن صناع هذه المنتجات تعتبر من اهم اوجه استغلال رؤؤس الاموال كما هو الحال في الدول المتقدمة في اوربا وامريكا.

يتوقف اعتبار الاصل البيولوجي الحيواني استثمارا او مخزونا بالنسبة للمؤسسة على الغرض الاساسي من اقتنائه ،فاذا كان الاصل المقتنى هو ملك للمؤسسة وتنتظر ان يحقق ايراد في المستقبل القريب (أقل من سنة مالية)عن طريق بيعه لذاته ،يعتبر مخزونا يسجل في المجموعة الثالثة (المخزونات)،أما اذا كان هذا الاصل المقتنى هو ملك للمؤسسة وينتظر أن يحقق ايراد في المستقبل البعيد (أكثر من سنة مالية)من خلال الاستفاد منه (الحليب ،الصوف ،العسل ،اللحم....)،يعتبر في هذه الحالة اصلا ثابتا يسجل في المجموعة الثانية (التثبيات).

يتم التسجيل المحاسبي لعملية دخول الاصول البيولوجية للمؤسسة ،بحيث تكون بالغة وجاهزة للانتاج ،ونكون هنا امام ثلاث حالات :

- الحصول على الحيوانات عن طريق الشراء (الاقتناء النقدي).
- الحصول على الحيوانات عن طريق الاسهام.
- الحصول عن الحيوانات عن طريق الانتاج.

أولاً:الشراء من اجل الانتاج:

حيوانات العمل هي الحيوانات التي يتم شرائها لغرض استخدامها في العمل الزراعي من حرث ،نقلتعد هذه الحيوانات من الاصول غير الجارية لان المزارع يشتريها لغرض الاحتفاظ بها لفترة طويلة من الزمن "التسجيلات المحاسبية لهذا النوع من الاصول الحيوانية كما يلي:

الفصل الأول لمحاسبة الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي والمالي

أ- شراء الحيوانات: تحصل المزرعة على الحيوان تاما عن طريق الشراء (الاقتناء النقدي) أو الاسهام أو الانتاج.

الجدول رقم (09): شراء الحيوانات على الحساب.

| المبالغ | | البيان | رقم الحساب | |
|---------|--------|-------------------------------|------------|------|
| دائن | مدين | | دائن | مدين |
| | XXXXXX | من ح/اصول بيولوجية حيوانية | | 216 |
| | XXXX | وح/الرسم القابل للاسترجاع | | 445 |
| XXXXXX | | الى ح/موردو التثبيات | 404 | |
| X | | او ح/راس المال | | |
| XXXXXX | | او ح/ الانتاج المثبت للاصول | | |
| XXXXX | | الملموسة | | |
| | | بيان مشتريات الحيوانات فاتورة | | |
| | | رقم | | |

المصدر (عائشة كدائسة، عيسى براق، و بضياف صالح، 2021، صفحة 67)

ب- قسط الاهتلاك: يتم حساب قسط الاهتلاك بالاعتماد على جدول يحدد معدل اهتلاك كل صنف من الحيوانات ويكون التسجيل المحاسبي له كما يلي :

الجدول رقم (10) : حساب قسط الاهتلاك.

| المبلغ | | البيان | رقم الحساب | |
|--------|-------|--------------------------------|------------|-----|
| لغ | | | | |
| | XXXXX | من ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات | | 681 |
| .XXXXX | | وتدهور القيمة | 2816 | |
| | | الى ح/اهتلاك الاصول البيولوجية | | |
| | | الحيوانية | | |
| | | بيان تسجيل قسط الاهتلاك للاصول | | |
| | | البيولوجية الحيوانية | | |

(عائشة كدائسة، عيسى براق، و بضياف صالح، 2021، صفحة 68)

ج- خسارة القيمة: بالنسبة لخسارة "تدهور" قيمة الاصول الحيوانية فانه بعد حساب قسط الاهتلاك واستخراج القيمة المحاسبية الصافية فإنه يتم مقارنتها مع القيمة السوقية "العادلة" ونكون امام حالتين:

-الحالة الأولى 01: القيمة السوقية < القيمة المحاسبية الصافية.

الجدول رقم (11) خسارة القيمة (القيمة السوقية < القيمة المحاسبية الصافية)

| المبالغ | | البيانات | رقم الحساب | |
|---------|------|--|------------|-----|
| XXXX | XXXX | مخصصات الاهتلاك والمؤونات وتدهور القيمة خسائر القيمة عن الاصول البيولوجية الحيوانية بيان تسجيل خسارة القيمة الاصول البيولوجية الحيوانية... | 2816 | 681 |

المصدر: (عائشة كدائسة، عيسى براق ، و بضياف صالح ، 2021 ، صفحة 68)

-الحالة الثانية 02: القيمة السوقية > القيمة المحاسبية الصافية.

الجدول رقم (12) خسارة القيمة (القيمة السوقية > القيمة المحاسبية الصافية)

| المبالغ | | البيانات | رقم الحساب | |
|---------|------|---|------------|------|
| XXXX | XXXX | من ح / خسائر القيمة عن الاصول البيولوجية الحيوانية الى ح / الاسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات بيان استرجاع خسارة قيمة الاصول البيولوجية الحيوانية | 781 | 2916 |

المصدر: (عائشة كدائسة، عيسى براق ، و بضياف صالح ، 2021 ، صفحة 68)

ثانيا: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية المقتناة من أجل التربية:

حيوانات التربية هي الحيوانات التي تقتني الغرض التكاثر حيث يتم تربية المواليد أما لبيعها بعد او للاحتفاظ بها كاصول غير الجارية ،المنتج الرئيسي لهذا النوع هو المواليد بالاضافة الى منتجات ثانوية كالالبان ،البيض.

الفصل الأول لمحاسبة الاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي والمالي

التسجيل المحاسبي المتعلق بهذا النوع مماثل للتسجيل المحاسبي المتعلق بماشية العمل (كلاهما اصل غير جاري) فيما يخص عمليات الشراء ، قسط الاهتلاك ، خسارة القيمة... أما المعالجة المحاسبية عند انتاج سلالة جديدة تعتمد على التكلفة المنفقة على العناية بهذه السلالة الجديدة كالتالي:

الجدول رقم (13): المعالجة المحاسبية للاصول البيولوجية الحيوانية المقتناة من اجل التربية.

| المبالغ | | البيانات | رقم الحساب | |
|---------|--------|--|------------|----|
| XXXX | XXXXXX | من ح/مخزون المنتجات الى ح/انتاج مخزن الحيوانات بيان ادخال مواليد الى المخزن بوصل ادخال رقم XXX | 72 | 35 |

المصدر: (حسيني منال، الصفحات 51-62)

في حالة بيع هذا المنتج يتم تسجيل القيد التالي:

الجدول رقم(14): حالة بيع المنتج.

| المبالغ | | البيانات | رقم الحساب | |
|---------|--------|---|------------|-----|
| XXXXXX | XXXX | من ح/انتاج مخزن الحيوانات وح/ الرسم على القيمة المضافة TVA | 35 | 72 |
| | XXX | الى ح/مخزون المنتجات بيان ادخال مواليد الى المخزن يوصل ادخال رقم | | 445 |
| XXXXXX | XXXXXX | الزيائن الرسم على القيمة المضافة TVA المبيعات من الحيوانات بيان بيع منتجات فاتورة رقم XXXXX | 701 | 411 |
| | XXXXXX | | | 445 |

المصدر: (رحال نبيل ، صفحة 26)

أما في حالة ما قررت المنشأة الزراعية الاحتفاظ به كاصل غير جاري من أجل إعادة الانتاج فيتم إعادة تصنيفه من حساب مخزونات الحيوانات الى الاستثمارات وفق القيد التالي :

الجدول رقم (15) : حالة الاحتفاظ بالمنتج كاصل غير جاري.

| المبلغ | | البيان | رقم الحساب | |
|---------|--------|------------------------------|------------|-----|
| | XXXXXX | اصول بيولوجية حيوانية | | 216 |
| | XXXXXX | الرسم على القيمة المضافة TVA | | 445 |
| XXXXXXX | | مخزون | 35 | |
| | | المنتجات | | |
| | | بيان اعادة اصل حيواني | | |

المصدر: (رحال نبيل ، صفحة 26)

ثالثا: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية المقتناة من أجل الانتاج:

حيوانات الانتاج هي الحيوانات التي تقتنيها المزرعة بهدف الحصول على منتجاتها من الالبان والصوف ،تعتبر اصول غير جارية .التسجيل المتعلق بها مماثل للتسجيل المحاسبي الخاص بماشية العمل والتربية فيما يخص عمليات الشراء ،قسط الاهتلاك ،خسارة القيمة.... اما المنتجات التي تحصل عليها فهي بمثابة مخزون اي تخضع لنفس معالجة المخزون من ادخال للمخازن الى غاية بيعها.

- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية المقتناة من أجل التسمين (المتاجرة):حيوانات التسمين هي الحيوانات التي يتم شرائها بقصد تغذيتها ورعايتها وإعادة بيعها بعد فترة من الزمن وتعد من الاصول الجارية لان المزارع لا يشتريها لغرض الاحتفاظ بها لفترة طويلة من الزمن يصنف هذا النوع من الاصول الحيوانية ضمن البضائع والتسجيلات له كالتالي:

شراء الحيوانات:

الجدول رقم (16): شراء الحيوانات.

| المبلغ | | البيان | رقم الحساب | |
|--------|---------|--------------------------|------------|-----|
| | XXXXXX. | المشتريات من الحيوانات | | 380 |
| XXXX | | موردو المخزونات والخدمات | 401 | |
| | | بيان مشتريات الحيوانات | | |
| | | فاتورة رقم. XXXX | | |

المصدر: (رحال نبيل ، صفحة 26)

ادخال الحيوانات المشتراة الى المخازن

الجدول رقم (17) ادخال الحيوانات المشتراة الى المخزن

| المبالغ | | البيان | رقم الحساب | |
|---------|------|---|------------|----|
| XXXXX | XXXX | مخزونات من البضائع "حيوانات" المشتريات من الحيوانات | 380 | 30 |
| | | بيان ادخال مشتريات الى المخزون وصل ادخال رقم XXX | | |

المصدر: (رحال نبيل ، صفحة 26)

حالات خاصة بالأصول البيولوجية الحيوانية.

1_ وفاة اصل بيولوجي حيواني: عند وفاة اصل بيولوجي حيواني يتم اخراجه من الدفاتر المحاسبية ،تعتبر خسارة بالنسبة للمنشأة الفلاحية.

يتم ترصيد حساب الاصل مع حساب الاهتلاك المتراكم والباقي يوضع في حساب نواقص القيمة عن خروج اصول ثابتة غير مالية ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

الحالة الاولى : وفاة اصل بيولوجي حيواني غير جاري "تثبيت"

الجدول رقم (18): وفاة اصل بيولوجي حيواني غير جاري

| المبالغ | | البيان | رقم الحساب | |
|---------|-------|---|------------|------|
| | XXXXX | اهتلاك الاصول البيولوجية الحيوانية | | 2816 |
| | XXXXX | نواقص القيم عن خروج اصول ثابتة غير مالية | | 652 |
| XXXXXXX | | اصول بيولوجية | 216 | |
| | | بيان خروج اصل بيولوجي حيواني من ذمة المزرعة | | |

(عائشة كدائسة، عيسى براق ، و بضياف صالح ، 2021 ، صفحة 70)

الحالة الثانية: وفاة اصل بيولوجي حيواني جاري "مخزون"
الجدول رقم(19): وفاة اصل بيولوجي حيواني جاري.

| المبالغ | | البيان | رقم الحساب | |
|---------|--------|--|------------|-----|
| XXXXXX | XXXXXX | مخزون اعباء التسيير الجاري الاستثنائية المخزونات من البضائع "الحيوانات" بيان اخراج اصل بيولوجي حيواني من ذمة المزرعة | 30 | 657 |

المصدر: (عائشة كدائسة، عيسى براق ، و بضياف صالح ، 2021، صفحة 70)

✓ مرض اصل بيولوجي حيواني واللجوء للذبح الاضطراري : عند مرض اصل بيولوجي حيواني واشارة البيطري بضرورة ذبحه قبل وفاته ، يتم بيع لحمه الى الجزار وفي حالة ما اذا كان هذا الاصل خاضع للتأمين على الحياة يقوم الصندوق الجهوي للتعاقد الفلاحي بتعويض المنشأة الفلاحية.

الجدول رقم (20): مرض اصل بيولوجي حيواني واللجوء للذبح الاضطراري.

| المبالغ | | البيان | رقم الحساب | |
|---------|--------|--|------------|------|
| XXXXXX | XXXXXX | اهتلاك الاصول البيولوجية الحيوانية | | 2816 |
| XXXXXX | XXXXXX | البنك | | 512 |
| XXXXXX | | اصول بيولوجية حيوانية بيان اخراج اصل بيولوجي حيواني من ذمة المزرعة | 216 | |

المصدر (عائشة كدائسة، عيسى براق ، و بضياف صالح ، 2021، الصفحات 63-82)

خلاصة الفصل الاول:

تناولنا في هذا الفصل الإطار النظري التعريف بالنظام المحاسبي ومبادئه وقواعد القياس وفق النظام المحاسبي للأصول البيولوجية في قطاع الزراعة في الجزائر عن طريق القيمة العادلة، حيث تناولنا فيه تعريف عامة للأصول البيولوجية وكذا خصائص ومعايير الاعتراف بالأصل البيولوجي وأنواعه والقياس الإفصاح عن الأصول البيولوجية كما تطرقنا إلى طرق تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة وتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى التعرف إلى النشاط الزراعي وأنواعه وكذا تم من خلال هذا الفصل إلى التطرق إلى المحاسبة الزراعية وانتقلنا إلى فروض ومبادئ المحاسبة الزراعية وكل هذا من أجل الوصل والامام بالجانب التطبيقي وما مدى توافقه وترابطه مع الجانب النظري.

الفصل الثاني

القياس والافصاح عن الاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي والمالي

المبحث الاول:القياس المحاسبي للاصول البيولوجية.

المبحث الثاني:الافصاح عن الاصول البيولوجية

تمهيد:

تختص الاصول البيولوجية بعدة أنشطة تسبب له مشكلات الاعتراف والقياس والافصاح عن الأنشطة الداجنة، وما قد تسببه من تعدد بدائل الافصاح والقياس المحاسبي دون وضع ضوابط من شأنها ان تؤدي الى الحصول على معلومات محاسبية غير موثوق فيها من شأنها ان تؤثر على قرارات المستثمرين والدائنين وكافة المستخدمين من تلك المعلومات.

المبحث الاول : القياس المحاسبي للاصول البيولوجية .

المطلب الاول : مفهوم القياس المحاسبي:

تعريف القياس المحاسبي:

تعريف رقم 1: يتمثل القياس المحاسبي في القياس الكمي "للتعبير ع العمليات المالية المتبادلة او القابلة للتبادل والتي تقوم بها الوحدة المحاسبية خلال الفترة معينة، وذلك في صور ارقام محددة سواء كانت بالتكلفة او بالقيمة عن طريق استخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة النقود"

تعريف رقم 2: عرف القياس المحاسبي على انه "قرن الاعداد بالاشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على لقواعد طبيعية يتم اكتشافها ،اما بطريقة مباشرة او غير مباشرة."

تعريف رقم 3: القياس المحاسبي بموجب معايير المحاسبة الدولية هو "عملية تحديد القيمة النقدية للعناصر التي سوف يتعرف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس ويتم استخدام أساس مختلفة للقياس في القوائم المالية والمتمثلة في (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق).

تعريف رقم 4: القياس المحاسبي هو "تعبير كمي ونقدي لظواهر والاحداث والوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة معينة، وعرضها في صور نافعة وواضحة".

تعريف رقم 5: تعرف جمعية المحاسبين الامريكين القياس المحاسبي على انه قرن الاعداد باحداث المنشاة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية او جارية وبموجب قواعد محددة."

من خلال ما سبق يمكن ان تعرف القياس المحاسبي كما يلي:

"القياس المحاسبي ليس هدفا بحد ذاته، وانما وسيلة لتحقيق هدف الا وهو توفير معلومات تعبر تعبيراً صحيحاً عن ظاهرة محل القياس الى من يهمه الامر، فالقياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة التي لا يمكن ان تعد علماً ما لم تخضع ظواهرها للقياس".

المطلب الثاني: معايير القياس المحاسبي:

عبد القيام بعملية القياس لابد من الاخذ بعين الاعتبار ببعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وهذه المعايير تمثل حلقة ربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من اساس وما يؤدي اليه من نتائج والاهداف المرغوب تحقيقها من القياس، وهذه المقاييس تتلخص في التالي:

1- معيار الموضوعية:

الموضوعية في القياس تعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحتة، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي، وذلك لاقناع مستخدمي القوائم المالية من انها خالية من أي تعبير شخصي او تحيز.

ويمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة من خلال ما يلي:

عن طريق قيام عدد من المحاسبين باعادة القياس المحاسبي الذي قدمه احد المحاسبين ،فان وصلوا الى النتائج نفسها فان هذا يدل على حياد المحاسب وعدم تدخله في النتائج.
اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية.

2-القابلية للتحقق منها

يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات الى مصدر موثوق فيه ،يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والاجراءات المدونة ،التي يمكن الرجوع اليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومن مطابقتها للمصدر ،غير ان هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني ان تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من خصائص التي تجعل اساسا سليما لاتخاذ القرارات ،بصرف النظر عن شخصية الفاحص او المستفيد من هذه المعلومات.

3-القابلية للقياس الكمي

جرت العادة على استخدام الاساس النقدي كمعيار للقياس الذي يتم اتباعه في اعداد التقارير والقوائم المالية،وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم امكانية استخدام مقاييس كمية اخرى لقياس التغيرات المحاسبية ،وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها،وذلك بسبب اختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها ،ولما كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في كثير من الاحيان الى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمية اخرى ،وتكون في العادة بيانات ومعلومات لازمة لايضاح وعلاج التشوهات الناتجة على الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره فان هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية التي يمكن قياسها كميا بصرف النظر عن امكانية قياسها نقديا ،ورغم ذلك ما زالت المحاسبة تعتمد بصفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية.

4-معيار الفائدة

ليست المحاسبة هدفا في حد ذاتها بل هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات ،لذلك لا بد ان تتصف بالمعلومات المحاسبية بانها مفيدة لمستخدميها سواء داخل او خارج الوحدة الاقتصادية وذلك في شتى مجالات اتخاذ القرارات او تحديد الاهداف او توجيه الموارد للوصول الى الاهداف المرجوة.

المطلب الثالث: الاعتراف والقياس بالاصل البيولوجي.

يعرف القياس من المنظور المحاسبي بشكل عام "عملية القياس بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي ،لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي ،بعنصر اخر محدد هو عدد حقيقي ،في مجال اخر هو نظام الاعداد الحقيقية ،وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد ،وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب " .ويقصد بالاعتراف طبقا

للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) بعنوان (عرض القوائم المالية) بانه: "عملية الاثبات او التسجيل المحاسبي او اظهار بنود منشأة ما رسميا في القوائم المالية وينطبق على هذه البنود تعريف العنصر وتفي بمعايير الاعتراف ويتضمن الاعتراف وصف بند معين بالكلمات او بمبلغ معين بالكلمات او بمبلغ نقدي واظهار ذلك المبلغ في الميزانية العمومية او قائمة الدخل.

من الممكن قياس القيمة العادلة للاصل البيولوجي او تكلفته بشكل موثوق.

يجب قياس الاصل الحيوي منذ الاعتراف الاولي وفي تاريخ كل اقفال المؤسسة لحساباتها بتكلفته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، باستثناء الحالة التي يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية، وفي هذه الحالة يقاس بالتكلفة مطروحا منها اي اهتلاك وخسائر قيمة كما يجب قياس المحصول الفلاحي من الاصول الحيوانية بتكلفته العادلة مطروحا منه تكاليف نقطة البيع المقدرة في وقت الحصاد، وتشمل تكاليف نقطة البيع العملات للوسطاء والمتعاملين الضرائب للهيئات التشريعية، بورصات السلع، وضرائب التحويل والرسوم، وتكاليف اخرى ضرورية لاحضار الاصول الى السوق .

وهذا ما نص عليه النظام المحاسبي المالي في المادة 2 (الفقرة 121-19) من القرار المؤرخ في 3 رجب عام 1429 الموافق ل26 يوليو سنة 2008 على ان "يتم تقييم المنتوجات الفلاحية عند ادارجها الاولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ اقفال بقيمتها الحقيقية منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع . وتثبت اي خسارة او ربح متأتين في تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها اي منها.

يتم تحديد القيمة العادلة للاصل او للمنتج البيولوجي من خلال سوق نشط، ويعتبر السعر الماخوذ من سوق نشط افضل طريقة لتحديد القيمة العادلة ، ويمكن تجميع الاصول البيولوجية او المنتجات البيولوجية في فئات وفقا لبعض الصفات المشتركة مثل النوعية او العمر ، ولا تعتبر القيمة الواردة في العقود الاجلة لبيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة حيث يتم تحديد القيمة العادلة بتاريخ تنفيذ العقد الاجل لاحقا.

- ___ تستخدم المؤسسة الفلاحية واحدة او اكثر من الاسعار التالية في حالة توفرها لتحديد القيمة العادلة وذلك عند عدم وجود سوق نشط.
- ___ احدث اسعار عمليات السوق بشرط عدم حدوث تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك العمليات وتاريخ الميزانية العمومية.
- ___ اسعار السوق لموجودات مشابهة مع التعديل لعكس الاختلافات ، والمقاييس المعيارية القطاعية مثل قيمة البستان المثمر مبينة بسلة او مكيال او بهكتار التصدير وقيمة الماشية معبرة عنها بالكيلو غرام من اللحوم قد تقارب التكلفة القيمة العادلة في بعض الاحيان.

و عند تقييم الاصول والمحصول الفلاحي تنشأ هنالك فروقات (الارباح والخسائر) والتي تتطلب ما يلي:

• يجب الاعتراف بالمكاسب او الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي باصل بيولوجي بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ومن التغير في القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع لاصل بيولوجي في صافي الربح او الخسارة للفترة التي نجمت فيها. فقد تنتج خسارة عند الاعتراف المبدئي باصل بيولوجي ، لان التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع لاصل بيولوجي ، وقد ينجم مكسب عند الاعتراف المبدئي باصل بيولوجي ، مثال ذلك عندما يولد عجل.

• يجب الاعتراف بالمكاسب او الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة مطروحة منها تكاليف البيع في صافي الربح او الخسارة خلال الفترة التي تنشأ فيها.

المبحث الثاني: الإفصاح عن الاصول البيولوجية:

المطلب الاول: مفهوم الإفصاح:

"الإفصاح المحاسبي هو عملية طريقة اثبات لشهادات تقوم بها الشركة مع اطراف اخرى ع طريق قيود تثبت ما عليها وما لها والقيود هو "عملية تسجيل بيان معين ، بطريقة معينة في سجل يعد لهذا الغرض ". اي ان الشركة تقوم بعدة أنشطة وكان الزاماً عليها ترتيبها وتصنيفها ومن ثم تعمل على تسجيلها في سجلات ودفاتر محاسبية ، وتسجل يدويا ا واليا وفقا لمبدأ القيد المزدوج. ""

المطلب الثاني : أهمية الإفصاح المحاسبي:

تتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي في تطور شركات الاموال ، وذلك من خلال قوانينها التي تنص في معظم دول العالم على ضرورة نشر القوائم المالية وضرورة تضمين الحد الأدنى من المعلومات في القوائم المالية المنشورة كما ان الاطراف الخارجية غالبا لا تمتلك السلطة لالزام الشركات بتقديم ما تحتاجه من بيانات ضرورية لاتخاذهم قراراتهم ومن هنا فان الإفصاح المحاسبي يجعل التعامل في السوق المالية اكثر عدالة اذ انه يوفر فرصا متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات وهذا يوفر بدوره مناخا استثماريا ملائما يزيد من فرصة نمو وازدهاره واستمراره.

المطلب الثالث : أهداف الإفصاح المحاسبي:

لابد وان لكل شىء هدف وعليه فان الافصاح المحاسبي في التقارير المالية له هدف وغرض وهو توجيه سلوك المنشأة لوجهة معينة من قبل الجهات التي تملك سلطة فرض الافصاح عن معلومات معينة.

كما ان هناك اتجاهين في الافصاح :

أولاً:الاتجاه التقليدي في الافصاح :

هو الذي يهدف ويهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التاكيد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال.

ثانياً:الاتجاه المعاصر في الافصاح:

ويهدف الى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات ،وفي ظل هذا الهدف فان نطاق الافصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع باكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي ،بل يتسع نطاق الافصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج الى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين الواعين والمحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم.

ومن امثلة ذلك:

المعلومات الخاصة باثر تغيرات مستويات الاسعار والتنبؤات المالية واعداد تقارير قطاعية على اساس خطوط الانتاج ،او المناطق الجغرافية ،واعداد التقارير المرحلية والمعلومات المتعلقة بالانفاق الاستثماري الحالي ومصادر تمويله ونصيب السهم من الربح ومكاسب وخسائر العمليات الاجنبية ،وسياسات توزيع الارباح وخطط واهداف الادارة في المستقبل.....الخ.

وعليه فان الباحث يستخلص ان اهداف الافصاح المحاسبي في التقارير المالية تكمن في مدى توافر المعلومات الدقيقة والموثوق بها التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات ،وان تكون المعلومات خالية من الغش والخداع ،وان يكون تقديمها في المواعيد المحددة ليتم نشرها حتى تتم الاستفادة منها جميع الجهات المعنية سواء مستثمرين او جهات رقابية او حكومية.

(العلول عبد المنعم عطا، صفحة 23)

المطلب الرابع:المقومات الأساسية للافصاح المحاسبي:

1- المستفيدين والمستخدمون للمعلومات المحاسبية:

تم تحديد ان المستفيدين من المعلومات المحاسبية التي يجب الافصاح عنها ينقسمون الى مجموعتين:

المجموعة الاولى: مستفيدون لهم اهتمام مباشر بالمنشأة وليس لهم اي دراية بالانشطة اليومية بها.

المجموعة الثانية: مستفيدون لهم اهتمام غير مباشر بالمنشأة وليس لهم اي بالانشطة اليومية، وهاتين المجموعتين يمكن تقسيمها حسب قدرتهما على تحديد المعلومات واحتياجهم منها الى:

- أ- مستفيدون لديهم القدرة او السلطة على تحديد احتياجاتهم من المعلومات من المنشآت.
- ب- مستفيدون ليست لديهم القدرة او السلطة على تحديد احتياجاتهم من المعلومات من المنشآت. كما ان الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية قد تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة ومن الامثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الاحاليون والمحتلمون، والدائنون، والمحللون الماليون والموظفون ثم الجهات التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

كما ان الافصاح المحاسبي يعني بشكل عام تقديم البيانات والمعلومات الى المستخدمين بشكل ومضمون صحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين اي ان هناك افصاحا داخليا وافصاحا خارجيا.

اما الافصاح الداخلي هو افصاح موجه الى ادارة الوحدة الاقتصادية بالدرجة الاولى وهو موضوع تهتم به المحاسبة الادارية وبشكل عام ان الافصاح الداخلي لا يعاني من مشكلة توصيل المعلومات المحاسبية الى المستخدمين المستفيدين منها.

اما الافصاح الخارجي فالامر مختلف جدا فالمستخدمون المستفيدون من هذا الافصاح الخارجي يمثلون مجموعات متعددة ذات اهداف مختلفة وحتى المجموعة الواحدة فانها غالبا غير متجانسة من حيث الثقافة العامة والثقافة المحاسبية وبذلك تختلف مقدرة افرادها في التفسير والتحليل اضافة الى ان توصيل البيانات المحاسبية بشكل فعال من المحاسب المرسل الى المستخدم الخارجي المستلم يعاني من عقبات، مثل عدم وجود اتصال مباشر بين المحاسب والمستخدم الخارجي، وعدم تقديم جميع المعلومات اللازمة الى المستخدمين الخارجيين الا عن طريق الادارة.

المطلب الخامس: طرق ومتطلبات الافصاح المحاسبي:

اولا: طرق الافصاح:

يوجد العديد من طرق الافصاح المحاسبي والتي يمكن ان تساعد مستخدمي المعلومات على فهمها واتخاذ القرار الصحيح على اساسها، وتتوقف المفاضلة بين طريقة واخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة واهميتها النسبية وفيما يلي اكثر الطرق شيوعا في الاستخدام.

✓ **القوائم المالية:** وتشمل على قوائم اساسية وهي قائمة الدخل او حسابات ختامية.

- تعتبر القوائم المالية الاساسية بمثابة العمود الفقري للافصاح، وتراعي في اعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة، وايضا كل ما يتعلق بالتبويب والتوحيد.
- ✓ **الملاحظات الهامشية:** ترد اسفل القوائم المالية وتشمل على:
- طرق تقويم المخزون
 - طريقة الاهتلاك المطبقة
 - التزامات محتملة.
 - احداث وقعت بعد اعداد الميزانية.
- وهذه المذكرات تعتبر جزءا مكتملا للقوائم المالية، وتشتمل على بيانات مالية غير واردة فيها اي تزييد من ثقة المستخدمين للمعلومات الواردة في القوائم المالية.
- ✓ **التعليقات التي يتضمنها تقرير مراجع الحسابات الخارجي:** اهم ما تتضمنه:
- مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية.
 - احداث مهمة وقعت بعد اعداد القوائم المالية.
 - يزييد ثقة المستخدمين من المعلومات الوارد بالقوائم المالية.
- ✓ **المعلومات بين الاقواس:** توضح مايلي:
- اي ضمانات على احد الاصول سعر السوق وسعر الشراء للاوراق المالية.
 - مدى تكلفة الاوراق المالية وسعر السوق.
 - سعر التكلفة للبضاعة المتبقية.
- تحتوي على معلومات غير واردة بالقوائم المالية، او المذكرات المكتملة لها والاوراق المالية قصد بقصد المتاجرة او بغرض الاحتفاظ بها او الجاهزة للبيع.
- ✓ **التقارير والجداول الملحقه:** اهم هذه الجداول:
- تحليل الاصول، الاهتلاك.
 - تحليل المصروفات الى ثابت ومتغير.
 - بيان المبيعات، تكلفة المبيعات.
 - توضح للقارىء نتيجة نشاط المشروع بصورة مختصرة.
- ✓ **افصاح هيئة الاوراق المالية:**
- الافصاح عن الامور الجوهرية والاحداث الهامة.
 - الافصاح عن ادراج اسم المؤسسات المساهمة العامة.
 - الافصاح المتعلق بشكرات الوساطة المالية.
- يتضمن كل المعلومات المالية التي قد تؤثر على الشركة وعلى مستخدمي القوائم المالية حاليا وفي المستقبل، وقد تفيد في التنبؤ لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.
- ثانيا: متطلبات الافصاح المحاسبي:**

للافصاح المحاسبي متطلبات تتمثل فيما يلي :

- **السياسات المحاسبية:** تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من مؤسسة لآخرى ، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة وقد بينت المعايير المحاسبية الدولية ذلك.
- **الاطراف والصفات الهامة:** يجب ان تشمل ملاحظات القوائم المالية على وصف الصفات الهامة التي ابرمت بين المؤسسة واطراف اخرى، وكذلك العلاقات الهامة بين الشركة واطراف خارجية اخرى.
- **الاحداث اللاحقة:** تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت ولكنها تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية وغالبا ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعدة شهور وتسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية واصدار ونشر تلك القوائم بالفترة اللاحقة ، واثناء هذه الفترة قد تحدث بعض الاحداث الهامة او تتاح معلومات جديدة متعلقة بالقوائم المالية التي يتم اعدادها ، فان لم تكن منعكسة في القوائم المالية فان الامر يتطلب تعديل تلك القوائم المالية او عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.
- **الشكوك حول استمرار المؤسسة:** يتم اعداد القوائم المالية على اساس افتراض استمرار المشروع وانه في ظل غياب اي معلومات وتوقعات بفشل المشروع او عدم استمراريته ، فانه يفترض ان المشروع مستمر الى مالا نهاية وفي الحالات التي يتوافر فيها لدى معدي القوائم المالية المعلومات ، ان افتراض استمرار المشروع غير قائم وان هناك شكوك حول استمرار المؤسسة عندئذ يجب الافصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية.
- **الالتزامات المحتملة:** تمثل التزامات تحيط بها الكثير من عدم التاكيد فيما يخص حدوثها او مبالغها وتوجد عادة القضايا المدفوعة ضد المؤسسة او منازعات مع اطراف اخرى ، والتي قد تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية النزاع وفي بعض الحالات يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فانها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزء رسمي من القوائم المالية

المطلب السادس: الافصاح عن الاصول البيولوجية :

- 1- يجب على الوحدة الاقتصادية الزراعية ان تفصح عن مجموع المكاسب او الخسائر الناشئة خلا الفترة الحالية عن الاثبات المبدئي للاصول البيولوجية والمنتج الزراعي وعن التغير في القيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع للاصول البيولوجية .
- 2- يجب على الوحدة الاقتصادية الزراعية ان تقدم وصفا لكل مجموعة من الاصول البيولوجية

3- تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الاصول البيولوجية مع التمييز بين الاصول البيولوجية للاستهلاك والاصول البيولوجية للانتاج. او بين الاصول البيولوجية مكتملة النمو والاصول البيولوجية في طور النماء.

4- يجب على الوحدة الاقتصادية الزراعية ان تفصح عن طبيعة انشطتها التي تنطوي على كل مجموعة من الاصول البيولوجية للانتاج او بين الاصول البيولوجية وعن القياسات غير المالية او التقديرات للكميات المادية.

5- يجب على الوحدة الاقتصادية الزراعية ان تفصح عما ياتي:

- ان وجود الاصول البيولوجية تكون ملكيتها مقيدة ، والمبالغ الدفترية لها ، والمبالغ الدفترية للاصول البيولوجية المرهونة كضمان للالتزامات.
- مبلغ الالتزامات لتطوير او اقتناء الاصول البيولوجية.
- استراتيجيات ادارة المخاطر المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي.

6- تقديم افصاحات اضافية عن الاصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به تتضمن وصف الاصول الحيوية وتوضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به ، طرق الاستهلاك والاعمار الانتاجية او معدلات الاستهلاك المستخدمة كذلك اجمالي المبلغ الدفترى ومجمع الاستهلاك في بداية ونهاية الفترة، ويجب ان يتم الافصاح عن طبيعة المنح الحكومية المثبتة في القوائم المالية والشروط التي يتم تطبيقها والانخفاض المتوقع في مستوى المنح الحكومية (يحي راضي صالح باحث و احمد سعدجاري، 2022.2023، صفحة 181)

خلاصة الفصل الثاني:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى القياس والافصاح عن الاصول البيولوجية وسلطنا الضوء في المبحث الاول على مفهوم القياس المحاسبي والمعايير المتبعة له والاعتراف والقياس بالاصل البيولوجي .

كما تطرقنا في المبحث الثاني الى الافصاح عن الاصول البيولوجية من خلال الاهداف المرجوة منه والمقومات الاساسية للافصاح المحاسبي وكرقه ومتطلباته ، كما قمنا بالتطرق فالاخير الى الافصاح عن الاصول البيولوجية.

الفصل الثالث

القياس والافصاح عن الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي والمالي- دراسة حالة - مؤسسة سالم للدواجن (بسكرة)

المبحث الاول: التعريف بالمؤسسة محل البحث

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي
scf والمالي وكيفية قياسها والافصاح عنها في المؤسسة محل البحث

المبحث الاول : تقديم عام لمجمع سالم للدواجن _بسكرة_

المطلب الاول : ماهية مؤسسة سالم للدواجن

الفرع الاول : النشأة والتعريف.

يشكل مجمع سالم للدواجن الذي يقع بولاية بسكرة معلما اقتصاديا بارزا على المستوى المحلي والاقليمي .وهي شركة ذات مسؤولية محدودة وذات طابع اقتصادي صناعي مختصة في انتاج الدواجن ومشتقاتها تاسست في سنة 2010،مقرها الرئيسي في ولاية بسكرة كما لها فروع في البلديات المجاورة (سنقوم باعطاء مخططها في الشكل التالي)كما تعتبر احدى العلامات المضيئة للاقتصاد على المستوى الولائي والجهوي بما تحتويه من تجهيزات ذات تقنية جد متطورة تعتبر الاحداث من نوعها في هذا المجال عالميا .ويقدر راس مالها الحالي 510.000.000. ومقرها الاجتماعي في 66 شارع الامير عبد القادر بسكرة .

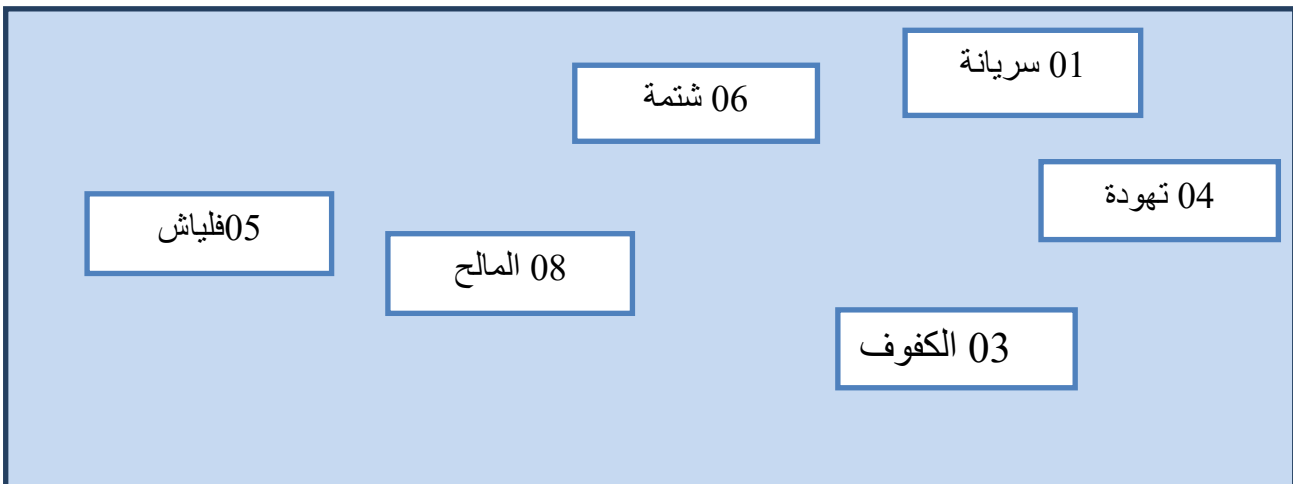
الانتاج: تتمثل الانشطة الرئيسية للمجمع في :

- انتاج اغذية الدواجن
- انتاج الصيصان
- التسمين الصناعي
- الذبح ،التقطيع والتحويل الصناعي

الوحدات الانتاجية للمجمع:

يحتوي المجمع على (08) وحدات انتاجية تتموقع اربع بلديات مختلفة (بسكرة)، وتمثل في مجملها الحلقة الانتاجية الكاملة ،تقدر

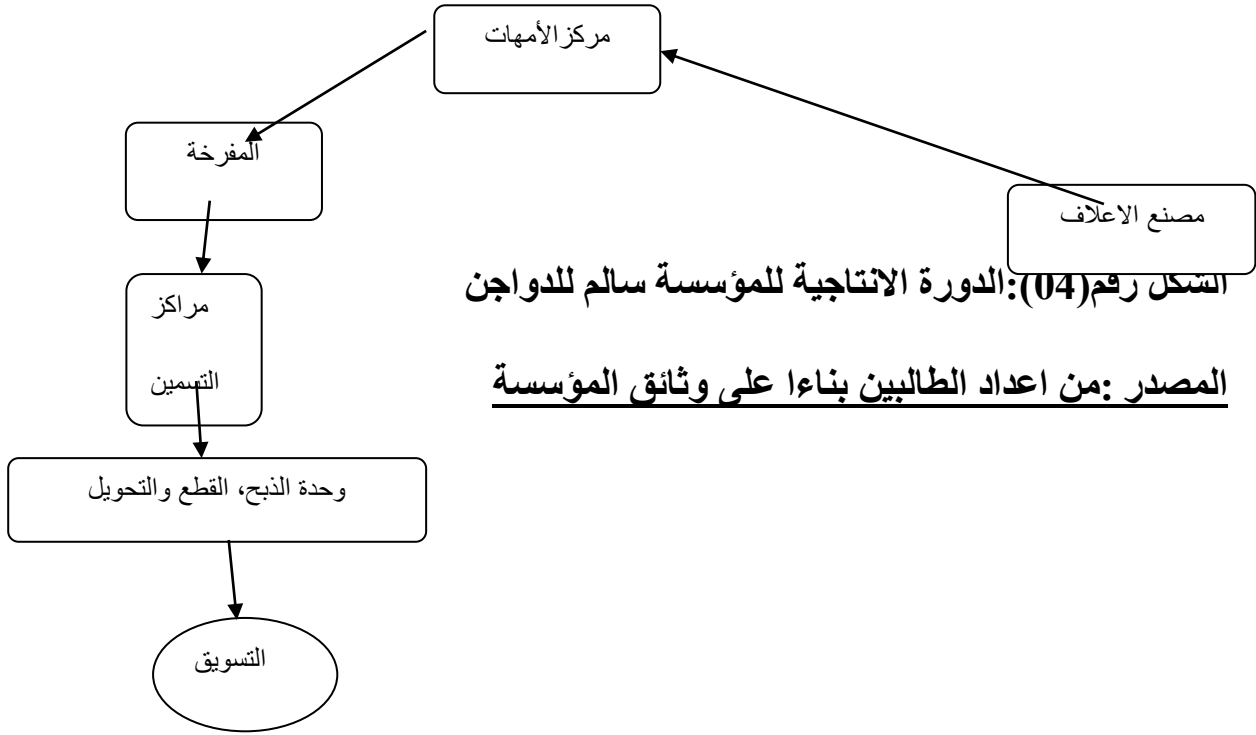
شكل رقم(03)



07 سيدي عقبة

03 أو ماش

لمصدر: من اعداد الطالبان بناء على معطيات المؤسسة

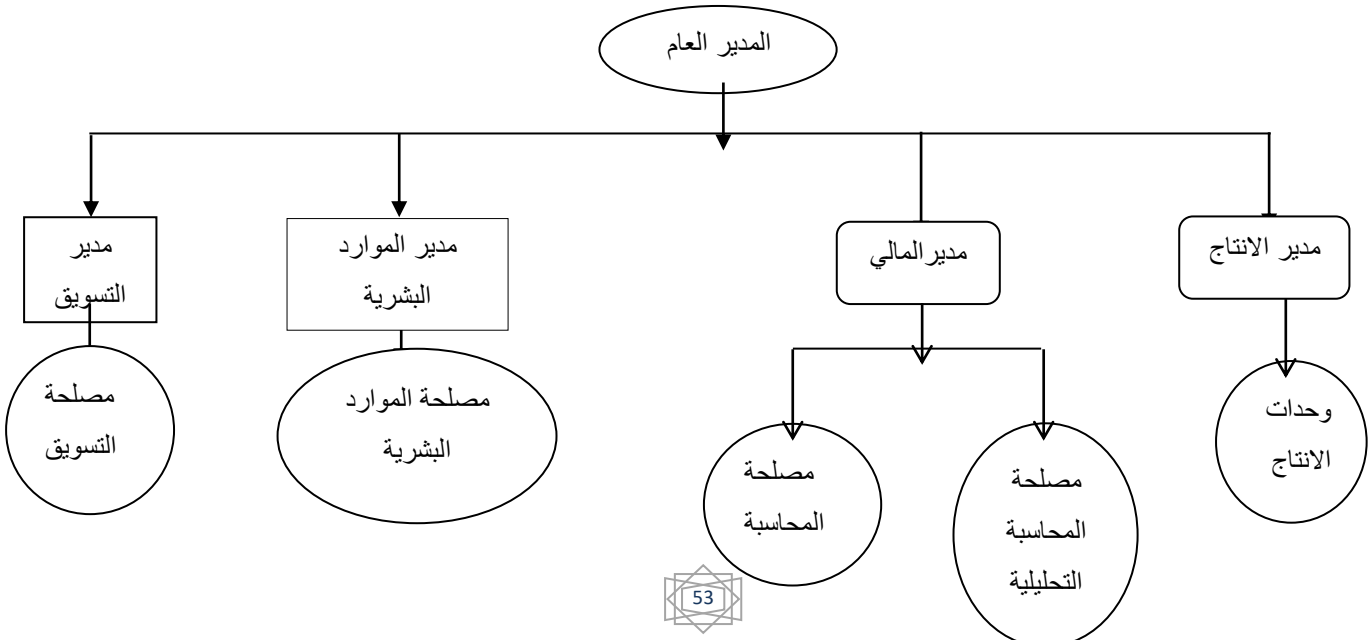


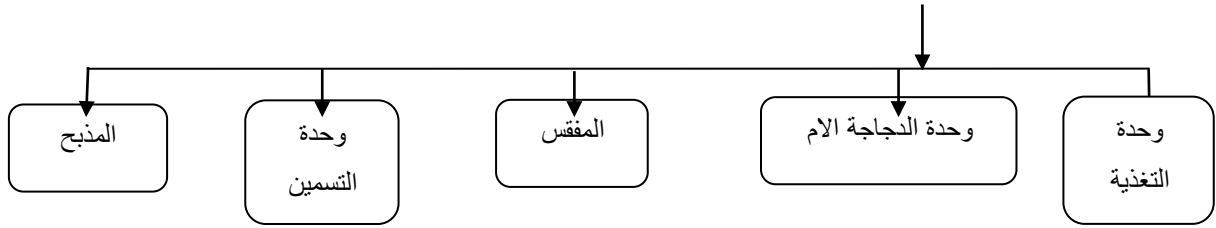
الشكل رقم (04): الدورة الانتاجية للمؤسسة سالم للدواجن

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمجمع

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمؤسسة سالم للدواجن بسكرة





المصدر: من اعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة والمقابلة الشخصية

شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل البحث:

الفرع الاول: المدير العام.

يشرف على جميع المصالح الادارية حيث تتمثل مهامه في ما يلي

- المحافظة على السير الحسن للمؤسسة
- توزيع المهام للمرؤوسين والتنسيق بين المصالح التابعة للمؤسسة
- السعي لرفع مستوى المؤسسة ومهندسيها وعمالها لمواكبة توجهات وتحديات الاقتصاد الوطني

الفرع الثاني: مدير الانتاج.

يشرف على المكلفين بوحدات الانتاج المتمثلة في "

1. وحدة التغذية: يتم فيها اعداد غذاء الدجاج وتوزيعه على كل من وحدة الدجاجة الام ووحدة التسمين
2. وحدة الدجاجة الام: مقرها "فلياش" و"سريانة" تقوم بدورها برعاية الصيصان المستوردة الى ان تصبح دجاجة ام منتجة
3. المفقس: يستقبل البيض المنتج من وحدة الدجاجة الام لتقوم فيه عملية التفقيس
4. وحدة التسمين: تختص هذه الوحدة بتغذية وتسمين الصيصان المفقس لتصبح دجاج لائح وذلك في مدة 21 يوم
5. المذبج: تجهيز الدجاج اللائح وتوجيهه للاستهلاك

الفرع الثالث: المدير المالي.

مهمته الاشراف على مجمل العمليات والانشطة التي تقوم بها كل من مصلحة المحاسبة والمحاسبة التحليلية والتي تتمثل في:

1. انجاز المعاملات المالية والتأكد من سلامة عمليات الايرادات والمصروفات
2. تدقيق المستندات المالية الواردة وتحرير اوامر الصرف والحوالات والشيكات

3. قيد المستندات المالية في السجلات المحاسبية واعداد التقارير الشهرية
4. اعداد الكشوف المالية اللازمة واعداد الحسابات الختامية والموازنات التقديرية للمؤسسة

الفرع الرابع: مدير الموارد البشرية.

مهمته متابعة الملفات الادارية وحسن التسيير والاداء وكل ما يتعلق بالامكانيات البشرية وذلك باشرافه على مصلحة الموارد البشرية التي يكون دورها كالاتي:

1. تعيين الموظفين المناسبين للمنصب المتاح
 2. تنظيم وتسيير ملفات الموظفين والاحتفاظ بها
 3. ضمان السير الامثل للموظفين والتقيد بقوانين العمل
 4. الاهتمام بالموظفين وتوفير بيئة مناسبة لهم
- الفرع الخامس: مدير التسويق: مهمته تنفيذ استراتيجية التسويق والاشراف على مصلحة الموارد البشرية والتي بدورها تقوم بـ:

1. الترويج والاعلان لمنتجات المؤسسة
2. نقل وتوزيع المنتج عبر نقاط البيع
3. تحديد السعر المناسب للمنتج في السوق
4. اختيار نقاط البيع المتاحة لطرح المنتج
5. تحديد المواصفات والمعايير اللازمة لضمان جودة المنتج

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي وكيفية قياسها والإفصاح عنها في ميزانية المؤسسة

المطلب الاول: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسة محل البحث

أصول وخصوم المؤسسة للدورة الانتاجية لسنة 2021:

الجدول (21): يوضح جانب الأصول من الميزانية للسنة المالية 2021/12/31.

| 2020 | 2021 | | |
|------|------|-------|----------------------|
| | | | الأصول |
| | | | الأصول الغير الجارية |
| | | | فارق اقتناء |
| | | 61230 | تثبيات معنوية |
| | | 61230 | |

| | | | | |
|------------|------------|------------|------------|----------------------------------|
| | | | | تثبيبات عينية |
| 61372538 | 61372538 | | 61372538 | اراضي |
| 1003357117 | 945115262 | 208172552 | 1153287814 | مباني |
| 1698804752 | 2191477066 | 904019772 | 3095496837 | تثبيبات عينية اخرى |
| | 18493185 | | 18493185 | تثبيبات ممنوح امتيازاتها |
| 509502953 | 1783487418 | | 1783487418 | تثبيبات قيد الانجاز |
| | | | | تثبيبات مالية |
| | | | | سندات موضوعة |
| | | | | سندات اخرى |
| | | | | قروض واصول مالية |
| 3273037360 | 4999945469 | 1112253554 | 6112199022 | مجموع الاصول غير الجارية |
| 55584329 | 93831990 | | 93831990 | اصول جارية |
| | | | | مخزونات قيد الانجاز |
| | | | | حسابات دائنة واستخدمات مماثلة |
| 76286635 | 77198268 | | 77198268 | الزبائن |
| 65700882 | 370634 | | 370634 | المدينون الاخرون |
| 32026895 | 64051572 | | 64051572 | الضرائب وماشابهها |
| | | | | حسابات دائنة اخرى |
| 343449648 | 371843702 | | 371843702 | خزينة الاصول |
| 573048389 | 607296166 | | 607296166 | مجموع الاصول الجارية |
| 3846085749 | 5607241635 | 1112253354 | 6719495188 | المجموع العام للاصول |

الجدول رقم(22): يوضح جدول الخصوم للسنة المالية 12/31/2021.

| 2020 | 2021 | الخصوم |
|------|-----------|---------------------|
| | 510000000 | رؤوس الاموال الخاصة |

| | | |
|------------|------------|----------------------------|
| | | راس مال تم اصداره |
| 30841000 | 45815076 | علاوات واحتياطات |
| | | فوارق اعادة التقييم |
| | | فارق المعادلة |
| 61974077 | 190582193 | نتيجة صافية |
| 36000000 | 83000000 | رؤوس الاموال الاخرى |
| 638815077 | 829347269 | المجموع |
| 2040493570 | 3188658904 | قروض وديون |
| | | ضرائب مؤجلة |
| | | مؤونات ثابتة |
| 2040493570 | 3188658904 | مجموع الخصوم الغير الجارية |
| | | الخصوم الجارية |
| 230054775 | 250652992 | موردو الحسابات |
| 59046 | 52687 | ضرائب |
| 9366663282 | 1338529782 | ديون اخرى |
| | | خزينة الخصوم |
| 1166777103 | 1589235461 | مجموع الخصوم الجارية |
| 5607241634 | 5607241634 | المجموع العام للخصوم |

المصدر من اعداد الطالبان بناء على وثائق المؤسسة من مصلحة المحاسبة بالمؤسسة

| 2020 | 2021 | البيانات |
|------------|------------|--|
| | - | المبيعات من البضاعة |
| 1749340569 | 1940868206 | الانتاج المباع |
| 1763983591 | 1945868206 | تغير مخزونات المنتجات المصنعة ونصف مصنعة |
| 331636 | 462000 | اعانات الاستغلال |
| 1822649934 | 1945629237 | انتاج السنة المالية |
| 1059679261 | 132076045 | المشتريات المستهلكة |
| 9903762 | 16402236 | الخدمات الخارجية |

| | | |
|------------|------------|--|
| 22218229 | 5252498 | الخدمات الأخرى |
| 1332076045 | 1059679261 | استهلاك السنة المالية |
| 27848915 | 22773677 | القيمة المضافة للاستغلال |
| 406028 | 66028 | إعباء المستخدمين |
| - | 923922 | الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة |
| 16402236 | 9903762 | الفائض الإجمالي للاستغلال |
| 1988420 | 40305960 | المنتجات العملية الأخرى |
| - | 2810187 | الإعباء العملية الأخرى |
| 78564413 | 119934948 | مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة |
| 7434 | 1769721 | الاسترجاعات عن المؤونات وخسائر القيمة |
| 626588254 | 424822712 | النتيجة العملية |
| 14643022 | 59002325 | المنتجات المالية |
| 251264766 | 277843935 | الإعباء المالية |
| 90000 | 3600000 | النتيجة المالية |
| 170586581 | 22563940 | النتيجة العادية قبل الضرائب |
| 170496581 | 18963940 | الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية |
| 190532192 | 130822011 | الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية |
| 190532192 | 130822011 | النتيجة الصافية للأنشطة العادية |

المصدر: من أعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: القياس للأصول البيولوجية للمؤسسة محل البحث

اعتماداً على المقابلة الشخصية مع محاسب المؤسسة حيث كانت المقابلة حول كيفية تحديد الأسعار والتقييمات في المؤسسة للأصول البيولوجية وكذا طرق تقييمها في ظل العوامل المؤثرة على عملية التقييم وقد توصلت مقابلتنا معه بالنتائج التالية: عملية تقييم الأصول البيولوجية تعتمد أساساً على الخبير حيث يعتمد فيها على إجراء تحقيق ميداني يكون على مستوى السوق حيث يعتبر سعر السوق كسعر مرجعي وكذا الأخذ بعين الاعتبار عوامل أخرى وحسابات رياضية تمكنه من التقييم بعقلانية، وتتم إعادة التقييم للأصول البيولوجية في كل دورة من طرف الخبير، ومن الصعوبات التي تواجه عملية التقييم غياب سوق منتظمة تحدد قيم الأصول البيولوجية بسبب خصوصية هذه الأخيرة.

1- قياس الأصول البيولوجية طويلة الأجل (الدجاج البياض).

يتم قياس وتقييم الأصول البيولوجية طويلة الأجل والمتمثلة بالدجاج البياض بالقيمة العادلة، ويعتمد قياس القيمة العادلة على مدخل السوق أي أسعار الدجاج المتوفر في الأسواق النشطة وتكون هذه الأسعار على أساس متوسط سعر الدجاجة الواحدة .

الجدول رقم (23): قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية (الدجاج البياض)

| السنة | العدد | متوسط سعر الدجاجة | اجمالي القيمة العادلة |
|-------|---------|-------------------|-----------------------|
| 2019 | 527.334 | 4647 | 2145250000 |
| 2020 | 553.554 | 4433 | 2473521.623 |
| 2021 | 245.570 | 5728 | 1499452260 |

المصدر: من اعداد الطالبين استنادا على وثائق المؤسسة، المقابلة الشخصية.

2- قياس الأصول البيولوجية المتداولة (بيض المائدة): يتم قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتداولة ببيض المائدة وهو المنتج المحصود من الأصل البيولوجي طويل الأجل الدجاج البياض بالقيمة العادلة، ويعتمد قياس القيمة العادلة على مدخل السوق أي متوسط أسعار الحقل للبيض المتوفرة في السوق.

الجدول رقم (24): قياس القيمة العادلة للأصول المتداولة (بيض المائدة)

| السنة | عدد صناديق البيض | عدد البيض | سعر البيضة | اجمالي القيمة العادلة |
|-------|------------------|-----------|------------|-----------------------|
| 2019 | 590 | 212400 | 171 دينار | 36320400 |
| 2020 | 22489 | 896.050 | 162 | 145159480 |
| 2021 | 819 | 294840 | 169 | 49827960 |

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: الإفصاح عن الأصول البيولوجية للمؤسسة محل البحث

- ✓ من خلال مقابلتنا للمحاسب الخاص بمؤسسة سالم للدواجن ارتأينا الى أن طبيعة نشاط المؤسسة (الانتاج الحيواني) .
- ✓ المؤسسة تستخدم الإفصاح الكافي بحيث من خلاله يتم توفير المعلومات الملائمة مع ما يتفق مع احتياجات مستخدم المعلومات والتي تساعد على اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المحدد.

وطريقة الإفصاح التي تعتمدها المنشأة هي الإفصاح من خلال القوائم المالية حيث يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من خلال ترتيب هذه القوائم كما يلي:

- _ الإفصاح عن قائمة المركز المالي: حيث يتم ظهور بنود أصول وخصوم المؤسسة وحقوق الملكية من خلال إعادة ترتيب تبويبات بنود الأصول والخصوم ،أصول ثابتة ومتداولة وخصوم ثابتة ومتداولة او أصول نقدية و غير نقدية وخصوم نقدية و غير نقدية او طرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول الى راس المال العامل الى غير ذلك من طرق التبويب.
- _ الإفصاح عن قائمة الدخل.
- _ الإفصاح عن قائمة التغيرات في المركز المالي
- _ الإفصاح عن قائمة الارباح المحتجرة
- _ الإفصاح عن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية
- _ الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة
- _ الإفصاح عن المكسب او الخسارة الناشئة خلال الفترة الجارية
- حيث يتم اعداد القوائم المالية حاليا وفق مجموعة من المبادئ والمفاهيم التي تشكل قيدا على الإفصاح المحاسبي الحالي كمبدأ التكلفة التاريخية كأساس لاثبات وتقييم الأصول هذا ما يجعل المعلومات التي تعرضها القوائم المالية في فترات التضخم عرضة للشك والتساؤل بالإضافة الى :
- _ الإفصاح عن طريقة الاهتلاك وهي طريقة الاهتلاك الخطي.
- _ الإفصاح عن الاهتلاك التراكمي وعن معدلات الاهتلاك.
- _ تفصح المؤسسة عن طريقة القياس حيث تستخدم المؤسسة طريقة القيمة العادلة.
- _ الإفصاح عن خسائر انخفاض القيمة.
- _ الإفصاح عن التنبؤات والتوقعات المالية.
- _ الإفصاح عن مدى المخاطر المحسوبة لدى دقة المعلومات التي تحتويها التنبؤات والتوقعات المالية.
- _ الإفصاح عن الآثار التي تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار.
- _ الإفصاح عن الأصول البيولوجية طويلة الاجل (الدجاج البياض)
- سيتم الإفصاح عن الأصول البيولوجية طويلة الاجل والمتمثلة بالدجاج البياض بالقيمة العادلة ويتم الإفصاح عنها بشكل مستقل عن بنود الموجودات الغير متداولة ضمن الكشوفات المالية.

الإفصاح عن الأصول البيولوجية المتداولة (بيض المائدة): حيث هي المنتج المحصود من الأصل البيولوجي بالقيمة العادلة

الجدول رقم (25) : يمثل الإفصاح عن الأصول البيولوجية طويلة الأجل (الدجاج البياض)

| التفاصيل | 2019 | 2020 | 2021 |
|---|-----------|------------|------------|
| الأصول الحيوية للإنتاج: الدجاج البياض (بالقيمة العادلة) | 268948000 | 2045876000 | 2357846000 |

المصدر: من وثائق المؤسسة بمقابلة الطالبان لمحاسب المؤسسة.

الجدول رقم (26) يمثل الإفصاح عن الأصول البيولوجية المتداولة (بيض المائدة)

| التفاصيل | 2019 | 2020 | 2021 |
|---|-----------|-----------|------------|
| الأصول الحيوية للاستهلاك: بيض المائدة (بالقيمة العادلة) | 638936200 | 125487600 | 1543258000 |

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على وثائق المؤسسة

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية لمؤسسة سالم للدواجن بسكرة

سنتطرق من خلال هذا المبحث للتسجيل للأصول البيولوجية حسب النظام المالي المحاسبي scf. حيث تعتمد المؤسسة في قياس والإفصاح على الأصول البيولوجية على نموذج القيمة العادلة حيث يتم قياس قيمة الأصل في تاريخ الميزانية بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدر.

المعالجة المحاسبية لشراء الأصل البيولوجي الحيواني:

في هذه المرحلة يتم شراء الأصل البيولوجي (الصيصان) من المورد الرئيسي، وتكون تكلفة الشراء متضمنة لجميع التكاليف من (مصارييف الديوان، الشحن....) تدخل على شكل استثمار قيد الانجاز وتصبح بعد 6 اشهر دجاج منتج تعامل محاسبيا كاصل تام.

مثال:

تم شراء 1000 صوص، تكلفة شراء الوحدة (صوص) هي 20 دج (قيمة تقريبية متضمنة جميع المصارييف).

تكلفة الشراء قبل الرسم: عدد الوحدات * سعر شراء الوحدة

$$20000 = 20 * 1000 \text{ دج}$$

$$\text{الرسم على القيمة المضافة (19\%)} = tva(19) = 0.19 * 20000 = 3800 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة متضمنة الرسم } ttc = \text{تكلفة الشراء} + TVA$$

$$23800 = 3800 + 20000$$

التسجيل المحاسبي لعملية الشراء:

الجدول رقم 27: التسجيل المحاسبي لعملية شراء الاصل البيولوجي (الصيضان).

| المبلغ | | البيان | رقم الحساب | |
|--------|-------|--|------------|--------------|
| مدين | دائن | | دائن | مدين |
| | | 2023/05/10 من ح/تثبيت قيد الانجاز (صيضان) من ح/tva الواجب استرجاعها | | 234 44560 |
| 23800 | | الى ح/موردو التثبيتات قيد شراء الاصل البيولوجي (صيضان) | 40400 | |
| | 23800 | من ح/موردو التثبيتات | | 40400 |
| 23800 | | الى ح/البنك قيد التسديد بشيك | 521 | |

المصدر: من اعداد الطلبان اعتمادا على وثائق المؤسسة.

شراء الاغذية:

تحتاج الصيضان في نموها فترة 6 اشهر الى حبوب وفيتامينات يتم اعدادها في مصنع

الاعلاف كالتالي:

بتاريخ 2023/05/10 تم 4طن من الحبوب والفيتامينات بتكلفة 20000 دج للطن

تكلفة الشراء خارج الرسم = $4 * 20000 = 80000$ دج

قيمة الرسم على القيمة المضافة TVA (19) = $0.19 * 80000 = 15200$

التكلفة متضمنة الرسم TTC = $15200 + 80000 = 95200$

التسجيل المحاسبي للعملية كالتالي:

الجدول رقم (28): التسجيل المحاسبي لعملية شراء الغذاء (حبوب + فيتامينات)

| المبالغ | | البيان | رقم الحساب | |
|---------|-------|---|------------|------|
| مدین | دائن | | دائن | مدین |
| 95200 | 80000 | 10/05/2023 من ح/مشتريات بضاعة | 401 | 381 |
| | 15200 | مخزنة (حبوب وفيتامينات) وح/ TVA الواجب استرجاعها | | 4456 |
| | | الى ح/موردو المخزونات | | |
| | | قيد شراء الغذاء | | |
| 95200 | 95200 | من ح/موردو المخزونات والخدمات | 512 | 401 |
| | | الى ح/بنوك الحسابات الجارية | | |
| | | قيد تسديد بشيك | | |

المصدر من اعداد الطلبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

في مدة الست اشهر يتم حساب المصاريف التي كلفتها الصيضان للمؤسسة من اعلاف وفيتامين وادوية، حيث بنهاية هذه المدة تضاف قيمة تلك المصاريف الى المبلغ الكلي وتحسب من خلال نسبة من الاعلاف والفيتامينات التي تم شرائها مسبقا مع الاخذ بعين الاعتبار مدة الاعتناء بها .

مثال على ذلك: تم استهلاك 80/ من مخزون الاعلاف الذي يقدر ب4 طن

التكلفة المستهلكة تقدر ب80/ من تكلفة الشراء (HT) وهي 80000

$0.80 * 80000 = 64000$ دج

المبلغ الكلي = التكلفة الاصلية للصيضان + التكلفة المستهلكة من الاعلاف

المبلغ ا

التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

الجدول رقم (29): التسجيل المحاسبي لعملية الشراء (دخول المشتريات الى

المخازن)

| المبالغ | | | رقم الحساب | |
|----------------|-------|--|------------|------|
| مدین | دائن | | دائن | مدین |
| 64000 | 64000 | 2023/05/10 من ح/مخزونات بضاعة (حبوب وفيتامينات) الى ح/مشتريات بضاعة مخزنة (حبوب وفيتامينات) دخول المشتريات الى المخزن | 381 | 300 |
| 20000 64000 | 84000 | من ح/تثبيات عينية الى ح/تثبيت جاري انجازه الى ح/مخزونات بضاعة تحويل تثبيت قيد الانجاز الى اصل بيولوجي | 234 300 | 218 |

المصدر: من اعداد الطالبان بالاستعانة بوثائق المؤسسة بمصلحة المحاسبة لدى المؤسسة.

اهتلاك الاصل البيولوجي.

يتحول الصوص الى دجاجة ام منتجة في 6 اشهر، لتدخل الى المرحلة الموالية "مرحلة الانتاج" وفي هذه المرحلة بدأ اهتلاك الدجاجة بعد 6 اشهر. حيث تتبع المؤسسة طريقة الاهتلاك الثابت.

مثال: العمر الانتاجي = 6 اشهر .

مدة الاستفادة من الاصل = 5 اشهر

القيمة القابلة للاهتلاك = 400000

حساب مبلغ الاهتلاك الموافق ل 5 اشهر:

$$333333.33333 = (6/5) * 400000$$

جدول الاهتلاك كالتالي:

الجدول رقم (30): التسجيل المحاسبي لعملية الاهتلاك

| السنة | مدة الاهتلاك | القيمة القابلة للاهتلاك | قسط الاهتلاك | مجمع الاهتلاك | القيمة المحاسبية |
|-------|--------------|-------------------------|--------------|---------------|------------------|
|-------|--------------|-------------------------|--------------|---------------|------------------|

| | | | | | |
|----------|-------------|-------------|--------|--------|------|
| الصفحة | | | | | |
| 66666.67 | 333333.3333 | 333333.3333 | 400000 | 5 أشهر | 2021 |
| | 3 | 33 | | | |

المصدر من اعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

التسجيل المحاسبي في اليومية:

الجدول رقم (31): التسجيل المحاسبي في اليومية (اهتلاك اصل بيولوجي)

| المبالغ | | البيان | رقم الحساب | |
|---------------|---------------|--|------------|------|
| مدین | دائن | | دائن | مدین |
| | | 2023/05/10 | | |
| | 333333.333333 | من ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غير الجارية الى ح/اهتلاك التثبيتات العينية | 281 | 681 |
| 333333.333333 | | اهتلاك اصل بيولوجي | | |

المصدر من اعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

التنازل عن الاصل البيولوجي :

1- في حالة خسارة قيمة

الجدول رقم (32): التسجيل المحاسبي التنازل عن الاصل البيولوجي في حالة خسارة قيمة

| المبالغ | | البيان | رقم الحساب | |
|---------|------|--------|------------|------|
| مدین | دائن | | مدین | دائن |

| | | | | |
|--------|--------|---|-----|-----|
| XXXXXX | XXXXXX | 2023/05/10 | 218 | 462 |
| | XXXXXX | من ح/الحسابات المدينة عن عمليات | | 281 |
| | XXXXXX | التنازل عن التثبيتات | | 291 |
| | XXXXXX | و ح/اهتلاك الاصل البيولوجي | | 512 |
| | XXXXXX | و ح/خسائر القيمة عن الاصل البيولوجي | | 652 |
| | XXXXXX | و ح/البنوك والحسابات الجارية | | |
| | XXXXXX | و ح/نواقص القيمة عن التنازل عن الأصول البيولوجية | | |
| | | الى ح/تثبيتات عينية اخرى قيد تسجيل فائض في القيمة | | |

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2- في حالة فائض قيمة

الجدول رقم(33): التسجيل المحاسبي التنازل عن الاصل البيولوجي في حالة فائض قيمة

| المبالغ | | البيان | رقم الحساب | |
|---------|--------|---|------------|------|
| مدين | دائن | | مدين | دائن |
| | | 2023/05/10 | | |
| | XXXXXX | من ح/ الحسابات المدينة عن عمليات | | 462 |
| | XXXXXX | التنازل عن التثبيتات | | 281 |
| | XXXXXX | و ح/اهتلاك الاصل البيولوجي | | 291 |
| | .XX | و ح/خسائر القيمة عن الاصل البيولوجي | | 512 |
| XXXXXX | | و ح/البنوك والحسابات الجارية | 218 | |
| X | | الى ح/ تثبيتات عينية اخرى | 752 | |
| XXXXXX | | و ح/فوائض القيمة عن التنازل عن الاصول البيولوجية | | |
| X | | قيد تسجيل فائض في القيمة | | |

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على معطيات المؤسسة

تحويل اصل قيد الانجاز الى اصل تام : حيث تسجل كما يلي:

الجدول رقم(34) : تحويل اصل قيد الانجاز الى اصل تام

| المبالغ | | البيان | رقم الحساب | |
|---------|------|--------|------------|------|
| مدين | دائن | | دائن | مدين |

| | | | | |
|----------------------|--------|--|------------|-----|
| XXXXXX | XXXXXX | 2023/05/10 من ح/مخزونات بضاعة الى ح/ مشتريات بضاعة مخزنة دخول المشتريات الى المخزن | 381 | 300 |
| XXXXXXXX XXXXXXXX | XXXXXX | من ح/ تثبيبات عينية اخرى الى ح/تثبات جاري انجازها وح/مخزونات بضاعة تحويل تثبيت قيد الانجاز الى اصل بيولوجي | 234 300 | 218 |

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على معطيات المؤسسة

التسجيل المحاسبي لعملية البيع:

تعامل الدواجن كمخزون عادي في عميلة البيع حيث تسجل محاسبيا كما يلي:

الجدول رقم(35): التسجيل المحاسبي لعملية البيع

| المبالغ | | البيان | رقم الحساب | |
|----------|--------------------|--|------------|-------------|
| دائن | مدين | | دائن | مدين |
| XXXXXXXX | XXXXXXXX XXXXXX | 2023/05/10 من ح/الزبائن وح/ الرسم على القيمة المضافة | | 411 4456 |
| | | مبيعات المنتجات تامة الصنع قيد البيع | 701 | |
| | | من ح/البنوك والحسابات الجارية الى ح/الزبائن قيد تحصيل مبلغ البيع | 411 | 512 |

المصدر : من اعداد الطالبان بالاعتماد على معطيات المؤسسة

خلاصة الفصل:

من خلال تربصنا في مؤسسة سالم للدواجن بسكرة ومن خلال ما درسناه تطبيقيا تمكنا من اعطاء كيفية المحاسبة عن الأصول البيولوجية الحيوانية وطرق معالجتها محاسبيا في المؤسسة محل الدراسة، وباعتماد المؤسسة على النظام المحاسبي المالي SCF الذي تعترضه الكثير من النقائص خاصة فيما يتعلق بجانب الأصول البيولوجية وكيف يتم القياس المحاسبي عن هذه الأصول وكيفية الإفصاح عنها في المؤسسة محل البحث.

الختامة

تطرقنا في موضوع بحث القياس والافصاح عن الاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي scf الى جانبين نظري وتطبيقي، فالاول يشمل الادبيات النظرية للدراسة، وتناولنا فيه الاطار النظري لمحاسبة الاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي ومفهوم النشاط الزراعي والمحاسبة الزراعية ومحاسبة التكاليف وتناولنا ايضا القياس والافصاح المحاسبي للاصول البيولوجية، كما عرضنا اهم الدراسات السابقة لهذا الموضوع.

أما الفصل التطبيقي فتمثل في عرض ومناقشة نتائج الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة مؤسسة سالم للدواجن ببسكرة من خلال تقديم تعريف عام لها ومعالجة اصولها البيولوجية (الدواجن)، وطرق قياسها والافصاح عن قوائمها.

وتشمل الخاتمة على النتائج المتوصل اليها وكذا التوصيات الهامة في مجال موضوع البحث وفق لما جاء به النظام المحاسبي المالي باضافة الى اعطاء مجموع من الافاق البحثية لهذه الدراسة وقد تم عرض بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة الحالية للتعرف الى ما توصلت اليه هذه الدراسات من نتائج من ناحية وبيان ما يمكن ان تضيفه الدراسة الحالية من ناحية اخرى.

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

حيث تم معالجة الهدف الرئيسي من الدراسة المتمثل في كيفية قياس الاصول البيولوجية والافصاح عنها في المنشآت الزراعية في ظل النظام المحاسبي المالي من خلال الجانب التطبيقي المتمثل في دراسة حالة مؤسسة سالم للدواجن التي تم فيها اجراء مقابلات شخصية مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة والاطلاع وتحليل بعض الوثائق المعطاة من طرفهم من اجل اعطاء الدراسة مصداقية اكثر.

نتائج الدراسة:

✓ المؤسسة محل البحث تلتزم بقواعد الاعتراف والقياس المحاسبي وكذا قواعد التسجيل والافصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي.

✓ عدم امكانية تقييم الاصول البيولوجية حيث ان النظام المحاسبي المالي لم يتم تحديثه منذ اصداره.

✓ عدم اصدار نموذج مباشر يعالج قطاع الزراعة.

✓ عدم قدرة المؤسسة من تطبيق كل الشروط المتعلقة بالتقييم المحاسبي للاصل البيولوجي لعدم قدرة توفر سوق نشطة .

اختبار الفرضيات: من خلال دراستنا الميدانية وقصد الاجابة على الاشكال المطروح تم اختبار الفرضيات وتوصلنا الى :

ان المؤسسة تلتزم بقواعد الاعتراف والقياس والافصاح وفق النظام المحاسبي المالي.

تبين ايضا ان المؤسسة من خلال عرضها لطرق تقييم معالجتها محاسبيا وتسجيلاتها المحاسبية من خلال دراسة الحالة وضح لنا ان المؤسسة تلتزم بشروط الاعتراف والقياس وعرض لقوائمها المالية لسنة 2021 وفق ما نص عليه النظام المحاسبي. كما وجدنا من خلال دراسة ان النظام المحاسبي المالي هو تعديل للمعايير بما يتوافق مع البيئة الاقتصادية وفق قواعد ونصوص تنظيمية. كما عرفنا من خلال الدراسة في المؤسسة انها تتم بافصاح عن اصولها البيولوجية وفق قائمة ملاحظات.

النتائج:

انطلاقا من دراسة حالة ومن خلال المقابلات الشخصية مع المحاسب تبين وجود بعض العراقيل والمشاكل نستخلص منها مايلي:
 عدم تسجيل المؤسسة لجميع عملياتها المحاسبية.
 وجود مشاكل في تقييم الاصول البيولوجية بسبب عدم وجود نموذج يضبطها.
 عدم وجود محاسبة خاصة بالقطاع الفلاحي.
 غياب المقدرة على الافصاح الشامل وذلك لعدم وجود ميزانية مفصلة تظهر مختلف بنود للاصول البيولوجية.
 عدم وجود سوق نشط يسهل عملية تقييم الاصول البيولوجية.
 عدم وجود مدونة حسابات خاصة.

التوصيات:

الاستفادة من تجارب وخبرات الدول في مجال المحاسبة الزراعية
 استحداث محاسبة خاصة بالقطاع الفلاحي، مع توفير مدونة حسابات له.
 تفعيل اسواق تهتم بتسعير المنتجات الزراعية.
 ادراج خبراء معتمدين ومكاتب مختصة في تقييم الاصول البيولوجية.

افاق الدراسة:

من خلال دراستنا هذه حاولنا اعطاء صورة واضحة حول كيفية القياس والافصاح عن الاصول البيولوجية في المنشآت الزراعية
 ✓ توسيع الدراسة الى عينة اكبر مجموعة من المنشآت الزراعية.
 ✓ مدى تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر في المنشآت الزراعية.

قائمة المراجع والمصادر

1. (القطاعية) كتاب المحاسبة الخاصة. (2015-2016). مطبوعة مقدمة لطلبة سنة 3 تخصص محاسبة. جامعة باتنة 1: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

1. النمي خالد غازي. (2007). قياس تكلفة النتاج في ماشية التربية ومجالات الاستخدام في ترشيد ادارات المزارع (Vols. 185-222). الموصل: كلية الادارة والاقتصاد.
2. الجريدة الجزائرية الرسمية. (2009).
3. حسيني منال. (n.d). معالجة الاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي والمعياري المحاسبي الدولي 41.
4. ربه هاشم حمد عطية , & محمد عبد. (2000). دراسات في المحاسبة المتخصصة. مصر(القاهرة): الدار الجامعية للطبع والنشر .
5. رحال نبيل . (n.d). تقييم ومعالجة الاصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي رقم 41 والنظام المحاسبي.
6. سبيل محمد , & عبد الرحمان ادريس. (1434هـ-2013م). محاسبة التكاليف الزراعية ودورها في تجنب الاعداس المالي في المشاريع الزراعية السودانية. السودان(جامعة شندي): جامعة شندي السودان (دكتوراه).
7. شماخي اشواق بن قدور-بوبكر. (2019-2020). المحاسبة في النشاط الزراعي. الجزائر: المركز الجامعي (تمنراست)-جامعة ورقلة.
8. عائشة كدائسة, عيسى براق , & بضيف صالح . (2021, 11 19). محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الوراخي بين النظام المحاسبي ومعياري المحاسبة الدولي 41. (مجلد 12). جامعة الجزائر لبليدة: مجلة الدراسات المالية والمحاسبية.
9. العلول عبد المنعم عطا. (n.d). دور الافصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمسائلة في شركات المساهمة العامة. غزة فلسطين: عمادة الدراسات العليا قسم محاسبة وتمويل.
10. عيسى عزيز اشرف, & المحاسنة محمد سليمان. (2012). دور نظام محاسبة التكاليف في قياس تكلفة المحاصيل الزراعية لاغراض تقدير الضرائب. الخرطوم - السودان: رسالة ماجستير. جامعة النيلين.
11. كتاب. (2015-2016). كتاب المحاسبة الخاصة (المحاسبة القطاعية). جامعة باتنة 1: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
12. لونيس حنان. (2019). محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي 41. جامعة الجزائر 3 الجزائر: مخبر ادارة التغيير في المؤسسة الجزائرية.
13. منال حسيني . (2022). معالجة الاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبة الدولي "الزراعة 41". المجلد 08(العدد 02). جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف: مجلة الاقتصاد والمالية.

14. يحي راضي صالح باحث، و احمد سعدجاري. (2022.2023). امكانية تبني معياري 41 في القياس والافصاح عن الاصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية. العراق: مجلة الإدارة و الاقتصاد الجامعة المستنصرية العراق.

الملاحق

الملحق رقم (01) جدول حسابات النتائج. 2021

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 001007024291964

Désignation de l'entreprise: SARL GROUPE SALEM AVICOLE

Activité: COMPLEXE AVICOLE

Adresse: 66 RUE EMIR ABDELKADER BISKRA

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT

| RUBRIQUES | 2021 | | 2020 | |
|---|----------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|
| | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) | DEBIT (en Dinars) | CREDIT (en Dinars) |
| Ventes de marchandises | | | | |
| Production vendue | | | | |
| Produits fabriqués | | 1 940 868 206 | | 1 749 340 569 |
| Prestations de services | | | | 14 643 022 |
| Vente de travaux | | | | |
| Produits annexes | | | | |
| Rabais, remises, ristournes accordés | | | | |
| Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes | | 1 940 868 206 | | 1 763 983 591 |
| Production stockée ou déstockée | | 4 299 031 | | 58 334 706 |
| Production immobilisée | | | | |
| Subventions d'exploitation | | 462 000 | | 331 636 |
| I-Production de l'exercice | | 1 945 629 237 | | 1 822 649 934 |
| Achats de marchandises vendues | | | | |
| Matières premières | 1 332 076 045 | | 1 059 679 261 | |
| Autres approvisionnements | 2 810 170 | | | |
| Variations des stocks | | | | |
| Achats d'études et de prestations de services | | | | |
| Autres consommations | 27 848 915 | | 22 773 677 | |
| Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats | | | | |
| Sous-traitance générale | | | | |
| Locations | 406 028 | | 66 028 | |
| Entretien, réparations et maintenance | | | 923 922 | |
| Primes d'assurances | 16 402 236 | | 9 903 762 | |
| Personnel extérieur à l'entreprise | | | | |
| Rémunération d'intermédiaires et honoraires | 4 305 960 | | 1 894 840 | |
| Publicité | | | 30 110 | |
| Déplacements, missions et réceptions | | | | |
| Autres services | 5 252 498 | | 22 218 229 | |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs | | | | |
| II-Consommations de l'exercice | 1 389 101 854 | | 1 117 489 832 | |
| III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II) | | 556 527 382 | | 705 160 101 |

... la suite sur la page suivante

الملحق رقم (02): الميزانية المفصلة لجانب الخصوم لسنة 2021

| | | |
|----------------------------|--|----------------------|
| 883 119 965 | 883 119 965 | 607 296 166 |
| TOTAL GENERAL ACTIF | 8 586 695 895 1 320 660 462 7 266 035 433 | 5 607 241 633 |

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 0 0 7 0 2 4 2 9 1 9 6 4

Désignation de l'entreprise: SARL GROUPE SALEM AVICOLE

Activité: COMPLEXE AVICOLE

Adresse: 66 RUE EMIR ABDELKADER BISKRA

Exercice clos le

31/12/21

BILAN (PASSIF)

| | 2021 | 2020 |
|--|----------------------|----------------------|
| CAPITAUX PROPRES | | |
| Capital émis | 753 000 000 | 510 000 000 |
| Capital non appelé | | |
| Primes et réserves - Réserves consolidées (1) | 76 347 269 | 45 815 076 |
| Ecart de réévaluation | | |
| Ecart d'équivalence (1) | | |
| Résultat net - Résultat net part du groupe (1) | 130 822 011 | 190 532 192 |
| Autres capitaux propres - Report à nouveau | | 83 000 000 |
| Part de la société consolidante (1) | | |
| Part des minoritaires (1) | | |
| TOTAL I | 960 169 280 | 829 347 269 |
| PASSIFS NON-COURANTS | | |
| Emprunts et dettes financières | 3 988 368 599 | 3 188 658 903 |
| Impôts (différés et provisionnés) | | |
| Autres dettes non courantes | | |
| Provisions et produits constatés d'avance | | |
| TOTAL II | 3 988 368 599 | 3 188 658 903 |
| PASSIFS COURANTS: | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | 376 284 675 | 250 652 991 |
| Impôts | 85 451 | 52 687 |
| Autres dettes | 1 941 127 426 | 1 338 529 781 |
| Trésorerie passif | | |
| TOTAL III | 2 317 497 552 | 1 589 235 461 |
| TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III) | 7 266 035 433 | 5 607 241 633 |

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 1 0 0 7 0 2 4 2 9 1 9 6 4

Désignation de l'entreprise: SARL GROUPE SALEM AVICOLE

Activité: COMPLEXE AVICOLE

Adresse: 66 RUE EMIR ABDELKADER BISKRA

Exercice clos le 31/12/21

BILAN (ACTIF)

| ACTIF | 2021 | | | 2020 |
|---|----------------------|---|----------------------|----------------------|
| | Montants Bruts | Amortissements Provisions et pertes de valeurs | Net | Net |
| ACTIFS NON COURANTS | | | | |
| Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif | | | | |
| Immobilisations incorporelles | 61 230 | 61 230 | | |
| Immobilisations corporelles | | | | |
| Terrains | 61 372 537 | | 61 372 537 | 61 372 537 |
| Bâtiments | 1 111 580 523 | 260 158 313 | 851 422 209 | 945 115 261 |
| Autres immobilisations corporelles | 3 977 285 342 | 1 060 440 919 | 2 916 844 422 | 2 191 477 065 |
| Immobilisations en concession | | | | 18 493 185 |
| Immobilisations encours | 2 553 276 297 | | 2 553 276 297 | 1 783 487 417 |
| Immobilisations financières | | | | |
| Titres mis en équivalence | | | | |
| Autres participations et créances rattachées | | | | |
| Autres titres immobilisés | | | | |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | | | | |
| Impôts différés actif | | | | |
| TOTAL ACTIF NON COURANT | 7 703 575 930 | 1 320 660 462 | 6 382 915 468 | 4 999 945 467 |
| ACTIF COURANT | | | | |
| Stocks et encours | 252 552 788 | | 252 552 788 | 93 831 989 |
| Créances et emplois assimilés | | | | |
| Clients | 57 770 080 | | 57 770 080 | 77 198 267 |
| Autres débiteurs | 27 125 160 | | 27 125 160 | 370 634 |
| Impôts et assimilés | 103 703 829 | | 103 703 829 | 64 051 571 |
| Autres créances et emplois assimilés | | | | |
| Disponibilités et assimilés | | | | |
| Placements et autres actifs financiers courants | | | | |
| Trésorerie | 441 968 105 | | 441 968 105 | 371 843 702 |
| TOTAL ACTIF COURANT | 883 119 965 | | 883 119 965 | 607 296 166 |
| TOTAL GENERAL ACTIF | 8 586 695 895 | 1 320 660 462 | 7 266 035 433 | 5 607 241 633 |

ملحق رقم (03): الميزانية المفصلة لجانب الأصول لسنة 2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
 République Algérienne Démocratique et Populaire
 وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
 Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Khider – Biskra
 Faculté des Sciences Economiques
 Commerciales et des Sciences de gestion



جامعة محمد خيضر - بسكرة
 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم والتسيير
 عمادة الكلية

الرقم : 00266 /ك.ع.إ.ت.ع ت /2024

إلى السيد مدير: ش.ذ.م.م.: مجمع سالم للدواجن
 ولاية بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلبة:

- 1 لقريشي هنية
- 2 صخراوي الطاهر
- 3 /

المسجلون بـ قسم العلوم المالية والمحاسبية
 بالسنة: ثانية ماستر محاسبة وتدقيق

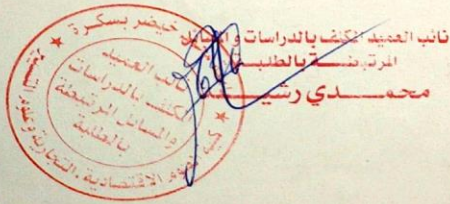
وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة التخرج المعنونة بـ:

"" الإفصاح عن الأصول البيولوجية ""

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

بسكرة في: 2024-03-04

ع/ عميد الكلية



تأشير المؤسسة المستقبلة



Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la
Recherche Scientifique
Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion
Département des Sciences de Gestion



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرار القرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه: العزيم شريف هـ.ب.

الصفة: طالب

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم 2039005000. الصادرة بتاريخ: 2018/11/31

المسجل بكلية: علوم الاقتصاد والتجارة وعلوم التسيير. قسم: علوم التسيير وعلوم التسيير.

والمكلف بإنجاز: مذكرة ماستر

تحت عنوان: التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية من الأزمة الاقتصادية العالمية على الاقتصاد الجزائري

ووفق: المخطط العام للدراسة العلمية في الاقتصاد والتجارة وعلوم التسيير

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في انجاز البحث وفق ما ينصه القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 2020/03/04

إمضاء المعني بالأمر

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la
Recherche Scientifique
Université Mohamed KHIDHER - Biskra
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion
Département des Sciences de Gestion



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه: صخر اوي الظاهر

الصفة: طالب

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 202430999 الصادرة بتاريخ: 2016/05/13

المسجل بكلية: علوم الاقتصاد والتسيير قسم: علوم مالية ومحاسبية

والمكلف بإنجاز مذكرة ماستر

تحت عنوان: التقييم والإفصاح المحاسبي عن الأرباح

المسؤولين حسب وفق النظام المحاسبي الهامو - مؤسسة المداين

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في انجاز البحث وفق ما ينصه القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 2024/03/04

إمضاء المعني بالأمر
mfp

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكره في: 2024/06/04

جامعة محمد خيضر - بسكره

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

أنا الممضي أسفله الأستاذ (ة): بن عيشي بشير

الرتبة: أستاذ ...

قسم الارتباط: العلوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر - للطلبة (ة): 1- لقريشي هنية

2 - صخراوي الطاهر

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان: القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي والمالي دراسة حالة - مؤسسة

سالم للدواجن (بسكره)

أرخص بطبع المذكرة المذكورة.

رئيس القسم

الأستاذ المشرف



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



الموضوع:

القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي
دراسة حالة _ مؤسسة سالم للدواجن (بسكرة)_

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

بن عيشي بشير

من إعداد الطلبة (ة):

- هنية لقريشي.
- الطاهر صخراوي

لجنة المناقشة

| الجامعة | الصفة | الرتبة | أعضاء اللجنة |
|---------|--------|---------|----------------|
| بسكرة | رئيسا | - | - |
| بسكرة | مشرفا | - | - بن عيشي بشير |
| بسكرة | مناقشا | - | - |

الموسم الجامعي: 2023-2024