

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع:

المعالجة المحاسبية لأصول البيولوجية في الشركات الزراعية

دراسة حالة مؤسسة سالم للدواجن بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- بن عيشي بشير

من إعداد الطلبة:

- مومي يوسف
- بيطام مهدي عبد القادر

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر أ	- كحول صورية
بسكرة	مقررا	- أستاذ	- بن عيشي بشير
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر ب	- بوروبة الهام

الموسم الجامعي: 2021-2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع:

المعالجة المحاسبية لأصول البيولوجية في الشركات الزراعية

دراسة حالة مؤسسة سالم للدواجن بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- بن عيشي بشير

من إعداد الطلبة:

- مومي يوسف

- بيطام مهدي عبد القادر

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر أ	- كحول صورية
بسكرة	مقررا	- أستاذ	- بن عيشي بشير
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر ب	- بوروبة الهام

الموسم الجامعي: 2021-2022

شكر وتقدير

نشكر الله عز و جل الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل المتواضع . و نتقدم بجزيل

الشكر إلى الأستاذ المشرف الدكتور " بن عيشي بشير " الذي لم يبخل علينا

بنصائحه و إرشاداته طيلة قيامنا بهذا العمل . كما نتقدم بجزيل الشكر و التقدير

الى أعضاء لجنة المناقشة كل بأسمه على تفضلهم بقبول مناقشة هذا العمل

المتواضع و تقيمه جزاهم الله كل خير.

وكل من قدموا لنا يد العون ، كما نتقدم بالشكر إلى كل من ساعدنا لإتمام هذا

العمل سواء من قريب أو من بعيد .

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

أما بعد الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

اهدي تخرجي الى من كان نور دربي وذخري ومن علمني دون انتظار

(أبي العزيز)

وإلى أُملي في الحياة وقرّة عيني إلى من كان دعائها سر نجاحي والتي لم تدخر جهدا

في سبيل إسعادي دائما

(أمي الحبيبة)

وإلى سندي في شدتي وبهم اقوى على دينتي

(إخوتي كل باسمه)

ولا يسعني الا أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لجميع اساتذتي على ما قدموه من

مجهود علمي ، والشكر الموصول أيضاً لكل الزملاء والأصدقاء والاخوة الذين

أمضيت معهم أجمل سنوات حياتي

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام

على سيد المرسلين وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإخلاص

إلى يوم الدين

أهدي هذا العمل إلى روح أخي الطاهرة "رحمة علي" رحمه الله

إلى أمي وأبي حفظهما الله ورعاهما وبارك لهما

في عمريهما

إلى إخوتي حفظهم الله ووفقهم لكل خير

إلى أساتذتي الكرام وكل من شاركني في إنجاز هذه المذكرة

-بیطام مهدي عبد القادر-

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة إشكالية كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المنشآت الزراعية من خلال تناولنا في الجانب النظري لمداخل ومفاهيم وكل ما يتعلق بالأصول البيولوجية والنشاط الزراعي و كيفية القياس والإفصاح والتسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية وفق كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة) والنظام المحاسبي المالي scf.

وتضمنت هذه الدراسة في جانبها التطبيقي دراسة حالة مؤسسة سالم للدواجن بولاية بسكرة وذلك لتوضيح كيفية المعالجة المحاسبية في المؤسسة محل الدراسة من خلال اطلعنا على العمليات المحاسبية ومعرفة كيفية القياس والإفصاح و التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية (دجاج) وذلك وفق النظام المحاسبي المالي scf.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المعالجة المحاسبية، الزراعة، الأصول البيولوجية

Study summary:

This study aims to know the problem of how the accounting treatment of biological assets in agricultural establishments through our dealing with the theoretical side of the entrances and concepts and everything related to biological assets and agricultural activity and how to measure, disclose and record the accounting of biological assets according to both the International Accounting Standard No. 41 (Agriculture) and the accounting system financial .scf

This study, in its applied aspect, included a case study of the Salem Poultry Corporation in the Wilayat of Biskra in order to clarify the accounting treatment in the institution under study by informing us about the accounting operations and knowing how to measure, disclose and record the accounting of biological assets (chicken) according to the financial accounting system scf.

Key words: financial accounting system, accounting treatment, agriculture, biological assets

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	أهم أنواع الأصول البيولوجية	02
02	مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات	12
03	مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي 41 والنظام المحاسبي المالي	23
04	شراء الحيوانات على الحساب	27
05	حساب قسط الإهلاك	28
06	خسارة القيمة (القيمة السوقية < القيمة المحاسبية الصافية)	28
07	خسارة القيمة (القيمة السوقية > القيمة المحاسبية الصافية)	29
08	المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية المقتناة من أجل التربية	29
09	حالة بيع المنتج	30
10	حالة الاحتفاظ بالمنتج كأصل غير جاري	30
11	شراء الحيوانات	31
12	إدخال الحيوانات المشتراة إلى المخزن	32
13	وفاة أصل بيولوجي حيواني غير جاري	33
14	وفاة أصل بيولوجي حيواني جاري	33
15	مرض أصل بيولوجي حيواني واللجوء للذبح الاضطراري	34
16	شراء المواد الأولية	35
17	إدخال المواد الأولية للمخزن	35
18	استهلاك المواد الأولية	35
19	مرحلة الحصاد	36
20	جني المحصول	36
21	فترة التكوين والإنشاء	37
22	فترة الإنتاج والإثمار	37
23	قسط الإهلاك	38
24	إدخال المنتجات إلى المخزن	38
25	فترة التدهور والاختلال	39
26	جانب الأصول من الميزانية للسنة المالية 2018	46
27	جدول الخصوم للسنة المالية 2018	48
28	جدول حسابات النتائج لسنة 2018	49
29	التسجيل المحاسبي لعملية شراء الأصل البيولوجي (صيصان)	53
30	التسجيل المحاسبي لعملية شراء الغذاء (حبوب وفيتامينات)	54

55	التسجيل المحاسبي لعملية الشراء(دخول المشتريات الى المخزن)	31
56	التسجيل المحاسبي لعملية الاهتلاك	32
56	التسجيل المحاسبي في اليومية (اهتلاك اصل بيولوجي)	33
57	التسجيل المحاسبي التنازل عن الاصل البيولوجي في حالة خسارة قيمة	34
58	التسجيل المحاسبي التنازل عن الاصل البيولوجي في حالة فائض قيمة	35
58	تحويل أصل قيد الإنجاز الى أصل تام	36
59	التسجيل المحاسبي لعملية البيع	37

مقدمة

شهدت السنوات الأخيرة من القرن العشرين وإلى يومنا هذا تطورات وتحولات في العلاقات الإقتصادية الدولية والتي قادت إلى ظهور مرحلة جديدة مختلفة تماما عن المراحل التي سبقتها، هذا التغير في الواقع الإقتصادي أدى إلى ظهور مجموعة من الضوابط والأسس التي تحدد شكل ومحتوى القوائم المالية المفصح عنها من طرف المؤسسات.

هنا جاء الدور الذي لعبته المنظمات العالمية المهتمة بمهنة المحاسبة بإصدار معايير محاسبية دولية، ومن هذه المعايير لدينا المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة) والذي ضبط مفهوم النشاط الزراعي و كيفية الإفصاح المتعلقة به، للأهمية الكبيرة والمميزات التي يحتوى عليها هذا النشاط.

الجزائر والتي تعتمد على الإستيراد بشكل كبير على الرغم من أن المنتوجات الوطنية ذات جودة عالية كتمور دقلة نور، فالإهتمام بالنشاط الزراعي سيكون له الأثر الكبير على نقل البلد نقلة نوعية نحو الإزدهار، إلا أنها وليومنا هذا تطبق المحاسبة العامة والتي تعتمد على النظام المحاسبي المالي SCF ولا وجود لمخطط محاسبي خاص بالنشاط الزراعي، بالإضافة إلى أنها لا تستخدم المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في تقييم الأصول البيولوجية وعملية الإعتراف والإفصاح في القوائم المالية.

-إشكالية الدراسة:

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع كما يلي:

كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المنشآت الزراعية ؟

التساؤلات الفرعية:

اعتمادا على إشكالية الدراسة يتم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

✓ ما المقصود بالأصول البيولوجية ؟

✓ كيف تتم معالجة الأصول البيولوجية وفق SCF ؟

✓ كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسة محل الدراسة (الاخوة سالم)

-فرضيات الدراسة:

✓ من أجل الإجابة على مجموعة من التساؤلات السابقة يتم وضع الفرضيات التالية؟

✓ الأصول البيولوجية هي النباتات و الحيوانات

✓ يعالج النظام المحاسبي المالي SCF الأصول البيولوجية وفق مجموعة من الإجراءات والقواعد والنصوص التنظيمية

المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية.

✓ تتم المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسة محل الدراسة (الاحوة سالم) وفق النظام المحاسبي المالي SCF

-أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة من أهمية النشاط الزراعي بحيث أنه من الأهم الأنشطة التي يتركز عليها الإقتصاد الوطني بالإضافة إلى النظر في الواقع الداخلي وما وصلت إليه محاسبة الأصول البيولوجية من تطور من خلال التطرق إلى المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية، حيث ستساهم هذه الدراسة في تبيان مواطن الضعف ووضع التوصيات التي تساهم في الإضافة لهذا المجال.

- اهداف الدراسة :

يهدف البحث لما يلي:

✓ التعرف على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

✓ التعرف على النظام المحاسبي المالي SCF.

✓ كيفية المعالجة المحاسبية للأنشطة المنتجات الحيوانية من الناحية النظرية والعملية.

✓ تقييم أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن هذه المؤسسات .

-أسباب إختيار الموضوع:

✓ إهتمامنا الشخصي بالموضوع.

✓ الرغبة في التعرف على كيفية المعالجة المحاسبية في الشركات الزراعية في ولايتنا بسكرة.

✓ محاولة الإحتكاك بالواقع لكسب خبرات في مجال له مستقبل مشرق في بلدنا.

✓ من أجل فتح المجال للباحثين والمهتمين في الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية.

-حدود الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة ومن اجل الوصول الى النتائج المرجوة فان الدراسة قد ارتبطت بحدود مكانية وزمانية:

✓ الحدود المكانية : اجراء دراسة حالة في مجمع سالم لدواجن حيث يقع المركز الرئيسي للمجمع محل الدراسة في ولاية بسكرة

✓ الحدود الزمانية: السداسي الثاني من السنة الجامعية 2022/2021

-صعوبات البحث:

- ✓ استخدام المؤسسات الزراعية لمحاكاة مبسطة.
- ✓ التحفظ المبالغ فيه فيما يخص الوثائق المحاسبية من المؤسسة محل الدراسة.
- ✓ ندرة المراجع خصوصا فيما تعلق بالمعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي scf .

-منهج الدراسة

من اجل تحقيق الأهداف المرجوة و الإجابة على الإشكالية المطروحة استخدمنا المنهج الوصفي لمعالجة الجانب النظري ، اما الجانب التطبيقي فقد قمنا بدراسة حالة في المجمع بإجراء مقابلات.

-الدراسات السابقة:

1/ دراسة "وليد عمر البشير ابراهيم" (2016)، بعنوان: "مدى توافق الممارسات المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان والمعياري الدولي رقم (41)" حيث هدفت الدراسة الى معرفة مدى تطبيق الشركات الزراعية السودانية المعيار الدولي رقم (41)، وكذلك معرفة مدى وجود اختلاف في الممارسة المحاسبية في الشركات الزراعية السودانية وأسبابه ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة هو أن معظم الشركات الزراعية التي تستخدم الأصول البيولوجية في العمليات الزراعية في ولاية الخرطوم تستند إلى بعض بنود المعيار في إعداد قوائمها المالية و ليست كل البنود بنفس الدرجة حسب البيئة التي هي فيها وأن الشركات الزراعية غير ملزمة في السودان بتطبيق المعيار وطبيعة النشاط الزراعي يؤدي إلى إختلاف في القوائم واختلاف عملية القياس والافصاح بين الشركات الزراعية، ولقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات التي تساعد على تجاوز المعوقات في المجال وهي:

أ- أن يقوم مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان بوضع معيار وطني للممارسة في الشركات الزراعية التي تستخدم الأصول البيولوجية في العمليات الزراعية ويتوافق مع المعيار الدولي رقم (41).

ب- حتى تستطيع الشركات الوطنية الزراعية (التي لم تطبق المعيار) جذب الإستثمار الأجنبي عليها تطبيق المعيار الدولي رقم (41) في إعداد قوائمها لأنه يزيد من موثوقيتها.

ج- على الشركات الزراعية الإعتماد على إستخدام القيمة العادلة لقياس الاصول البيولوجية وتقييمها، بإعتبار أن القيمة العادلة أسلوب لقياس وتقييم الاصول بقيمتها الجارية.

2/ دراسة "حنان لونيس" (2019)، بعنوان: "محاكاة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعياري الدولي رقم (41) مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها" حيث تطرقت هذه الدراسة إلى كيفية تسجيل الأصول البيولوجية وإعطائها تصور لإطار محاسبي خاص بها، وقد هدفت الدراسة إلى معرفة عناصر الأصول البيولوجية المكونة للنشاط الفلاحي، وكيف يتم تطويرها وكذلك محاولة إعطاء تصور مصغر لمخطط محاسبي خاص بالقطاع الفلاحي مع التعرف

على ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)، وخلصت إلى أن للقطاع الفلاحي محاسبة مبسطة وليست معقدة بالإضافة إلى أنه لا يوجد إختلافات كبيرة بين ما يتم التعامل به في الجانب المحاسبي لها مع ما هو مذكور في المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) إلا في بعض النقاط كالقيمة العادلة بالإضافة إلى بعض الإستنتاجات الأخرى حيث تقول بأن أغلب المنتجات الفلاحية النباتية والحيوانية تعتبر من الثببتات أيضا وجود بعض الاختلافات ما بين ما هو مطبق في محاسبة القطاع الفلاحي وما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (41).

3/دراسة "بلخير"، "بوغزالة" و"شحي"، (2020/2019)، بعنوان: "إشكالية قياس الأصول البيولوجية حسب SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية-دراسة حالة شركة تيجان بالوادي "TEDJANE- تطرقت هذه الدراسة إلى مدى ملائمة بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية، القيمة العادلة) 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 التكلفة التاريخية و جاءت هذه الدراسة للوقوف على أهمية تطبيق منهج المحاسبة عن القيمة العادلة والتعريف بمحاسبة المشتقات في مؤسسات الأعمال ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة هو أن التقييم الأولي لممتلكات المؤسسة يكون على أساس التكلفة التاريخية بالإضافة إلى وجود عدة طرق للتقييم، كما أن الأصول البيولوجية تمر بعدة مراحل من ولادتها ونموها إلى غاية بيعها وبالتالي يكون من الصعب تتبع تكلفة الإنتاج بصفة مستقلة ومن أهم التوصيات التي جاءت بها الدراسة هو ضرورة إعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي وذلك للدور الذي يؤديه في إعداد القوائم المالية ذات مصداقية مع الإهتمام بالتطبيق الفعلي لمفهوم القيمة العادلة لما لها من مميزات في القياس المحاسبي و الحرص على إختيار بديل القياس المناسب الأقرب للواقع عند إعداد الكشوف المالية بناء على المعايير المحاسبية الدولية.

4/دراسة "زينب محمد محمد سليم"، (2017)، بعنوان: "تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجني وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41" ولقد هدفت الدراسة إلى تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية لمنشآت الداجني وفقا للمعيار الدولي رقم (41) وتناولت التأصيل العلمي للأصول البيولوجية في ضوء المعايير الدولية والمصرية وأوضحت الدراسة مفهوم وطرق ونماذج القياس المحاسبي لأصول النشاط الداجني، وقد توصلت إلى أن النشاط الداجني يعتبر في الوقت الحالي من القطاعات جاذبة الاستثمار والتي تحتاج إلى ضرورة الإهتمام بجوانبه المحاسبية لجذب المزيد من الإستثمارات وأن النفقات اللاحقة على الإقتناء أو الإستحواذ المبدئي للأصل الداجني يتم معالجتها محاسبيا وفقا للهدف من إقتناء الأصل سواء كان أصل ثابت أو متداول وعلى ضوء هذه النتائج قدمت مجموعة من التوصيات أهمها تشجيع الباحثين والدارسين على إجراء المزيد من البحوث المتعلقة بالمنشآت الداجنة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول الداجنة للمساهمة في إيجاد الحلول للمشكلات المحاسبية التي تواجهها هذه المنشآت كما يجب على هذه الأخيرة نشر المعلومات المالية عن نشاطها لتعكس حقيقة المركز المالي وحقيقة نتيجة أعمالها لتساعد المستثمرين الحاليين والمترقبين في إتخاذ القرارات الاستثمارية.

5/ دراسة "أحمد دادة شهاب الدين"، (2021/2020)، بعنوان: "المحاسبة الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 بين النظرية والتطبيق" تطرقت هذه الدراسة إلى كيفية أتمتة عملية الاعتراف و تقييم الأصول البيولوجية من قبل المؤسسة الزراعية و الإفصاحات اللازمة التي يجب عليها القيام بها وقد إنطوت الدراسة على مجموعة من الأهداف نذكر منها محاولة تبسيط المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) و إستعراض أهم متطلباته بالإضافة إلى فهم طبيعة النشاط الفلاحي و التعرف عليه مع معرفة كيفية الإعتراف والتسجيل المحاسبي وفق المعيار وكان مما خلصت إليه الدراسة هو أن للقطاع الفلاحي محاسبة مبسطة و ليست معقدة بالإضافة إلى غياب تام لتطبيق المعيار الدولي رقم (41) في عمليات الإعتراف و التقييم والإفصاح عن الأصول البيولوجية لذلك قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة إعتداد المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) في عملية الإعتراف و تقييم الأصول البيولوجية والإفصاح عنها من قبل المؤسسات الفلاحية والعمل على وضع نظام محاسبي خاص بالقطاع الفلاحي وتطوير القطاع وتدعيمه في الجزائر.

التعليق على الدراسات السابقة:

- تميزت الدراسات السابقة بإبراز مدى توافق الممارسات المحاسبية مع المعيار الدولي رقم (41).
- تتفق الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في تطوير معيار وطني يتوافق مع المعيار الدولي رقم (41).
- نجد أيضا أنه كلا من الدراسات السابقة والدراسة الحالية اتفقت على إبراز كيفية وطرق التسجيل المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة.
- - هيكल البحث :

للإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها تم تقسيم البحث المقدم الى ثلاث فصول ،حيث تم عرض المقدمة واشكالية الدراسة اما الفصل الأول فكان حول للأصول البيولوجية والنشاط الزراعي وتم تقسيمه الى مايلي:

اما الفصل الثاني قد تطرقنا من خلاله الى القياس والإفصاح والتسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية وجاء فيه مايلي:

اما الفصل الثالث فكان الجانب التطبيقي وتمثل دراسة حالة مؤسسة سالم للدواجن وتم من خلاله التجسيد ما جاء في الجانب النظري وفي الأخير تم ختام البحث بمجموعة من النتائج و التوصيات.

الفصل الأول:

الإطار النظري للأصول البيولوجية

تمهيد:

يعد قطاع الزراعة من القطاعات المؤثرة في التنمية الاقتصادية حيث تعتمد بعض الصناعات الهامة علىية في الحصول على مستلزمات إنتاجها ، كما تعتمد علىية بعض قطاعات الاقتصاد القومي في الحصول على الاحتياجات الغذائية ، ومن ثم وجب الاهتمام بالقطاع الزراعي ورفع إنتاجيته ضمن إستراتيجية التنمية المرتكزة على التصنيع ، حتى لا يواجه الاقتصاد القومي نقصا في مستلزمات الإنتاج يتسبب في وجود طاقات عاطلة أو فجوة غذائية تتزايد مع ارتفاع النمو السكاني ،وتتسبب في زيادة عجز ميزان المدفوعات وفي حرمان القطاعات الأخرى من النقد الأجنبي اللازم لاستيراد معداتها ومستلزماتها ومن خلال هذا الفصل سنوضح كل مايتعلق بالأصول البيولوجية و النشاط الزراعي .

المبحث الأول: ماهية الأصول البيولوجية ومقوماتها

المطلب الأول: ماهية الأصول البيولوجية

الفرع الاول: تعريف الأصول البيولوجية

"الأصول البيولوجية: الكائنات الحية من الحيوان والنبات." (رحال، نعامي، و محرم، 2018، صفحة 32)

تعريف الأصل البيولوجي حسب النظام المحاسبي المالي SCF: وفقا لـ SCF، فإن الأصل البيولوجي هو "حيوان أو نبات حي أو مجموعة من الأصول البيولوجية التي هي عبارة عن مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية" وعليه نعرف الأصول البيولوجية بأنها:

الكائنات الحية غير البشرية التي تمتلكها المنشأة الزراعية نتيجة أحداث و معاملات اقتصادية ، و كائنات حية غير بشرية مولدة ذاتياً مع توقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية نتيجة إدارة خاصية التحول البيولوجي .

أمثلة لبعض الأصول البيولوجية: (علاوي، 2001، صفحة 226)

الجدول رقم (01): أهم أنواع الأصول البيولوجية

الأصول الحيوانية(البيولوجية)	المحاصيل الزراعية	منتجات الصناعة الغذائية
الانعام	الصوف	خيوط مغزولة، سجاد
أشجار في غابات مزروعة	جذوع الأشجار	أخشاب
نباتات	قطن، قصب السكر	خيوط، ملابس، سكر
مواشي ألبان	حليب	جبين
ابقار	ذبائح	سجق لحم
شجيرات	أوراق	شاي، تبغ معالج
أشجار فواكه	فواكه مقطوفة	فواكه مصنعة، عصائر

المصدر: علاوي لخضر ، معايير المحاسبة الدولية ، 2001، ص 226

المطلب الثاني: أنواع الأصول البيولوجية

الفرع الأول: الأصول البيولوجية القابلة للإهلاك : (محمد و محمد، 2008، صفحة 58)

"هي تلك الأصول التي يجري حصادها كمحصول زراعي وتباع كأصول بيولوجية ومن أمثلة الأصول البيولوجية القابلة للإهلاك الدواجن المقتناة للتربية والتفريخ وإنتاج البيض ودواجن التسمين وإنتاج اللحوم ومواشي إنتاج اللحوم والألبان".

الفرع الثاني: الأصول البيولوجية الحاملة :

"هي تلك الأصول البيولوجية غير القابلة للإهلاك مثل الدواجن المقتناة لإنتاج البيض و كروم العنب وأشجار الفاكهة والأشجار التي يحصل منها خشب الحرف وتبقى الأشجار والأصول البيولوجية الحاملة ليست منتجا زراعيا ولكنها متعددة ذاتيا".

الفرع الثالث: الأصول البيولوجية الناضجة

"هي تلك الأصول القابلة للحصاد أو الجاهزة للبدء في عملية حصاد منتظم لها وتكون الأصول البيولوجية القابلة للإهلاك ناضجة عندما تتوفر لها الصفات التي تؤهلها للحصاد وتكون الأصول البيولوجية الحاملة ناضجة عندما تكون جاهزة للبدء في عمليات إنتاج أو حصاد لها "

وفيما يلي بعض المصطلحات المستخدمة في المعيار بالمعنى المحدد لها: (محمد و محمد، 2008، صفحة 59)

أ- النشاط الزراعي : هو إدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية إلى منتجات زراعية لأغراض البيع أو الاستهلاك

أو إجراء معالجات أخرى لها أو تحويلها إلى أصول بيولوجية أخرى.

ب- التحول البيولوجي : هو عملية النمو والتحلل والإنتاج والتوالد والتي تسبب تغيرات نوعية وكمية في الكائنات الحية

ونشوء أصول جديدة في شكل انتاج داخلي أو أصول حيوية إضافية من نفس النوع.

ج- النشاط الداخلي : يشمل كافة الشركات العاملة في نشاط دواجن التسمين أو البياض بما في ذلك البياض التجاري

والتسمين التجاري وأمهات التسمين البلدي .

المطلب الثالث: خصائص ومقومات الأصول البيولوجية

الفرع الأول: خصائص الأصول البيولوجية (حامدي، 2016، ص79-ص81)

-التحول البيولوجي كسمة أساسية للأصول البيولوجية.

-موسمية بعض الأصول البيولوجية.

-تأثير الطبيعة علي الأصول البيولوجية.

- تأثير بعض العوامل الفنية على الأصول البيولوجية النباتية .

-تعدد المنتجات الزراعية، حيث تقوم الوحدة الزراعية الإنتاجية بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد، فمثلا إنتاج الماشية في المزرعة هو اللحوم والألبان والجلود، وقد أدت هذه الظاهرة إلى خلق مشكلة التكاليف المشتركة مما يتطلب إيجاد أسس علمية صحيحة لتحديد حصة كل منتج منها.

موسمية الإنتاج الزراعي: تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعي بموسمية الإنتاج، بما ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم، وتؤدي هذه الخاصية أيضا إلى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية.

- صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدما: إذ يتأثر الإنتاج الزراعي كما ونوعا بالعديد من العوامل الخارجية مثل العوامل المناخية. - تدخل الأنشطة الزراعية بعضها مع البعض الآخر: فمخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكنه أن تكون مدخلات الأنشطة زراعية أخرى مما يتطلب وجود نظام محاسبي فعال قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المؤسسة.

- التغير في تبويب الأصول الزراعية: إذ تبوب الموجودات الزراعية إلى ثابتة أو متداولة باختلاف الغرض من اقتنائها، فماشية التربية تبوب كأصول ثابتة في قائمة المركز المالي، كذلك ماشية العمل والألبان كونها تساهم في العملية الإنتاجية، أما ماشية التسمين فتبوب كأصول متداولة، حيث الهدف منها المتاجرة لتحقيق الأرباح، وقد يؤخذ قرار بتغيير الغرض الرئيسي من اقتناء الأصل الزراعي مما يستوجب تغيير أسلوب عرض تلك الأصول في قائمة المركز المالي.

- اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية: تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص التي تنعكس على العمل المحاسبي، إذ أن الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الإنتاج الزراعي التي قد تكون فصلية أو موسمية حسب نوع النشاط، أما الفترة المالية فتكون مرتبطة بتاريخ إعداد الحسابات الختامي في كل قطاعات الدولة.

-ارتفاع نسبة الأصول الثابتة: حيث تتأثر هذه الأنشطة بارتفاع نسبة التثبيتات بها والتي قد تصل إلى 75% من رأس المال المستثمر، وتتمثل هذه التثبيتات في الأراضي والمباني (حظائر ومخازن، محطات تفريغ...)، والآلات والمعدات الزراعية، كما تتمثل التثبيتات في أصول ثابتة حي كالماشية والأغنام والدواجن المقتناة لغرض استخدامها وليس لغرض بيعها، ويترتب على ذلك ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة في المنشآت الزراعية وانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة، وهذا بدوره يستلزم أن يتجه المزارع إلى أنشط زراعية متعددة، والقيام بأنشطة زراعية إضافية لن تحمل المزارع بتكاليف كبيرة نظرا لانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة

الفرع الثاني: مقومات الأصول البيولوجية (محمد و محمد، 2008، الصفحات 59-60)

1- الملكية : اشترطت التعاريف التي أخذت بوجهة النظر القانونية أن يكون المورد الاقتصادي مملوكا ملكية قانونية للوحدة حتى يمكن اكتسابه صفة الأصل ، بمعنى أن يكون للوحدة الحق القانوني الكامل في استخدام الأصل والتصرف فيه حتى يمكن أن يصنف كأصل من الأصول المحاسبية وقد تأثر المعيار (41) بالأساس الذي بني عليه مفهوم الوحدة المحاسبية والذي يأخذ صورتين:

أ-الأساس القانوني: ويعنى أن يكون القانون هو الأساس في تحديد مفهوم الوحدة المحاسبية بمعنى أن يكون للوحدة شخصية قانونية مستقلة.

ب- الأساس الاقتصادي: ويعنى إن يكون المعيار الأساسي في تحديد مفهوم الوحدة المحاسبية هو تكامل مجموعة من الموارد الاقتصادية واستخدامها في ممارسة نشاط معين .

2-المنافع أو الخدمات المستقبلية : يعنى المعيار أنه لكي يمكن تصنيف المورد الاقتصادي كأصل من الأصول فلا بد أن تتوافر لدية القدرة على تقديم خدماته ومنافع لأكثر من فترة مالية مقبلة وبذلك يساهم المورد في تحقيق عائد مستقبلي للوحدة الاقتصادية .

3- إمكانية القياس : أن جوهر عملية المحاسبة هو القياس وتتم المحاسبة بتوفير مقاييس مختلفة لبيان الأهمية الاقتصادية للمورد ومن ثم فإن المعيار الأساسي في تصنيف المورد كأصل إمكانية خضوعه للقياس المحاسبي بمعنى إمكانية التعبير عنه في صورة نقدية وبناء على ذلك فإن الأصل البيولوجي يعتبر أصلا ذو قيمة طالما أنه يؤدي منافع يمكن قياسها

المبحث الثاني: ماهية النشاط الزراعي مبادئه وتطوره

تعتبر الزراعة المصدر الرئيسي لحاجات الانسان من غذاء وكساء ويمثل النشاط الزراعي أحد الأنشطة الاقتصادية الهامة على المستوى القومي خاصة من نواحي الانتاج والدخل والعمالة، ويتميز الإنتاج الزراعي بمجموعة خصائص اقتصادية وطبيعية واجتماعية متفردة عن غيره من الأنشطة تؤثر بصورة مباشرة وغير مباشرة على النظام المحاسبي المتبع في المنشأة، بحيث يعكس تلك الطبيعة الخاصة والمميزة وما يترتب عليها من مشكلات محاسبية، لذا يهدف هذا الفصل إلى التعرف على طبيعة النشاط

الزراعي، وخصائصه، وكيفية انعكاسها على المحاسبة، وكذلك التعرف على ماهية المحاسبة الزراعية، وفروعها، مع التركيز على المحاسبة المالية الزراعية، ومقومات النظام المحاسبي في المنشآت الزراعية، وأهم الفروض والمبادئ المحاسبية الواجب تطبيقها عند المحاسبة عن العمليات المتعلقة بالأنشطة الزراعية

المطلب الأول: تعريف و أنواع النشاط الزراعي وأقسامه

الفرع الأول: تعريف النشاط الزراعي

"تعرف المشروعات الزراعية بأنها تلك المشروعات التي تزاوّل واحدة أو أكثر من الأنشطة الزراعية السابق ذكرها، وتختلف المشروعات الزراعية من حيث حجمها، وشكلها القانوني" (عباس حلمي و رجب رزق، 2021، صفحة 15)

كما يمكن تعريف النشاط الزراعي؛ "هو ذلك النشاط الذي دار بواسطة منشأة للتحويل الحيوي وحصاد الأصول الحيوية إلى منتجات لغرض البيع أو إلى تحويلها إلى منتج زراعي، أو إلى أصول حيوية إضافية." (عباس حلمي و رجب رزق، 2021، الصفحات 7-8)

ويتبين من هذا التعريف ما يلي:

أ- إن الأنشطة الزراعية هي تلك الأنشطة التي تتضافر فيها عوامل الطبيعة (الظروف المناخية والتربة) مع عوامل الإنتاج (الأرض، العمل، ورأس المال) لتأتي المخرجات من إنتاج زراعي وحيواني.

ب- التحويل الحيوي يتكون من عمليات النمو، ووقف النمو، والإنتاج، والتكاثر والتي ينتج عنها تغيرات كمية أو نوعية في الأصل الحيوي.

ج- المنتج الزراعي هو منتج محصود من الأصول الحيوية للمنشأة، والأصول الحيوية الإضافية هي حيوانات أو نباتات حية.

الفرع الثاني: أنواع النشاط الزراعي

يتمثل الهدف الرئيسي من المنشأة الزراعية في عملية استغلال الأرض عن طريق الفلاحة والري والحرق لغرض الحصول على المنتجات الزراعية المختلفة كالحبوب وغيرها، وهذا هو الغرض الرئيسي، ويتفرع منه أربعة فروع متنوعة تشمل ما يلي:

أولا المحاصيل النباتية : وتشمل الأنشطة المتعلقة بالإنتاج النباتي ما يلي: (عباس حلمي و رجب رزق، 2021، الصفحات 8-9)

1- محاصيل الحبوب : وهي التي تمكث في الأرض في حدود سنة تقريبا مثل القمح والقطن وقصب السكر.....

2- الخضروات وهي التي تمكث في الأرض بضعة أشهر وتجمع عدة مرات في السنة.

3- منتجات البساتين والحدائق : وهي التي تبقى في الأرض مدة طويلة كأشجار الحمضيات، والنخيل، والفواكه، ونباتات

الزينة، وزهور القطف

4- محاصيل متخصصة كالبطاطا، وبنجر السكر.

ثانيا الإنتاج الحيواني: وتشمل الأنشطة المتعلقة بالإنتاج الحيواني ومنها على سبيل المثال:

1- محطات تربية الحيوانات وتسمين العجول والأغنام والماعز.

2- مشاريع الدواجن اللحم والبيض).

3- المشاريع السمكية (في البحيرات والمنشآت الزراعية المائية).

4- محطات تربية النعام، والسمان، والبط، والرومي.

5- مناحل تربية نحل العسل الأبيض.

ثالثا الصناعات الزراعية: وتشمل الأنشطة المتعلقة بالصناعات الزراعية، ومنها على سبيل المثال:

1- الأسمدة الكيماوية ومبيدات الآفات الزراعية.

2- الآلات والعدد الزراعية، والمضخات، ومنظومات الري الحديثة.

3- المعدات الزراعية المصنعة مثل الأغذية البلاستيكية، معدات صناعة الدواجن، معدات تربية الأسماك وتربية الأبقار

والدواجن وغير ذلك من مستلزمات إنتاج الحليب والألبان والاجبان والزبد والزيوت وجميع صناعات الأغذية.

4- تعبئة وتخزين التمور وما شابه.

5- الجلود والنواتج العرضية للإنتاج الحيواني.

6- إنتاج السماد العضوي (الكومبوست)، وكذلك إنتاج الأعلاف غير التقليدية من بقايا المحاصيل الحقلية .

7- إنتاج السماد العضوي الصناعي، والطاقة (البيوجاز) من تخمير بقايا المحاصيل الزراعية وروث الحيوانات المزرعية ومخلفات مصانع الأغذية.

8- إنتاج الأسمدة الحيوية، إنتاج الوقود الحيوي.

9- إنتاج التقاوى المهندسة وراثية، وتجميع الأصول الوراثية في مجموعات نباتية لحفظ هذه الأصول.

رابعاً استصلاح واستزراع الاراضي: وتشمل الأنشطة المتعلقة باستصلاح واستزراع الأراضي، وشق الترع والمصارف وتقسيمها إلى مساحات وأحواض بحيث تكون جاهزة للإستغلال الزراعي.

الفرع الثالث: أقسام النشاط الزراعي

أولاً: النشاط النباتي

أ-منتجات البساتين: أصول الثابتة وتمر بثلاث مراحل (الانشاء، الاثمار، الشيخوخة)

مرحلة الانشاء: تقني المؤسسة الشتلات وتقوم بتهيئة التربة وغرس الشتلات (ح/6011 مشتريات شجيرات مسهلقة)،

تتحمل المؤسسة مصاريف الأسمدة والعناية بالشتلات حتى تصبح مثمرة (كمصاريف ايجار الأرض وتجهيزها وغرس الشتلات والري واجور العمال (موردو السلع والخدمات 60)، في نهاية كل سنة تحول هذه الفترة إلى استثمارات قيد الإنجاز، حيث يتم دمج كل المصاريف التي تم انفاقها مع قيمة شرائها في د/ 2340 من منطلق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات ومبدأ استقلالية الدورات، عندما تصبح الشجيرات بالغة ومثمرة يتم تحويلها لي أصول منتجة (ح/240 أشجار مثمرة)

1- مرحلة الإثمار: عند جني الثمار يتم إدخالها للمخزن بتكلفة الإنتاج (ح/ 2551 منتجات تامة الصنع من اصل

نباتي). ويتم اخراجها من المخزن عند البيع . ويتم اثبات فسط الاهتلاك سنويا خلال هذه المرحلة، حتى تصل إلى

مرحلة الشيخوخة اين يتم التنازل عليها أو تلمحل وتخرج من أصول المؤسسة.

ب-المحاصيل الحقلية: تعتبر أصولا متداولة، تعد مخزونات نسجل في المجموعة الثالثة المخزونات.

ثانياً: النشاط الحيواني

أ- بالنسبة لماشية العمل، التربية، الألبان: إذا كانت ملك للمؤسسة وتنتظر أن تحقق إيرادا المستقبل البعيد (أكثر من سنة مالية) من خلال الاستفادة منه (الحليب، الصوف، العسل، اللحم)، يعتبر في هذه الحالة أصلا ثابتا يسجل في المجموعة الثانية التثبيتات (ح/25 أصول بيولوجية حيوانية). تقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة للإنتاج، وتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف تسجل في المجموعة السادسة الأعباء كمصاريف الأعلاف وأجرة البيطري (ح/6014 اعلاف مستهلكة، ح/6015 مواد بيطرية مستهلكة).

ب- بالنسبة لماشية التسمين: إذا كانت ملك للمؤسسة وتفتظر أن تحقق إيرادا في المستقبل القريب (أقل من سنة مالية) عن طريق بيعه لذاته، يعتبر مخزونا يسجل في المجموعة الثالثة المخزونات (ح/32 حيوانات). تقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح بالغة وجاهزة للإنتاج، وتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف. تسجل في المجموعة السادسة الأعباء.

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة الزراعية

يمكن تعريف المحاسبة الزراعية بأنها "تطبيق للمبادئ والأسس والفروض والإجراءات المحاسبية في الوحدات التي تمارس نشاطا أو أنشطة زراعية بهدف التوصل إلى نتيجة أعمالها ومركزها المالي بشكل في ودقيق"، وتشمل المحاسبة الزراعية الفروع التالية: (عزوز، صرهود، و معلول، 2021، الصفحات 3-5)

الفرع الأول: أنواع المحاسبة الزراعية

أولا: المحاسبة المالية الزراعية

"هي تطبيق للمبادئ والأسس والفروض المحاسبية المتعارف عليها في الوحدات التي تمارس نشاطا أو أنشطة زراعية بهدف قياس نتائج الأعمال لهذه الوحدات عن فترة زمنية معينة، وإعداد المركز المالي في تاريخ معين"، وهذا النوع من المحاسبة الزراعية هو محور اهتمامنا وتركيزنا في هذا البحث.

ثانيا: محاسبة التكاليف الزراعية

"هي تطبيق الأسس ومبادئ وطرق محاسبة التكاليف في الوحدات التي تمارس نشاطاً أو أنشطة زراعية بغرض قياس تكلفة النشاط الزراعي، والرقابة عليه، وترشيد القرارات الإدارية من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل للأحداث التكاليفية بالوحدة ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية."

ثالثاً المحاسبة الإدارية في المجال الزراعي:

هي تطبيق المفاهيم وأساليب وطرق المحاسبة الإدارية في المشروعات الزراعية بهدف قياس وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها من أجل مساعدتها في رسم السياسات، والتخطيط، وترشيد القرارات، والرقابة والمتابعة، وتقييم الأداء والنتائج، وإدارة المنشأة بكفاءة وفعالية.

المطلب الثالث: فروض ومبادئ المحاسبة الزراعية

الفرع الأول : فروض المحاسبة الزراعية

تتمثل أهم الفروض المحاسبية في النشاط الزراعي فيما يلي: (عباس حلمي و رجب رزق، 2021، الصفحات 17-18)

1- فرض الشخصية المعنوية للمشروع Economic Entity :

يقوم هذا الفرض على اعتبار أن المشروع له شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية أصحاب رأس المال فيه، وبناء على هذا الفرض فإن معاملات المشروع وتصرفاته مع الغير تصدر باسم المشروع الزراعي الحساب الصندوق في الأوراق الرسمية وليس بأسم أصحاب رأس المال فيه، والمشروع طبقاً لهذا الغرض له ذمة مالية مستقلة عن ذمة أصحاب رأس المال.

2- فرض الاستمرار Going Concern :

يقوم هذا الفرض على اعتبار أن المشروع الزراعي مستمرة وتستمر حياته باستمرار عملياته وتنتهي بانتهاء الغرض منه، واستمرار حياة المشروع ليس له علاقة باستمرار حياة

3- فرض الفترة المحاسبية Periodicity :

بناء على هذا الفرض يتم تقسيم مدة المشروع الزراعي إلى فترات متساوية تسمى الفترة المحاسبية، يمكن أن تكون ربع/ثلث /نصف سنوية، وهي عادة ما تكون سنة كاملة، وفي آخر تلك الفترة يتم تحديد المركز المالي لهذا المشروع.

4- فرض القياس النقدي Monetary Unit:

يقوم هذا الفرض على اساس توحيد القياس النقدي في المشروع الزراعي باستخدام الوحدات النقدية كمييار متجانس للعمليات المالية التي يقوم بها، وفي مصر تكون الوحدة النقدية هي الجنية المصري.

الفرع الثاني : مبادئ المحاسبة الزراعية

تمثل أهم المبادئ المحاسبية للأنشطة الزراعية في الآتي: (عباس حلمي و رجب رزق، 2021، الصفحات 18-20)

1- مبدأ التكلفة التاريخية Historical Cost :

وفقا لهذا المبدأ يتم تسجيل العمليات بالدفاتر بالقيمة التي دفعت فعلا وقت حدوث العملية، وبالتالي يتم تسجيل الأصول بالدفاتر بالقيمة التي دفعت في سبيل اقتنائها دون النظر إلى تقلبات أسعار السوق وتغيرات القيمة الشرائية لوحدة النقد بعد حدوث العملية المالية.

2- مبدأ الحيطه والحذر Risk and Uncertainty :

يقتضى هذا المبدأ بضرورة أخذ جميع المصروفات والخسائر المتوقعة والمحتمل حدوثها في الاعتبار عند تحديد نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، وفي المقابل عدم الاعتراف بالإيرادات والأرباح المتوقعة والمحتمل حدوثها والاعتراف بالإيرادات والأرباح المحققة فقط) تجاهل الأرباح المتوقعة إلى حين تحققها الفعلي)، ومن التطبيقات المحاسبية لهذه السياسة تقييم مخزون البضائع في نهاية الفترة المحاسبية بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل وكذلك تكوين مخصصات مختلفة.

3- مبدأ تحقق الإيرادات Revenue Recognition :

يقضي هذا المبدأ أن ما يحصل عليه المشروع الزراعي من دخل يعتبر إيرادة للسنة الحالية إذا كان هذا الدخل هو مقابل بضاعه تم بيعها للعميل وانتقلت ملكية هذه البضاعة بالفعل إليه، أو مقابل خدمة أداها المشروع الزراعي، وبعبارة أخرى يعتبر الدخل الذي يحصل عليه المشروع الزراعي إيرادة للسنة المالية التي يتم قياس نتائج الأعمال في نهايتها.

4- مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات Matching :

يختص هذا المبدأ بتحديد متى تعتبر المدفوعات التي يقوم المشروع الزراعي بتحملها مصروفات تحمل على الفترة المحاسبية، فإذا تم تحديد المصروفات بمكن عندها مقارنة الإيرادات التي تم تحققها خلال نفس الفترة بالمصروفات التي تم تحملها لتحديد نتيجة الأعمال، وبناء على هذا المبدأ تعرف المصروفات بأنها قيمة الخدمات التي استنفدت أو استخدمت خلال السنة المالية في سبيل تحقيق الإيرادات الخاصة بتلك السنة.

ايضاح: إذا قام المشروع الزراعي بشراء علف لعجول التسمين بقيمة 1000 دج، وتم استهلاك جزء منه في منشأة الزراعة الدواجن المملوكة للمشروع بما يقدر بنحو 300 دج وذلك في شهر يناير، وفي نفس الشهر تم الحصول على إيرادات من كل من عجول التسمين، ومنشأة الزراعة الدواجن ببيع رأس من العجول بنحو 1200 دج، و 100 دجاجة من المنشأة الزراعية بنحو 2000 دج

- ففي هذه الحالة لا بد أن يحدث الآتي:

الجدول رقم (02): مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات الوحدة: دج

النوع	المصروف	الإيرادات	الصافي
عجول التسمين	800	1200	500
منشأة الزراعة الدواجن	300	2000	1800

المصدر: عباس حلمي، الاصول العلمية و العملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية، 2021، ص20.

5- مبدأ الثبات Consistency

يختص هذا المبدأ بأن يقوم المحاسب بتطبيق نفس السياسات و الطرق المحاسبية من سنة إلى أخرى دون تغيير حتي يمكن مقارنة النتائج من سنة إلى أخرى على أسس ثابتة و مستمرة.

6- مبدأ الاستحقاق Accrual

طبقاً لهذا المبدأ يتم تحميل السنة المالية للمشروع الزراعي بجميع المصروفات و الإيرادات المتعلقة بالسنة بصرف النظر عند سدادها أو تحصيلها بالكامل أو جزء منها أو عدم سدادها أو تحصيلها بالكامل , فالعبارة بما يخص السنة من مصروفات و ما تستفيده من إيرادات .

خلاصة الفصل :

تناولنا في هذا الفصل الإطار النظري ماهية الأصول البيولوجية ومقوماتها ، حاولنا من خلاله التعريف المفاهيم عامة حول الأصول البيولوجية وكذا مقومات للأصول البيولوجية حيث كان الهدف معرفة محددات القياس المحاسبي للأصول البيولوجية ومعالجتها

كما تم التطرق الى خصائص ومقومات الأصول البيولوجية و تم التطرق من خلال هذا الفصل الى التعرف الى النشاط الزراعي و انواعه وكذا تم من خلال هذا الفصل الى التطرق الى المحاسبة الزراعية وانتقلنا الى فروض ومبادئ المحاسبة الزراعية وكل هذا جاء لتسهيل القيام بالجانب التطبيقي ومامدى توافقه مع الجانب النظري.

الفصل الثاني:

القياس و الإفصاح و التسجيل

المحاسبي للأصول البيولوجية

تمهيد:

تتميز الأصول البيولوجية بتعدد الأنشطة لذلك تتعد مشكلات الاعتراف والقياس والإفصاح عن الأنشطة الداجنة ، وما قد ينجم عنها من تعدد بدائل الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي دون وضع ضوابط في هذا الشأن بما قد يؤدي إلى الحصول على معلومات محاسبية غير موثوق فيها وتؤثر تلك المعلومات بلا شك على قرارات المستثمرين والدائنين وكافة الطوائف المستفيدة من تلك المعلومات .

المبحث الأول : الإفصاح والقياس المحاسبي للأصول البيولوجية حسب المعيار المحاسبي 41(الزراعة) والنظام المحاسبي

المالي SCF

المطلب الأول: ماهية المعيار المحاسبي الدولي 41 وكيفية معالجته للأصول البيولوجية

الفرع الأول: ماهية المعيار المحاسبي الدولي 41 (بن قدور و شامخي، 2019، صفحة 36)

يندرج المعيار المحاسبي الدولي 41 (الزراعة) ضمن المعايير المهنية، التي تبين المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاح المتعلقة بالنشاط الزراعي. بدأ تطبيق هذا المعيار سنة 2003.

هدف معيار المحاسبة الدولي رقم 41 إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة، وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط.

يتم تطبيق هذا المعيار على محاسبة الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد أو المنح الحكومية المتعلقة بالأصل البيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة والمشروطة بأحداث معينة. ولا يتناول هذا المعيار تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد مثل تصنيع صوف الأغنام إلى قماش والحليب إلى أجبان.

ولا ينطبق هذا المعيار على الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي، والتي يتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات) أو بموجب معيار رقم 40 (الممتلكات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي التي يتناولها معيار المحاسبة الدولي رقم 38 (الأصول غير الملموسة).

يعرف النشاط الزراعي حسب المعيار: في إطار التحسينات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تمت مراجعة معيار المحاسبة الدولي 41 كجزء من المصطلحات المتعلقة بهذا القسم المقدمة. حيث عرف المعيار النشاط الزراعي على أنه إدارة عملية تحويل حيوية بيولوجية لأصل بيولوجي معد للبيع إلى منتج زراعي أو إلى أصل بيولوجي إضافي من قبل المؤسسة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة الخامسة).

الفرع الثاني: كيفية معالجة الأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي 41

1- الاعتراف والقياس:

أ. يجب على المنشأة الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي إذا توفرت جميع الشروط التالية: (لندن، 2009، صفحة 11)

- تتحكم المؤسسة في الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛

- من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا الأصل إلى المؤسسة

- ويمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة ذلك الأصل بشكل موثوق.

فمثلا إذا كان لدى مؤسسة ما أصول على شكل غابات تشمل أشجار، الأرض المزروعة والطرق التي تمر بالغابات، فيتم

تصنيف مكونات الغابات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 41 على النحو التالي:

-الأشجار كأصول بيولوجية، والأراضي كأصول غير المتداولة، أما الطرق التي تمر بالغابات فتعتبر كأصول غير المتداولة

-أصول أخرى غير ملموسة.

ب. القياس عند الاعتراف المبدئي: يتم التفريق هنا بين الأصل بيولوجي والمنتجات البيولوجية كما يلي:

حسب المعيار فإن الأصل البيولوجي هو أي نبات أو حيوان حي. يجب قياس الأصل بيولوجي مثل الماشية والأشجار المثمرة

عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع

باستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية، يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفته مطروحا منها أي اهتلاك

متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة. ولا تعتبر الأرض المزروعة بالأشجار ضمن الأصول البيولوجية وتصنف ضمن بند المصانع والممتلكات والمعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 16.

أما الأشجار نفسها في أصول بيولوجية ضمن نطاق هذا المعيار حسب المعيار فإن المنتجات البيولوجية هي المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل الحليب ولحوم الماشية وغيرها.

يجب قياس المنتجات الزراعية التي تم حلها من الأصل البيولوجي مثل الحليب والتمر بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف مقدرة عند نقطة البيع.

وهذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي تكلفتها في ذلك التاريخ عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون حول المنتجات الزراعية إلى بضاعة بعد الحصاد. ويفترض هذا المعيار أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائما، وبالتالي يجب تطبيق القيمة العادلة عليها دائما. تشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ما يلي:

- عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية؛

- الرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع؛

- أية رسوم وضرائب قيمة مضافة على المنتجات الزراعية رسوم التحويل هذه التكاليف مصاريف نقل المنتج بيولوجي إلى سوق المنتجات البيولوجية والمصاريف الأخرى اللازمة لنقل تلك المنتجات.

لتسهيل تحديد القيمة العادلة يمكن تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات البيولوجية في فئات فقرة بعض الصفات المشتركة مثل النوعية أو العمر، ولا تعتبر القيم الواردة في العقود الأجلة بيع المنتج البيولوجي بالضرورة هي القيمة العادلة، حيث يتم تحديد القيمة العادلة في تاريخ إعداد القوائم المالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد الأجل لاحقا. في حالة عدم وجود سوق نشيطة لتحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية على المنشأة استخدام واحدة أو أكثر من الأساليب التالية لتحديد القيمة العادلة.:

- سعر أحدث صفقة تمت في السوق شريطة استقرار الظروف الاقتصادية بين تاريخ الصفقة وتاريخ الميزانية.

- الأسعار السوقية للأصول مشابهة مع اجراء تعديل يأخذ الاختلاف في الأصل.

- الأسعار السائدة لوحده الأصل البيولوجي أو المنتجات البيولوجية مثل سعر الكيلو غرام الواحد للماشية الحية أو الكيلوغرام من القمح وهكذا وإذا لم تتوفر أسعار السوق أو القيم المحددة من قبل السوق والأصل البيولوجي، في هذه الحالة يمكن للمنشأة استخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من الأصل

محصومة بسعر السوق الحالي قبل الضريبة لتقدير القيمة العادلة.

فروقات التقييم بالقيمة العادلة: الأرباح والخسائر: يتم اظهار الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الاعتراف الأولي أو المبدأ البيولوجي بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع أو أية تغيرات ضمن جدول حسابات النتائج للفترة المرتبطة بها.

2- المنح الحكومية: يتطلب هذا المعيار الاعتراف في المنح الحكومية غير المشروطة المرتبطة (لندن، 2009، صفحة 16)

بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ضمن بيان الدخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة القبض أما إذا كانت المنح الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والذي يتم قياس قيمته بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع وشروطه. يجب عندها الاعتراف في المنح الحكومية تدخل في قائمه الدخل شريطة الوفاء بشرط المنحة.

3- الإفصاح: يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي: (لندن، 2009، صفحة 34)

- الأرباح أو الخسائر الإجمالية التي تنشأ عند الاعتراف المبدئي بأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية والتغير في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

وصف كل مجموعة من الأصول البيولوجية، وإذا لم يفصح عنها في أي مكان آخر في التقارير المالية يجب على المنشأة تحديد طبيعة نشاطاتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول البيولوجية - التقديرات غير المالية أو التقديرات الكمية المادية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة في نهاية الفترة، ويجب أن تقدم نفس المعلومات حول المنتجات الزراعية. :

وجود الأصول البيولوجية ومبلغها المسجلة التي تكون ملكيتها مفيدة وأي أصول بيولوجية

مرهونة كضمان للالتزامات. : مقدار أي التزامات متعلقة بتطوير وامتلاك أصول بيولوجية.

استراتيجيات المخاطر المالية للإدارة.

لا بد كذلك من الإفصاح عن تسوية مطابقة للتغيرات المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التي تبين بشكل منفصل التغيرات في القيمة والحصاد وعمليات ادماج الأعمال المشتريات والمبيعات وفروقات الصرف.

4- الإفصاحات حول الأصول البيولوجية والتي لا يمكن قياسها بموثوقية عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة يجب تقديم إفصاح إضافي يتضمن وصفا للأصل وايضا حول عدم امكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية. النطاق المحتمل أن تدرج ضمنه القيمة العادلة إن أمكن ذلك.

أية أرباح أو خسائر معترف بها عند التصرف وطريقة الاهتلاك المستخدمة والأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك.

بيان المبالغ المسجلة الإجمالية للاهتلاك المتراكم في بداية ونهاية المدة.

يجب الإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التصرف (البيع مثلا)، وذلك للأصول البيولوجية المقاسة بالتكلفة مطروحا منها من مجموع الاهتلاك وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

ويجب أن تشمل افصاحات حول هذه الأصول معلومات حول خسارة الانخفاض في القيمة واستعادة خسائر الانخفاض في القيمة والاهتلاك المتعلق بالفترة الحالية. إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية قابلة للقياس بالقيمة العادلة التي تم قياسها في تاريخ سابق بسعر التكلفة مطروحا منه الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة العادلة يجب عرض الإفصاحات التالية: (مثل وصف الأصول البيولوجية وتوضيح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق خلال الفترة الحالية وأثر التغير في قيمة الأصول البيولوجية).

5- المنح الحكومية: يجب الإفصاح حول طبيعة ونطاق المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية والشروط التي لم يتم

تليتها وأي انخفاضات هامة في مستوى المنح الحكومية المستقبلية المتوقعة. (بلخير، بوغزالة، و شيحي، 2020، صفحة

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي SCF

تبنّت 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. (بلخير، بوغزالة، و شيجي، 2020، صفحة 39)

وقد تجسد ذلك من خلال القانون 07-11 البارح في 25 نوفمبر 2007، والذي أسس نظاما محاسبيا جديدا يجل محل المخطط المحاسبي الوطني الصادر سنة 1975. أحداث هذا المرجع المحاسبي الجديد الذي يتلاءم 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 لإعداد القوائم المالية. حيث أن هذا الإطار المرجعي الذي يتمثل في النظام المحاسبي الجديد يقدم ابعاد النظرية والتطبيقية يشمل تعريف المعيار ويضع شروط تطبيقه في مختلف المعاملات والظروف. ويوفر مدونة الحسابات التي تستعمل في القيود المحاسبية ثم تعاريف هذه الحسابات وكذا قواعد سيرها حيث جاء القانون 07-11 المؤرخ في 25 11 2007، المتضمن للنظام المحاسبي المالي على سبعة فصول، والتي يمكن تلخيص مضمونها فيما يلي يحدد الفصل الأول (المواد من 02-05) تعريف المحاسبة المالية كما حدد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي مع حصر الاستثناءات في مجال تطبيقه. حدد الفصل الثاني (المواد 06-09) مضمون النظام المحاسبي المالي الذي يتكون من الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها والمعايير المحاسبية ومدونه الحسابات وكيفية سيرها. الفصل الثالث (المواد 10-24) حدد كيفية تنظيم المحاسبة من خلال حصر العمليات الاجبارية الملتمزم بها الكيان الإعداد وعرض الكشوف المالية وكيفية تنظيم الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية، وكذا شروط كيفية مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

أما الفصل الرابع (المواد من 25-30) فتضمن عدد الكشوف المالية الواجب على الكيانات إعدادها كما حدد الهدف منها وكيفية وتاريخ عرضها. الفصل الخامس (المواد من 31-36) تعرض إلى الحالات التي تصبح فيها الكيانات ملزمة بإعداد كشوف مالية مدججة وحالات الكائنات الموجودة على الإقليم الوطني التي تشكل مجموعة اقتصادية، وهي مجبرة على إعداد ونشر حسابات تدعى حسابات مركبة وشروط وكيفيات طرق واجراءات نشرها. أما الفصل السادس (المواد من 37-40)

بين الحالات التي يجب فيها الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية. واختتم القانون 07-11 بفصل سابع (المواد من 41-43) يبين الأحكام الختامية المتعلقة بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ وإلغاء المخطط الوطني للمحاسبة والنشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. نشير إلى أن المخطط قد تناول الأصول البيولوجية كحالة خاصة في فقرة مقتضية. (محمد و محمد، 2008، صفحة 39)

الفرع الثاني: كيفية معالجة الأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

تعريف الأصل البيولوجي حسب المخطط المحاسبي المالي SCF: وفقا ل SCF ، فإن الأصل البيولوجي هو حيوان أو نبات حي أو مجموعة من الأصول البيولوجية التي هي عبارة عن مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية.

القياس: تمت الإشارة إلى تقييم الأصل البيولوجي في المخطط المحاسبي المالي كحالة خاصة من خلال الفقرة 19-321

والتي مفادها كالآتي: **Projet de Systeme Comptable:**

"يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقا تكاليف نقطة البيع المقدرة، إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق. في مثل هذه الحالة، يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة. يتم الاعتراف بالخسارة أو الأرباح الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة ناقا تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها".

إن تقييم الأصل البيولوجي المذكور في النقطة 19-321 من SCF ، يمثل فرقا في الاسم مقارنة بما هو مذكور في المعيار الدولي للمحاسبة / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفقا ل SCF ، يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي كل تاريخ إبلاغ بقيمته العادلة ناقا التكاليف المقدرة لبند المبيعات، إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق. في مثل هذه الحالة، يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة. يتم إثبات الخسارة أو الربح من التغيير في القيمة العادلة ناقا تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها بموجب المعايير الدولية للإبلاغ المالي، يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقا تكاليف نقطة البيع المقدرة. يحدد IAS / IFRS تكاليف نقطة البيع، والتي تشمل:

- لجان الوسطاء والتجار : المبالغ التي تجمعها الهيئات التنظيمية وبورصات السلع الأساسية

لكن المخطط المحاسبي المالي حسب هذه الفقرة اشار للأصول البيولوجية كحالة خاصة فيما يتعلق بالقياس عند الاعتراف المبدئي والاعتراف بالخسارة والأرباح دون أي تفصيل للقياس والإفصاح المحاسبي لمختلف الأصول البيولوجية، تاركا ذلك للقياس على نحو بقية الأصول والمخزونات، وعليه فإن التسجيل المحاسبي يفرض التمييز بين أقسام النشاط الزراعي. والجدول الموالي يبين ذلك: (بن قدور و شامخي، 2014، صفحة 43)

المطلب الثالث: دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي 41 والنظام المحاسبي المالي (بن قدور و شامخي، 2019،

الصفحات 44-46)

الجدول رقم (03): مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي 41 والنظام المحاسبي المالي

أساس المقارنة	المعيار المحاسبي الدولي رقم 41	النظام المحاسبي المالي	المقارنة (أوجه التشابه و الاختلاف)
الهدف	هدف المعيار بيان - المعاملة المحاسبية وعرض البيانات - توفير المعرفة المحاسبية - هناك اتفاق في الهدف مع ان المالية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي	توفير المعرفة المحاسبية وتوضيح المبادئ المعتمدة لتسجيل الأصول البيولوجية و توضيح الأسس المستخدمة في تقييمها	هناك اتفاق في الهدف مع ان هذه الفقرة لم تورد هدف خاصا بما بل ان هدفها متضمن ضمن أهداف النظام المحاسبي المالي.
النطاق	ينطبق المعيار على الأصول بيولوجية المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد و المنح الحكومية ولا ينطبق على الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي و الأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي	تطبيق على جميع المؤسسات التي تختص بممارسة النشاط الزراعي	كان نطاق النظام المحاسبي المالي SCF شاملا دون تفصيل أنواع النشاطات التي تنطبق عليها الفقرة كذلك لم ترد ضمنها الحالات المستثناة من التطبيق
الاعتراف و القياس	أورد المعيار المحاسبي ثلاث شروط	لم ترد شروط الاعتراف.	هناك فروق جوهرية بين

<p>الفقرة 19-321 من SCF والمعيار في مجال الاعتراف:</p> <p>لم تتضمن الفقرة وكامل المخطط تقسيما للأصول البيولوجية على خلاف المعيار الذي فرق بين المنتجات الحيوانية والمنتجات النباتية.</p> <p>ينطبق تقييم الأصول في المؤسسات الزراعية في ظل كل من المعيار والفقرة عند الاعتراف المبدئي. وأضافت الفقرة حالة تعذر القياس بالقيمة العادلة فانه يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.</p> <p>لم تأخذ الفقرة بعين الاعتبار التقييم عند نقله الحصاد. كما لم تعالج الأصول البيولوجية حسب مراحل نموها والغرض من اقتنائها</p>	<p>يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي كل تاريخ إبلاغ بقيمته العادلة ناقا التكاليف المقدرة لبند المبيعات، إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق. في مثل هذه الحالة، يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.</p>	<p>واجبة التحقق الأغراض الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي.</p> <p>يقسم المعيار الموجودات في المنشآت الزراعية إلى أصل بيولوجي وما حصل بيولوجي الذي هو المنتج المحصود للأصل البيولوجي وذلك فقط عند نقطه الحصاد وبعد ذلك يتم تطبيق المعيار الدولي الثاني المخزون وقد أورد المعيار جدول أمثلة على الأصول بيولوجيا والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع.</p> <p>يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانيه عمومية بمقدار قيمته العادلة وخصومه منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.</p> <p>يقاس المنتج الزراعي المحفوظ من الأصل بيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد.</p> <p>في حالة عدم امكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل البيولوجي يجب قياسه بتكلفته وخصوما منها اي استهلاك متراكم واية خسائر متراكمه في القيمة</p>	<p>الأرباح و الخسائر</p> <p>الريح أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي في</p>
<p>لم تظهر فروق بين المعيار والفقرة حول الأرباح أو</p>	<p>تثبت اي خسارة أو ربح متأتين في تغيير القيمة</p>		

<p>الخسائر الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي .</p>	<p>الحقيقية منقوصا منها تكاليف التقديرية النقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة التي حصل فيها اي منها</p>	<p>قيمتها العادلة منقوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ومن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها تكاليف المقدرة للأصول البيولوجية عند نقطة البيع، يجب ادخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها. الربح أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي للمحصول الزراعي بالقيمة العادلة مخصوما منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب ادخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.</p>	
<p>أهملت الفقرة الاعتراف بالمنح الحكومية للنشاط الزراعي بالرغم من أهمية معالجتها نظرا لاهتمام الدولة بهذا القطاع.</p>	<p>لم تتعرض إلى معالجة الاعتراف بالمنح الحكومية.</p>	<p>المنح الحكومية المتعلقة بالأصل بيولوجي التي تم قياسها بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع إذا كانت غير مشروطة يعترف بها على أنها دخل فقط عندما تصبح مستحقة الاستلام، اما إذا كانت مشروطة فيعترف بها على أنها دخل فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بها.</p>	<p>المنح الحكومية</p>
<p>طالب المعيار بالإفصاح عن الأرباح الخسائر الناجمة عن التقييم بالقيمة العادلة بينما يطالب القاعدة بالإفصاح عن المبالغ المتحققة عن بيع الموجودات. لم تتعرض الفقرة إلى الإفصاح</p>	<p>لم ترد تفصيلات حول الإفصاح الا ما تعلق بالتقييم المبدئي والأرباح والخسائر.</p>	<p>الإفصاح بشكل منفصل عن إجمالي الأرباح والخسارة الناجم عند الاعتراف بالأصول بيولوجية والزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوما منه التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية. كما يجب على مشروع تقديم وصف لكل مجموعة</p>	<p>الإفصاح</p>

<p>عن الأعباء المتعلقة بالأصول البيولوجية. لم تتناول الفقرة الإفصاح عن الأراضي الزراعية بينما استثنى المعيار في نطاق التطبيق الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي. لم تتطرق الفقرة إلى الإفصاح عن المنح الحكومية.</p>		<p>من الأصول البيولوجية وطبيعة الأنشطة التي تتعلق بكل مجموعة والقياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعه من الأصول في نهاية الفترة وناتج المحاصيل الزراعية خلال الفترة. الإفصاح عن الالتزامات المتعلقة بأصول بيولوجية واستراتيجية ادارته المخاطر المالية للنشاط الزراعي. وتقديم مطابقه للتغيرات في المبلغ المسجلة الأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية. الإفصاحات الإضافية على الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق. الإفصاح عن طبيعة من المنح الحكومية والشروط التي لم يتم تليبيتها والانخفاضات الهامة في مستوى المنح.</p>	
---	--	--	--

المصدر: بن قدير و شاحي، المحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي 41 و النظام المحاسبي المالي الجزائري، 2014، ص43.

المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي والمشاكل التي تواجه المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية وفق النظام المالي المحاسبي SCF.

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية (كدائسة، براق، و صالح، 2021، صفحة 67)

أولاً: الحيوانات المقتناة من أجل العمل: حيوانات العمل هي الحيوانات التي يتم شرائها لغرض استخدامها في العمل

الزراعي من حرث، حصاد، نقل... تعد هذه الحيوانات من الأصول غير الجارية لأن المزارع يشتريها لغرض الاحتفاظ بها لفترة

طويلة من الزمن " التسجيلات المحاسبية لهذا النوع من الأصول الحيوانية كما يلي :

أ- شراء الحيوانات: تحصل المزرعة على الحيوانات إما عن طريق الشراء (الاقتناء النقدي) أو الإسهام أو الإنتاج.

(كدائسة، براق، و صالح، 2021، صفحة 68)

الجدول رقم (04): شراء الحيوانات على الحساب

المبالغ	البيان	رقم الحساب
XX	أصول بيولوجية حيوانية	216xx
XX	الرسم القابل للاسترجاع	445xx
xx	موردو التثبتات	404xx
بيان مشتريات الحيوانات فاتورة رقم XX		

المصدر : كدائسة محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 41

ص68،

ب- قسط الإهلاك: يتم حساب قسط الإهلاك بالاعتماد على جدول يحدد معدل إهلاك كل صنف من الحيوانات

ويكون التسجيل المحاسبي له كما يلي: (كدائسة، براق، و صالح، 2021، صفحة 68)

الجدول رقم (05): حساب قسط الإهلاك

المبالغ		البيان	رقم الحساب
	XX	مخصصات الإهلاك و المؤونات و تدهور القيمة	681xx
XX		إهلاك الأصول البيولوجية الحيوانية	2816x
بيان تسجيل قسط الإهلاك الأصول البيولوجية الحيوانية			

المصدر : كدناسة مرجع سابق ،ص68

ج- خسارة القيمة: بالنسبة لخسارة "تدهور" قيمة الأصول الحيوانية فإنه بعد حساب قسط الإهلاك واستخراج القيمة

المحاسبية الصافية فإنه يتم مقارنتها مع القيمة السوقية "العادلة" ونكون أمام حالتين :

- الحالة 01: القيمة السوقية < القيمة المحاسبية الصافية.

الجدول رقم (06): خسارة القيمة (القيمة السوقية < القيمة المحاسبية الصافية)

المبالغ		البيان	رقم الحساب
	XX	مخصصات الإهلاك و المؤونات و تدهور القيمة	681xx
XX		خسائر القيمة عن أصول البيولوجية الحيوانية	2816x
بيان تسجيل خسارة القيمة الأصول البيولوجية الحيوانية XX			

المصدر : كدناسة مرجع سابق ،ص68

- الحالة 02: القيمة السوقية > القيمة المحاسبية الصافية.

الجدول رقم (07): خسارة القيمة (القيمة السوقية > القيمة المحاسبية الصافية)

المبالغ	البيان	رقم الحساب
XX	خسائر القيمة عن الأصول البيولوجية الحيوانية	2916x
XX	الاسترجاعات عن الخسائر القيمة و التموينات	781xx
بيان استرجاع خسارة قيمة الأصول البيولوجية الحيوانية		

المصدر : كدناسة مرجع سابق ،ص68

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

حيوانات التربية هي الحيوانات التي تقتنى الغرض التكاثر حيث يتم تربية المواليد إما لبيعها بعد مدة أو للاحتفاظ بها كأصول غير الجارية، المنتج الرئيسي لهذا النوع هو المواليد بالإضافة إلى منتجات ثانوية كالألبان، البيض.

التسجيل المحاسبي المتعلق بهذا النوع مماثل للتسجيل المحاسبي المتعلق بماشية العمل (كلاهما أصل غير جاري) فيما يخص عمليات الشراء، فسط الإهلاك، خسارة القيمة... أما المعالجة المحاسبية عند إنتاج سلالة جديدة تعتمد على التكلفة المنفقة على العناية بهذه السلالة الجديدة كالتالي: (رحال، نعامي، و محرم، 2018، صفحة 24)

الجدول رقم (08): المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية المقتناة من أجل التربية

المبالغ	البيان	رقم الحساب
XX	مخزون المنتجات	35xx
XX	انتاج مخزن الحيوانات	72xx
بيان ادخال مواليد الى المخزن بوصل ادخال رقم XX		

المصدر: رحال نبيل، تقييم و معالجة الاصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المالي scf،

مرجع سابق، ص24.

في حالة بيع هذا المنتج يتم تسجيل القيد التالي:

الجدول رقم (09): حالة بيع المنتج

المبلغ	البيان	رقم الحساب
XX	انتاج مخزن الحيوانات	72xx
XX	الرسم على القيمة المضافة TVA	445xx
XX	مخزون المنتجات	35xx
بيان ادخال مواليد الى المخزن بوصول ادخال رقم XX		
XX	الزبائن	411xx
XX	الرسم على القيمة المضافة TVA	445xx
XX	المبيعات من الحيوانات	701xx
بيان بيع منتجات فاتورة رقم XX		

المصدر: رحال نبيل، تقييم و معالجة الاصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المالي scf،

مرجع سابق، ص 26.

أما في حالة ما قررت المنشأة الزراعية الاحتفاظ به كأصل غير جاري من أجل إعادة الإنتاج فيتم إعادة تصنيفه من حساب

مخزونات الحيوانات إلى الاستثمارات وفق القيد التالي: (كدانسة، براق، و صالح، 2021، صفحة 69)

الجدول رقم (10): حالة الاحتفاظ المنتج كأصل غير جاري

المبلغ	البيان	رقم الحساب
XX	أصول بيولوجية حيوانية	216xx
XX	الرسم على القيمة المضافة TVA	445xx
XX	مخزون المنتجات	35xx
بيان إعادة اصل حيواني		

المصدر : كدانسة مرجع سابق، ص 68

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

حيوانات الإنتاج هي الحيوانات التي تقتنيها المزرعة بهدف الحصول على منتجاتها من الألبان والصوف، تعتبر أصول غير جارية. التسجيل المحاسبي المتعلق بها مماثل للتسجيل المحاسبي الخاص بماشية العمل والتربية فيما يخص عمليات الشراء، قسط الإهلاك، خسارة القيمة... أما المنتجات التي نحصل عليها فهي بمثابة مخزون أي تخضع لنفس معالجة المخزون من إدخال للمخازن إلى غاية بيعها

1- 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 الأصول الجارية لأن المزارع لا

يشتريها لغرض الاحتفاظ بها لفترة طويلة من الزمن يصنف هذا النوع من الأصول الحيوانية ضمن البضائع و

التسجيلات المحاسبية له كالتالي:

-شراء الحيوانات:

الجدول رقم (11): شراء الحيوانات

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
	XX	المشتريات من الحيوانات		380xx
XX		موردو المخزونات و الخدمات	401xx	
بيان مشتريات الحيوانات فاتورة رقم XX				

المصدر: رجال نبيل، مرجع سابق، ص20.

-إدخال الحيوانات المشتراة إلى المخزن:

الجدول رقم (12): إدخال الحيوانات المشتراة إلى المخزن

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
	XX	مخزونات من البضائع "الحيوانات"		30xx
XX		المشتريات من الحيوانات	380xx	
بيان ادخال مشتريات الى المخزون وصل ادخال رقم XX				

المصدر: رحال نبيل، مرجع سابق، ص 20.

-ثالثا: حالات خاصة بالأصول البيولوجية الحيوانية :

1- وفاة أصل بيولوجي حيواني: عند وفاة أصل بيولوجي حيواني يتم إخرجه من الدفاتر المحاسبية، تعتبر خسارة بالنسبة

للمنشأة الفلاحية.

يتم ترصيد حساب الأصل مع حساب الإهلاك المتراكم والباقي يوضع في حساب نواقص القيمة عن خروج أصول ثابتة غير

مالية ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

الحالة 01: وفاة أصل بيولوجي حيواني غير جاري "تثبيت"

الجدول رقم (13): وفاة أصل بيولوجي حيواني غير جاري

المبالغ		البيان	رقم الحساب
	XX	اهتلاك الأصول البيولوجية الحيوانية	2816xx
	XX	نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية	652xx
XX		أصول بيولوجية	216xx
بيان اخراج اصل بيولوجي حيواني من ذمة المزرعة			

المصدر : كدناسة مرجع سابق، ص70

الحالة 02: وفاة أصل بيولوجي حيواني جاري "مخزون"

الجدول رقم (14): وفاة أصل بيولوجي حيواني جاري

المبالغ		البيان	رقم الحساب
	XX	مخزون أعباء التسيير الجاري الاستثنائية	657xx
XX		المخزونات من البضائع "الحيوانات"	30xx
بيان اخراج اصل بيولوجي حيواني من ذمة المزرعة			

المصدر : كدناسة مرجع سابق، ص70

1-مرض أصل بيولوجي حيواني واللجوء للذبح الاضطراري: عند مرض أصل بيولوجي حيواني وإشارة البيطري بضرورة ذبحه

قبل وفاته، يتم بيع لحمه إلى الجزار وفي حالة ما إذا كان هذا الأصل خاضع للتأمين على الحياة يقوم الصندوق الجهوي

للتعاقد الفلاحي بتعويض المنشأة الفلاحية.

الجدول رقم (15): مرض أصل بيولوجي حيواني واللجوء للذبح الاضطراري

المبالغ	البيان	رقم الحساب
XX	اهتلاك الأصول البيولوجية الحيوانية	2816xx
XX	البنك	512xx
XX	أصول بيولوجية حيوانية	216xx
بيان اخراج اصل بيولوجي حيواني من ذمة المزرعة		

المصدر : كدناسة مرجع سابق ،ص70

الفرع الثاني: محاسبة الأصول البيولوجية النباتية

يشمل الإنتاج النباتي أنواعا متعددة ومختلفة من الأنشطة الزراعية تتمثل أساسا في المحاصيل الزراعية وحدائق الفاكهة والبساتين.

إن هذا التعدد يؤدي إلى اختلاف المعالجة المحاسبية لكل نوع.

أولاً: محاصيل الزراعية: تشمل المحاصيل النباتية كالقمح، القطن، الشعير ، الأرز ... ومحاصيل الخضروات كالطماطم،

الباذنجان، البطاطا... وكلا من النوعين لا يمكن اعتباره أصل ثابت بالنسبة للمزرعة كون دورة حياته لا تتجاوز سنة مالية

وبالتالي يتم تصنيفها ضمن الأصول الجارية.

أ- مرحلة البذر: تقوم المنشآت الزراعية أثناء زراعة المحاصيل الزراعية بإستخدام أنواع متعددة من المواد الأولية كالبذور

والأسمدة. تكون التسجيلات المحاسبية المتعلقة بهذه المواد كما يلي: (كدائسة، براق، و صالح، 2021، صفحة 71)

شراء المواد الأولية

الجدول رقم (16): شراء المواد الأولية

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
	XX	المواد الأولية و اللوازم المخزنة		381xx
XX		مورد المخزونات و الخدمات	401xx	
بيان مشتريات المواد الأولية فاتورة رقم XX				

المصدر : كدناسة مرجع سابق، ص71

إدخال المواد الأولية للمخزن

الجدول رقم (17): إدخال المواد الأولية للمخزن

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
	XX	المواد الأولية و اللوازم المخزنة		30xx
XX		مشتريات مواد أولية	381xx	
بيان مشتريات المواد الأولية فاتورة رقم XX				

المصدر : كدناسة مرجع سابق، ص71

استهلاك المواد الأولية

الجدول رقم (18): استهلاك المواد الأولية

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
	XX	المواد الأولية		601xx
XX		مورد الأولية و اللوازم	31xx	
بيان اخراج المواد الأولية من المخزن بوصل اخراج رقم XX				

المصدر : كدناسة مرجع سابق، ص71

ب- مرحلة الحصاد: تحول المحاصيل عند إدخالها إلى المخازن بسعر تكلفتها، قبل جني المحصول:

الجدول رقم (19): مرحلة الحصاد

المبلغ	البيان	رقم الحساب
XX	الاشغال الجاري انجازها	355xx
XX	انتاج نباتي مخزن	72xx
تحميل النفقات على المنتجات من المحاصيل		

المصدر : كدناسة مرجع سابق، ص71

عند جني المحصول

الجدول رقم (20): جني المحصول

المبلغ	البيان	رقم الحساب
XX	المنتجات النباتية التامة	355xx
XX	انتاج نباتي مخزن	72xx
ادخال المنتجات من المحاصيل الى المخزن		

المصدر : كدناسة مرجع سابق، ص71

ثانيا: حدائق الفاكهة والبساتين: تختلف طرق المعالجة المحاسبية لحدائق الفاكهة عن المعالجة المحاسبية لباقي أنشطة الزراعة. حيث ينظر إلى أشجار الفاكهة باعتبارها أصلا له فترة إثمار تتراوح من ثلاث إلى خمس سنوات وذلك حسب درجة خصوبة التربة وطرق العناية بها حيث يقوم صاحب الحديقة بإنفاق مبالغ رأسمالية تتمثل في تكلفة الشتلات والتكاليف الأخرى التي تعرف بتكاليف الإنشاء تمر الحدائق والبساتين بثلاث فترات هي:

أ- فترة التكوين والإنشاء (النمو): في هذه الفترة يتم إعداد الأرض للزراعة "حراثتها، تسويتها..." ثم غرس الشتلات.

تستمر هذه المدة إلى حين بداية إعطاء الأشجار لثمارها ويختلف طولها حسب نوع الأشجار

عند غرس الشتلات "الشجيرات" تصبح تثبيتا قيد الإنجاز :

الجدول رقم (21): فترة التكوين والإنشاء

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
	XX	التثبيتات العينة الجاري إنجازها		232xx
XX		الإنتاج المثبت للأصول العينية	731xx	
بيان اثبات التثبيتات العينية الجاري إنجازها				

المصدر: رحال نبيل، مرجع سابق، ص28.

ب- فترة الإنتاج والإثمار (النضج): تبدأ هذه الفترة حين تبدأ الأشجار بإنتاج الثمار بكميات اقتصادية يمكن بيعها وتنتهي عندما تصبح الأشجار في مرحلة تناقص الغلة وزيادة المصروفات أما طول هذه الفترة فيتوقف على درجة العناية والخدمة. تكون التسجيلات المحاسبية خلال هذه المرحلة كالتالي

-تصنيف الأشجار من تثبيات عينية جاري إنجازها إلى أصول بيولوجية نباتية: عندما تصبح الأشجار جاهزة أي قادرة على الإنتاج تعتبر استثمارا يتم تقييمه بالمبالغ المنفقة عليه حتى وصوله لهذه المرحلة ويعاد تصنيفها.

الجدول رقم (22): فترة الإنتاج والإثمار

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
	XX	الأصول البيولوجية النباتية		214xx
XX		التثبيتات العينية الجاري إنجازها	232xx	
بيان اثبات الأصول البيولوجية النباتية				

المصدر: رحال نبيل، مرجع سابق، ص28.

وفي هذه الفترة يترك حساب التثبيتات البيولوجية النباتية الذي يمثل قيمة الأشجار جانبا ويفتح حساب جديد باسم المنتج الذي تنتجه الشجرة مثلا الزيتون ويظهر في الجانب المدين من هذا الحساب المصاريف المختلفة التي تنفق للحصول على ذلك

المحصول خلال السنة (قسط إهلاك الأشجار، قيمة السماد، أجور عمال التقليم والري...) ويتم احتساب هذه المصاريف من أجل استخراج تكلفة المنتج الذي يتم إدخاله للمخازن بها ثم بيعه وتحديد الربح الفعلي.

• قسط الإهلاك: عندما تصبح الأشجار بالغة أي تقدم منفعة يتم حساب قسط الإهلاك الخاص بها سنويا وفقا لما تم

التطرق إليه سابقا. ويتم تسجيل القيد التالي:

الجدول رقم (23): قسط الإهلاك

المبلغ		البيان	رقم الحساب
	XX	مخصصات الإهلاك و المؤونات وتدهور القيمة	681xx
XX		إهلاك الأصول البيولوجية النباتية	2814x
بيان تسجيل قسط إهلاك الأصول البيولوجية النباتية			

المصدر : كدناسة مرجع سابق، ص72

إدخال المنتجات إلى المخزن: عند جني الثمار يتم إدخالها إلى المخزن بتكلفة الإنتاج.

الجدول رقم (24): إدخال المنتجات إلى المخزن

المبلغ		البيان	رقم الحساب
	XX	منتجات تامة	355xx
XX		إنتاج مخزون	724xx
بيان ادخال منتجات تامة الى المخزن			

المصدر : كدناسة مرجع سابق، ص72

ج- فترة التدهور والاختلال (الشيخوخة): هي فترة تناقص الإثمار حيث تصبح الأشجار ضعيفة الإنتاج أو يضمحل إنتاجها

(يتناقص) وتبدأ في الاضمحلال. ويثبت النقص في القدرة الإنتاجية عن طريق حساب الإهلاك و يجعل حساب مخصصات

الإهلاك مدينا مع قسط إهلاك الأصول البيولوجية النباتية في نهاية كل سنة بقيمة النقص الذي طرأ فيها وذلك

بتقدير المختصين، ويقفل حساب الأصول البيولوجية النباتية بترجيله إلى الجانب الدائن والإهلاك المتراكم النفس الأصل في

الجانب المدين ويكون التسجيل المحاسبي خلال هذه الفترة كما يلي:

الجدول رقم (25): فترة التدهور والاختلال

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
	xx	الاهتلاك المتراكم للأصول البيولوجية النباتية		355xx
xx		أصول بيولوجية نباتية	72xx	
بيان نقص القيمة الإنتاجية لأصل بيولوجي نباتي				

المصدر : كدناسة مرجع سابق، ص73

المطلب الثاني: مشاكل ومعوقات المحاسبية للأصول البيولوجية و معالجتها

الفرع الأول: المشاكل والمعوقات المحاسبية للأصول البيولوجية : (سلمي، الصفحات 199-200)

هناك العديد من المشاكل المحاسبية للأصول البيولوجية من أهمها :

- أن الزراعة ذاتها تتعرض للإصابة بالآفات الزراعية نتيجة الظروف الطبيعية وتأثيرها بالرغم من اهتمام ورقابة العنصر البشري لها، وبالتالي فإن الطبيعة تعتبر شريك المزارع في أرضه فهي صديق له إذا إفادته وعدوا له إذا إصابته أن تغير الأحوال الطبيعية من عام لآخر يؤدي إلى تغير نتائج كل زراعة وبالتالي
- تصعب المقارنات بالإضافة إلى ما تقدم؛ / إن السنة الزراعية تتكون من دورات زراعية متتابعة لكل منها الإنتاج الزراعي المناسب وهو ما يجد من فعالية المحاسبة في تحقيق أهدافها؛ / إن المواد المستخدمة في المزارعة مثل البذور هي في حد ذاتها ناتج زراعة سابقة وهو ما يستلزم وضع أسس ومفاهيم لمشاكل التقويم؛ ، استخدام المحاصيل في تغذية الحيوانات داخل المزرعة الأمر الذي يستلزم ضرورة تحديد الإيرادات والنفقات لكل نشاط؛ -
- ارتفاع تكاليف الخدمات التسويقية لسرعة التلف التي تتعرض لها المنتجات الزراعية أو لضخامة حجم المنتج وبطء تسويقه، كما تظهر صعوبة في توزيع المصروفات المشتركة في حالة تعدد المنتجات.

الفرع الثاني: معالجة المشاكل والمعوقات المحاسبية للأصول البيولوجية (بن قدور و شامخي، 2014، الصفحات 35-36)

- ضرورة اعداد قوائم مرحلية للتعبير عن حقيقة النشاط الزراعي
- استخدام محاسبة النحوط و المشتقات المالية.

- اختيار نظام تكاليف مناسب للنشاط الزراعي قادر على تحديد صحيح للتكاليف و توزيعها على المنتجات وصولاً لكلفة كل منتج بأكثر دقة.
- تقييم هذه الأصول بالقيمة العادلة لغرض ادراجها كموجودات للشركة وتعتبر هذه القيمة قيمتها الدفترية في الفترات القادمة .
- فتح حسابات المحاصيل والمنتجات الزراعية واستخدام ارصدة اول و اخر المدة وقوائم المرحلية لتعبير عن نتيجة النشاط.
- تحديد فترات النشاط الزراعي الانشاء والنمو و الإنتاج والاضمحلال و المصاريف المتعلقة بكل فترة او مرحلة.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة النظام المحاسبي المالي ، وسلطنا الضوء في المبحث الأول الإفصاح والقياس المحاسبي للأصول البيولوجية حسب المعيار المحاسبي 41(الزراعة) والنظام المحاسبي المالي SCF. ، ويعني المعيار المحاسبي ماهية المعيار المحاسبي الدولي 41 وكيفية معالجته للأصول البيولوجية وتطرقنا الى ماهية النظام المحاسبي المالي SCF وطريقة معالجته للأصول البيولوجية كما قمنا بتطرق الى دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي 41 والنظام المحاسبي المالي تطرقنا في الأخير الى التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية وفق النظام المالي المحاسبي SCF

الفصل الثالث:

المعالجة المحاسبية للأصول

البيولوجية في الشركات الزراعية

دراسة حالة مؤسسة سالم للدواجن

تمهيد:

تطرقنا في الجانب النظري إلى التعريف بالأصول البيولوجية والنشاط الزراعي وأنواعه كما عرفنا بماهية المحاسبة الزراعية ومبادئها وتناولنا أيضا الإفصاح والقياس المحاسبي للأصول البيولوجية حسب كل من المعيار الدولي 41 ونظام المحاسبي المالي SCF والمقارنة بينهما، فقد خصصنا هذا الفصل للتطلع على الدراسة الميدانية داخل مؤسسة زراعية محل دراسة المتمثلة في مجمع سالم للدواجن (بسكرة)، حيث سنحاول توضيح مختلف العمليات وتسجيلها المحاسبي التي تقوم بها هذه المؤسسة الزراعية، لذلك عملنا على تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم عام لجمع سالم للدواجن بسكرة

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية لمجمع سالم للدواجن بسكرة

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع سالم للدواجن -بسكرة-

المطلب الأول: ماهية مجمع سالم للدواجن

الفرع الأول: النشأة و التعريف

هي شركة ذات مسؤولية محدودة وذات طابع اقتصادي صناعي متخصصة في إنتاج الدواجن تأسست في سنة 2010 ، بدأت نشاطها محليا على مستوى ولاية بسكرة ثم دخلت السوق الوطني، مقرها الرئيسي في ولاية بسكرة ويقدر رأس مالها الحالي 273 مليار سنتيم.

الفرع الثاني: الأهداف والصعوبات التي واجهها المجمع

أولا: الأهداف

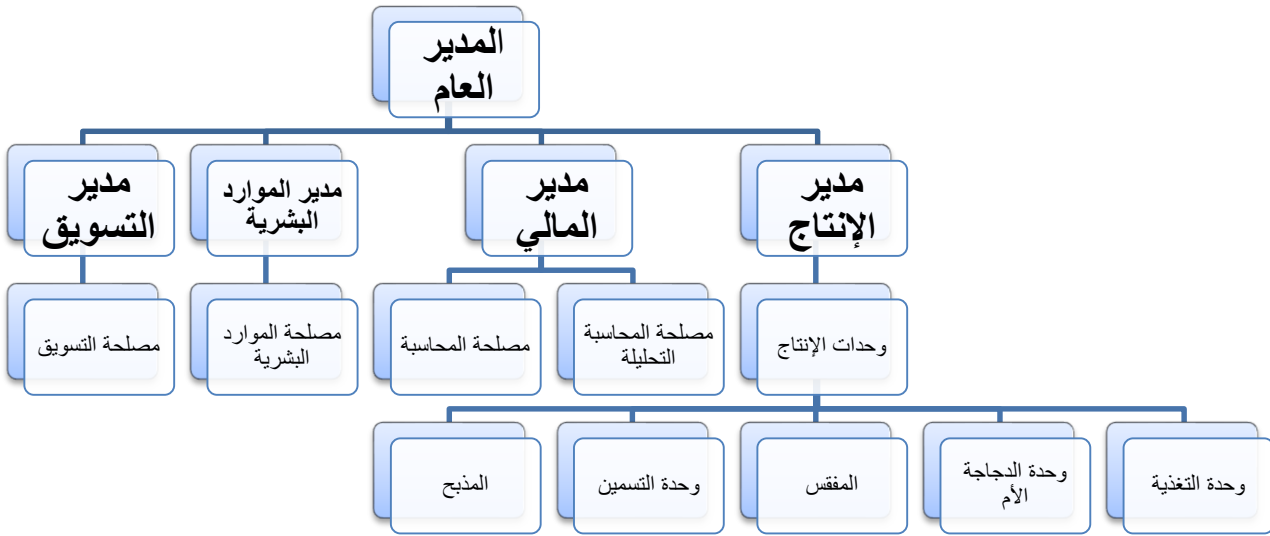
- تحسين جودة المنتج المحلي
- تخفيض تكاليف الإنتاج بهدف تخفيض الأسعار
- سد إحتياجات السوق المحلية و الوطنية
- توسيع النشاط و الدخول للسوق العالمية

ثانيا: الصعوبات

- ضرورة الإعتماد على الإستيراد نظرا لإمتلاك خمس دول أجنبية فقط لبراءة إختراع هذا الأصل
- طبيعة الأصل البيولوجي التي تتأثر بمختلف الأوبة والأمراض

- ارتفاع سعر الأعلاف
 - قلة اليد العاملة ذات الخبرة في هذا المجال
- المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمجمع

الشكل رقم(01) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة سالم للدواجن بسكرة



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على المقابلة الشخصية

الفرع الأول: المدير العام

يشرف على جميع المصالح حيث تتمثل مهامه في:

- المحافظة على السير الحسن للمجمع
- السعي للوصول للأهداف المسطرة للمجمع
- توزيع المهام والتنسيق بين مختلف المصالح

الفرع الثاني: مدير الإنتاج:

يشرف على المكلفين بوحدات الإنتاج و المتثلة في:

1-وحدة التغذية: يتم فيها اعداد غذاء الدجاج وتوزيعه على كل من وحدة الدجاجة الأم و وحدة التسمين

2-وحدة الدجاجة الأم: مقرها في " فلياش " و "سريانة" يتم على مستواها:

رعاية الصيصان المستوردة إلى أن تصبح دجاجة أم منتجة

3-المفقس: يستقبل البيض المنتج من وحدة الدجاجة الأم للتتم فيه عملية التفقيس

4-وحدة التسمين: تختص هذه الوحدة بتغذية وتسمين الصيصان المفقس لتصبح دجاج لاهم وذلك في مدة 21 يوم

5-المذبح: تجهيز الدجاج اللاحم و توجيهه للإستهلاك

الفرع الثالث: المدير المالي: يقوم بالإشراف على مجمل العمليات و الأنشطة التي تقوم بها كل من مصلحة المحاسبة و المحاسبة التحليلية و التي تتمثل في :

- إنجاز المعاملات المالية والتأكد من سلامة عمليات الإيرادات و المصروفات
- تدقيق المستندات المالية الواردة و تحرير أوامر الصرف و الحوالات و الشيكات
- قيد المستندات في السجلات المحاسبية و إعداد التقارير الشهرية
- إعداد الكشوف المالية اللازمة
- إعداد الحسابات الختامية
- إعداد الموازنات التقديرية

الفرع الرابع: مدير الموارد البشرية: يهتم بمتابعة الملفات الإدارية و حسن التسيير و الأداء و كل ما يتعلق بالإمكانيات البشرية وذلك بإشرافه على مصلحة الموارد البشرية التي تقوم ب:

- تعيين الموظفين و المرشحين المناسبين
- الاحتفاظ بسجلات الموظفين
- توفير بيئة آمنة للموظفين
- ضمان الامتثال لقوانين العمل

الفرع الخامس: مدير التسويق: هو المسؤول عن تنفيذ استراتيجية التسويق وذلك بإشرافه على مصلحة الموارد البشرية والتي بدورها تقوم بـ:

- تحديد السعر المناسب
- الترويج والإعلان
- اختيار منافذ البيع
- نقل المنتج
- تحديد المواصفات والمعايير اللازمة لضمان جودة المنتج

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية مؤسسة سالم للدواجن بسكرة

المطلب الأول: أصول وخصوم مؤسسة سالم للدواجن للدورة الإنتاجية لسنة 2018

الجدول(26): يوضح جانب الأصول من الميزانية للسنة المالية 2018.

الأصول	المبالغ الإجمالية	الإهلاكات والمؤونات	الصافي
الأصول غير الجارية			
فارق الإقتناء			
تثبيتات معنوية	61 230	61 230	—
تثبيتات عينية			
أراضي	62 935 038	—	62 935 038
مباني	908 973 784	908 973 784	810 125 298
تثبيتات عينية اخرى	1 900 779 586	565 550 931	1 335 228 655
تثبيتات ممنوح امتيازها			
تبيتات قيد الإنجاز	59 694 738	—	59 694 738
تثبيتات مالية			
سندات موضوعة موضع			

معادلة			
			مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
			سندات أخرى مثبتة
			قروض و أصول مالية أخرى
			ضرائب مؤجلة على الأصول
2 390 444 376	662 460 547	2 390 444 376	مجموع الأصول غير الجارية
			أصول جارية
184 692 420	—	184 692 420	مخزونات قيد الإنجاز
			حسابات دائنة و استخدامات مماثلة
91 484 692	—	91 484 692	الزبائن
1 000 000	—	1 000 000	المدينون الاخرون
44 088 429	—	44 088 429	الضرائب و ماشايها
			حسابات دائنة اخرى
			الموجودات و ماشايها
			الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى
83 334 523	—	83 334 523	خزينة الأصول
404 600 064	—	404 600 064	مجموع الأصول الجارية

2 672 583 792	662 460 547	3 335 044 440	المجموع العام الأصول
---------------	-------------	---------------	----------------------

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول (27): يوضح جدول الخصوم للسنة المالية 2018.

المبالغ	الخصوم
	رؤوس الأموال الخاصة
510 000 000	رأس مال تم إصداره
—	رأس مال غير مستعان به
20 221 202	علاوات و احتياطات - احتياطات مدججة
—	فوارق اعادة التقييم
—	فارق المعادلة
46 619 798	نتيجة صافية نتيجة صافية حصة المجمع
—	رؤوس أموال أخرى ترحيل من جديد
—	حصة ذوي الأقلية
576 841 000	المجموع
—	الخصوم غير جارية
1 097 456 578	قروض و ديون مالية
—	ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)
—	ديون اخرى غير جارية
—	مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا

1 097 456 578	مجموع الخصوم الغير جارية
—	الخصوم الجارية
233 404 327	موردوا الحسابات
14 211	ضرائب
764 867 678	ديون أخرى
—	خزينة الخصوم
998 286 216	مجموع الخصوم الجارية
2 672 583 794	المجموع العام للخصوم

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج لسنة 2018

الجدول (28): يوضح جدول حسابات النتائج لسنة 2018.

المبلغ	البيان
—	المبيعات من البضاعة
978 929 217	الإنتاج المباع
—	تغير مخزونات المنتجات المصنعة ونصف مصنعة
—	إعانات الاستغلال
978 929 217	إنتاج السنة المالية
17 427 500	المشتريات المستهلكة
3 602 523	الخدمات الخارجية
10 258 336	الخدمات الأخرى
692 161 315	استهلاك السنة المالية
276 260 859	القيمة المضافة للاستغلال
39 415 877	أعباء المستخدمين
27 811	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة

236 817 181	الفائض الإجمالي للاستغلال
28 562 129	المنتجات التشغيلية الأخرى
7 250 679	الأعباء التشغيلية الأخرى
171 540 262	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
-	الاسترجاعات عن المؤونات وخسائر القيمة
86 588 369	النتيجة التشغيلية
1 944 245	المنتجات المالية
41 912 816	الأعباء المالية
39 968 571	النتيجة المالية
46 619 798	النتيجة العادية قبل الضرائب
-	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية
46 619 798	النتيجة الصافية للأنشطة العادية

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المبحث الثالث: الإفصاح والقياس المحاسبي للأصول البيولوجية لمؤسسة سالم للدواجن بسكرة

المطلب الأول: الإفصاحات المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة

إعتمادا على المقابلة الشخصية لمحاسب المؤسسة إتضح أن:

المؤسسة تستخدم الإفصاح الكافي وهو الأكثر استخداما حيث أنه وفقا لهذا النوع يتم عرض وتوفير المعلومات الملائمة والتي تتفق مع احتياجات مستخدم المعلومات والتي تساعده على اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب، حيث يتطلب هذا المفهوم عرض جميع المعلومات الملائمة لمستخدمي المعلومات.

وطريقة الإفصاح التي يعتمدها المجمع هي: الإفصاح من خلال القوائم المالية حيث يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم كما يلي على سبيل المثال: قائمة المركز المالي: حيث يتم ظهور بنود أصول وخصوم المنشأة وكذلك حقوق الملكية ويمكن الإفصاح عن العلاقات الملائمة بإعادة ترتيب تبويبات بنود الأصول والخصوم، أصول ثابتة ومتداولة وخصوم ثابتة ومتداولة أو أصول نقدية وغير نقدية وخصوم نقدية وغير نقدية أو تطرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول الى رقم رأس المال العامل الى غير ذلك من طرق التبويب.

المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية التقليدية:

- الإفصاح عن قائمة الدخل.
 - الإفصاح عن قائمة التغيرات في المركز المالي.
 - الإفصاح عن قائمة الأرباح المحتجزة.
 - الإفصاح عن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.
 - الإفصاح عن التغير في القيمة العادلة.
 - الإفصاح عن المكسب أو الخسارة الناشئة خلال الفترة الجارية.
- حيث يتم إعداد القوائم المالية حالياً وفق مجموعة من المبادئ والمفاهيم التي تشكل قيدا على الإفصاح المحاسبي الحالي كمبدأ التكلفة التاريخية كأساس لاثبات وتقييم الأصول وهذا ما يجعل المعلومات التي تعرضها القوائم المالية في فترات التضخم عرضة للشك والتساؤل.
- بالإضافة إلى:
- الإفصاح عن طريقة الإهلاك وهي طريقة الإهلاك الخطي.
 - الإفصاح عن معدلات الإهلاك.
 - الإفصاح عن الإهلاك التراكمي.
 - الإفصاح عن أسس وطريقة القياس وأن المؤسسة تستخدم طريقة القيمة العادلة.
 - الإفصاح عن خسائر إنخفاض القيمة.
 - الإفصاح عن التنبؤات والتوقعات المالية.
 - الإفصاح عن مدى المخاطرة 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.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة محل الدراسة

إعتقادا على المقابلة الشخصية مع محاسب المؤسسة حيث كانت الأسئلة تدور حول كيفية تحديد الأسعار والتقييمات في المؤسسة للأصول البيولوجية وكذا طرق تقييمها في ظل العوامل المؤثرة على عملية التقييم وقد توصلنا إلى ما يلي:

عملية تقييم الأصول البيولوجية تعتمد أساسا على الخبر 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، ويتم 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.

المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية لمؤسسة سالم للدواجن بسكرة

سنتطرق من خلال هذا المبحث للتسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية حسب النظام المالي المحاسبي scf

ملاحظة: 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 المقدرة

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لشراء الأصل البيولوجي

في هذه المرحلة يتم شراء الأصل البيولوجي (صيصان) من المورد الرئيسي، وتكون تكلفة الشراء متضمنة لجميع التكاليف من (مصاريف الديوان، الشحن الجوي، النقل...)، تدخل على شكل استثمار قيد الانجاز وتصبح بعد 6 أشهر دجاج منتج تعامل محاسبيا كأصل تام.

مثال:

تم شراء 10000 صوص، تكلفة شراء الوحدة (صوص) هي 200 دج (قيمة تقريبية متضمنة جميع المصاريف)

تكلفة الشراء قبل الرسم: عدد الوحدات × سعر شراء الوحدة

$$200 \times 10.000 = 2000.000 \text{ دج}$$

الرسم على القيمة المضافة TVA (19%) = $0.19 \times 2000.000 = 380.000$ دج.

التكلفة متضمنة الرسم TTC = تكلفة الشراء + TVA

$$2380.000 = 380.000 + 2000.000 \text{ دج}$$

التسجيل المحاسبي لعملية الشراء:

الجدول رقم(29): التسجيل المحاسبي لعملية شراء الأصل البيولوجي (صيضان)

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		-----19\09\2021-----		
	2000.000	من ح/ تثبيت قيد الانجاز (صيضان)		234
	380.000	من ح/ TVA الواجب استرجاعها		44560
2380.000		الى ح/ موردو التثبيتات	40400	
		قيد شراء الاصل البيولوجي (صيضان)		
	2380.000	من ح/ موردو التثبيتات		40400
2380.000		الى ح/ البنك	51200	
		قيد التسديد بشيك		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بمصلحة المحاسبة للمؤسسة

المطلب الثاني: شراء الاغذية

تحتاج الصيضان في نموها فترة الـ 6 أشهر الى حبوب وفيتامينات يتم اعدادها في مصنع الاعلاف كالتالي:

بتاريخ 2021/09/19 تم شراء 3 طن من الحبوب والفيتامينات بتكلفة 240.000 دج للطن

تكلفة الشراء خارج الرسم = $3 \times 240.000 = 720.000$ دج.

قيمة الرسم على القيمة المضافة TVA (19%) = $0.19 \times 720.000 = 136.800$ دج.

التكلفة متضمنة الرسم TTC = 720.000 + 136.800 = 856.800 دج.

التسجيل المحاسبي للعملية كالتالي:

الجدول رقم(30): التسجيل المحاسبي لعملية شراء الغذاء (حبوب وفيتامينات)

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		-----19\09\2021-----		
	720.000	من ح/ مشتريات بضاعة مخزنة (حبوب وفيتامينات)		38100
	136.000	من ح/ TVA الواجب استرجاعها		44560
856.000		الى ح/ موردو المخزونات	40100	
		قيد شراء الاعلاف		
	856.000	من ح/ موردو المخزونات والخدمات		40100
856.000		الى ح/ بنوك: الحسابات الجارية	51200	
		قيد تسديد موردو المخزونات بشيك		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بمصلحة المحاسبة للمؤسسة

في مدة ال 6 أشهر يتم حساب المصاريف التي كلفتها الصيوان للمؤسسة من أعلاف وفيتامينات وأدوية، حيث بنهاية هذه المدة تضاف قيمة تلك المصاريف إلى المبلغ الكلي وتحسب من خلال نسبة من الأعلاف الفيتامينات التي تم شرائها مسبقا مع الأخذ بعين الاعتبار مدة الاعتناء بها.

مثال على ذلك:

تم استهلاك 70 % من مخزون الأعلاف الذي يقدر ب 3 طن

التكلفة المستهلكة تقدر ب 70 % من تكلفة الشراء (HT) وهي 720.000 دج

$$504.000 = 0.70 \times 720.000 \text{ دج}$$

المبلغ الكلي = التكلفة الأصلية للصيضان + التكلفة المستهلكة من الأعلاف

$$2504.000 = 504.000 + 2000.000 = \text{المبلغ الكلي دج}$$

التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

الجدول رقم(31): التسجيل المحاسبي لعملية الشراء (دخول المشتريات الى المخزن)

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		-----19\09\2021-----		
504.000	504.000	من ح/مخزونات بضاعة (حبوب وفيتامينات)		30000
		الى ح/ مشتريات بضاعة مخزنة (حبوب وفيتامينات)	38100	
		دخول المشتريات الى المخزن		
2000.000	2504.000	من ح/ تثبيبات عينية		21800
		الى ح/ تثبيبات جاري انجواه	23400	
504.000		الى ح/ مخزونات بضاعة	30000	
		تحويل تثبيبات قيد الانجاز الى اصل بيولوجي		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بمصلحة المحاسبة للمؤسسة

المطلب الثالث: إهلاك الأصل البيولوجي

يتحول الصوص إلى دجاجة أم منتجة في 6 أشهر، لتدخل إلى المرحلة الموالية "مرحلة الانتاج" وفي هذه المرحلة يبدأ اهتلاك الدجاجة على 6 أشهر.

ملاحظة: المؤسسة تتبع طريقة الاهتلاك الثابت

مثال:

العمر الانتاجي = 6 أشهر

مدة الاستفادة من الاصل = 5 أشهر

القيمة القابلة للاهتلاك = 2504.000 دج

حساب مبلغ الاهتلاك الموافق ل 5 أشهر:

$$2086666.67 = (6 / 5) \times 2504000$$

جدول الاهتلاك كالتالي:

الجدول رقم(32): التسجيل المحاسبي لعملية الاهتلاك

السنة	مدة الاهتلاك	القيمة القابلة للاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
2021	5 أشهر	2504000	2086666.67	2086666.67	417333.33

المصدر: من إعداد الطلبة

التسجيل المحاسبي في اليومية:

الجدول رقم(33): التسجيل المحاسبي في اليومية (اهتلاك اصل بيولوجي)

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدین	دائن		مدین	دائن

		-----19\09\2021-----	
2086666.67	2086666.67	من ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للاصول غير الجارية	681
		الى ح/ اهتلاك التثبيتات العينية	28100
		اهتلاك اصل بيولوجي	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بمصلحة المحاسبة للمؤسسة

المطلب الرابع: التنازل عن الاصل البيولوجي

الفرع الأول: في حالة خسارة قيمة

الجدول رقم(34): التسجيل المحاسبي التنازل عن الاصل البيولوجي في حالة خسارة قيمة

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
مدین	دائن		مدین	دائن
		-----19\09\2021-----		
	XXXX	من ح/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيتات		46200
	XXXX	من ح/ اهتلاك الاصل البيولوجي		28100
	XXXX	من ح/ خسائر القيمة عن الاصل البيولوجي		29100
	XXXX	من ح/ البنوك والحسابات الجارية		51200
		من ح/ نواقص القيمة عن التنازل عن أصول بيولوجية (دواجن)		65200
XXXX		الى ح/ تثبيبات عينية اخرى (اصل بيولوجي)	21800	
		قيد تسجيل فائض في القيمة		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بمصلحة المحاسبة للمؤسسة

الفرع الثاني: في حالة فائض قيمة

الجدول رقم(35): التسجيل المحاسبي التنازل عن الاصل البيولوجي في حالة فائض قيمة

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
مدین	دائن		مدین	دائن
		-----19\09\2021-----		
	XXXX	من > / الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيتات		46200
	XXXX	من > / اهتلاك الاصل البيولوجي		28100
	XXXX	من > / خسائر القيمة عن الاصل البيولوجي		29100
	XXXX	من > / البنوك والحسابات الجارية		51200
XXXX		الى > / تثبيبات عينية اخرى (اصل بيولوجي)	21800	
XXXX		الى > / فوائض القيمة عن التنازل عن أصول بيولوجية (دواجن)	752	
		قيد تسجيل فائض في القيمة		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بمصلحة المحاسبة للمؤسسة

المطلب الخامس: تحويل أصل قيد الإنجاز الى أصل تام

حيث تسجل محاسبيا كالتالي:

الجدول رقم(36): تحويل أصل قيد الإنجاز الى أصل تام

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدین		دائن	مدین
		-----19\09\2021-----		
	XXXX	من > / مخزونات بضاعة (أصل بيولوجي)		30000
XXXX		الى > / مشتريات بضاعة مخزنة (أصل بيولوجي)	38100	

		دخول المشتريات الى المخزن		
	XXXX	من ح/ تثبيبات عينية اخرى (اصل بيولوجي)		21800
XXXX		الى ح/ تثبيت جاري انجاوه	23400	
XXXX		الى ح/ مخزونات بضاعة	30000	
		تحويل تثبيت قيد الانجاز الى اصل بيولوجي		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بمصلحة المحاسبة للمؤسسة

المطلب السادس: التسجيل المحاسبي لعملية البيع:

تعامل الدواجن كمخزون عادي في عملية البيع حيث تسجل محاسبيا كالتالي:

الجدول رقم(37): التسجيل المحاسبي لعملية البيع

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		-----19\09\2021-----		
	XXXX	من ح/ الزبائن (العملاء)		41100
		من ح/ الرسم على القيمة المضافة القابلة		44560
XXXX				
XXXX		الى ح/ مبيعات المنتجات تامة الصنع	70100	
		قيد البيع		

XXXX	XXXX	من ح/ البنوك والحسابات الجارية		51200
		الى ح/ الزبائن (العملاء)	41100	
		قيد تحصيل مبلغ البيع		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة بمصلحة المحاسبة للمؤسسة

خلاصة الفصل:

من خلال تربصنا في مجمع سالم للدواجن بسكرة ومن خلال دراستنا التطبيقية تمكنا من بناء نظرة كاملة حول الأصول البيولوجية وطرق معالجتها محاسبيا في المؤسسة محل الدراسة، وإستنتجنا بعد كبير ما بين ماهو مطبق في محاسبة القطاع الفلاحي وما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)، وباعتماد المؤسسة على النظام المحاسبي المالي scf الذي تعتريه الكثير من النقائص خاصة فيما يتعلق بجانب الأصول البيولوجية ، مما فتح المجال للإجتهاادات الشخصية للمحاسبين نقطة القياس المحاسبي الأمر الذي أدى الى تدني جودة المعلومة المحاسبية، أنه وبهذا الصدد نقول أنه يجب تطوير النظام المحاسبي المالي scf بما يتوافق والمعيار المحاسبي الدولي (41).

الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع و المتمثل في الإجابة عن إشكالية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية، والذي تطرقنا فيه إلى جانبين جانب نظري وآخر تطبيقي، فالأول يشمل الأدبيات النظرية للدراسة، وتناولنا فيه الإطار النظري لماهية الأصول البيولوجية والنشاط الزراعي إضافة للقياس و الإفصاح والتسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية، كما تم عرض لأهم الدراسات السابقة لهذا الموضوع.

أما في الجانب التطبيقي فقمنا فيه بدراسة حالة مؤسسة سالم للدواجن بولاية بسكرة من خلال تقديم عام حول مؤسسة سالم للدواجن بسكرة، والمعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية (الدجاج)

وسوف تتضمن الخاتمة أهم النتائج التي تم التوصل إليها والتي على أساسها سوف يتم إثبات أو صحة الفرضيات ومن ثم الإجابة على إشكالية الموضوع وتساؤلاته الفرعية وعرض أهم التوصيات وآفاق الدراسة.

أولاً: اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى:

بما أن الأصول في المؤسسة تختلف حسب نوعها وطبيعتها وتصنيفها فإن الأصول الأخرى العادية الملموسة تصنف بحسب مكوناتها فمنها الجارية والغير الجارية، لكن الأصول البيولوجية حسب طبيعتها وتصنيفها لا يمكن ضمها إلى الأصول العادية الأخرى فهي تتمثل في كل كائن حي مثل (الحيوانات، النباتات...) وهذا ما تثبته الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية:

من خلال الدراسة البحثية وجدنا أن النظام المحاسبي المالي SCF يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن النظام المالي المحاسبي SCF هو تعديل للمعايير بما يتوافق مع البيئة الاقتصادية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية

الفرضية الثالثة:

انطلاقاً من دراسة حالة مؤسسة سالم للدواجن حيث وجدنا المؤسسة تعتمد في معالجتها للأصول البيولوجية على النظام المحاسبي المالي SCF وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

ثانياً: النتائج

انطلاقاً من دراسة حالة ومن خلال المقابلات الشخصية مع موظفي مصلحة المحاسبة والمالية تبين وجود بعض العراقيل والمشاكل نستخلص النتائج التالية:

- وجود مشاكل في تقييم الأصول البيولوجية وهذا راجع لعدم وجود نموذج مضبوط لتقييم هذا الأخير
- عدم تسجيل المؤسسة لجميع العمليات المحاسبية.

- عدم وجود سوق نشط يسهل عملية تقييم الأصول البيولوجية.
- عدم وجود محاسبة خاصة بالقطاع الفلاحي.
- عدم وجود مدونة حسابات خاصة.

ثالثا: التوصيات

- ادراج خبراء معتمدين ومكاتب مختصة في تقييم الأصول البيولوجية.
- على المؤسسات الزراعية إجراء دورات تدريبية من أجل استيعاب النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.
- استحداث محاسبة خاصة بالقطاع الفلاحي مع توفير مدونة حسابات خاصة به.
- الاستفادة من تجارب وخبرات الدول في مجال المحاسبة الزراعية.
- تفعيل أسواق تهتم بتسعير المنتجات الزراعية.

رابعا: آفاق الدراسة

في هذه الدراسة حاولنا إعطاء صورة واضحة حول كيفية المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الزراعية

وما هذه الدراسة إلا لبنة وخطوة في هذا الإطار، وفي نفس السياق تبرز عدة مواضيع جديدة بالدراسة والبحث

نذكر منها:

- ما مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي scf في المؤسسات الزراعية الجزائرية ؟
- توسيع نطاق الدراسة الحالية إلى عينة أكبر من المؤسسات الزراعية الجزائرية.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وتقدير
	اهداء
	ملخص الدراسة
	فهرس الجداول
أ-هـ	المقدمة.....
الفصل الأول: الإطار النظري للأصول البيولوجية	
01	تمهيد:
01	المبحث الأول: ماهية الأصول البيولوجية ومقوماتها.....
01	المطلب الأول: تعريف الأصول البيولوجية.....
02	المطلب الثاني: أنواع الأصول البيولوجية.....
03	المطلب الثالث: خصائص ومقومات الأصول البيولوجية.....
05	المبحث الثاني: ماهية النشاط الزراعي مبادئه و تطوره.....
06	المطلب الأول: تعريف و أنواع النشاط الزراعي وأقسامه.....
09	المطلب الثاني: تعريف المحاسبة الزراعية.....
10	المطلب الثالث: فروض ومبادئ المحاسبة الزراعية.....
14	خلاصة الفصل :.....
الفصل الثاني: القياس و الإفصاح و التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية	
16	تمهيد:
16	المبحث الأول : الإفصاح والقياس المحاسبي للأصول البيولوجية حسب المعيار المحاسبي 41(الزراعة) والنظام المحاسبي المالي SCF.....

16	المطلب الأول: ماهية المعيار المحاسبي الدولي 41 وكيفية معالجته للأصول البيولوجية.....
21	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي SCF.....
23	المطلب الثالث: دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي 41 والنظام المحاسبي المالي.....
26	المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي والمشاكل التي تواجه المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية.....
26	المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية وفق النظام المالي المحاسبي SCF.....
39	المطلب الثاني: مشاكل ومعوقات المحاسبية للأصول البيولوجية و معالجتها.....
41	خلاصة الفصل:
الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الشركات الزراعية دراسة حالة مؤسسة سالم للدواجن بسكرة	
43	تمهيد.....
43	المبحث الأول: تقديم عام لمجمع سالم للدواجن - بسكرة-.....
43	المطلب الأول: ماهية مجمع سالم للدواجن.....
44	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمجمع.....
46	المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لمجمع سالم للدواجن بسكرة.....
46	المطلب الأول: أصول وخصوم مجمع سالم الدواجن للدورة الإنتاجية لسنة 2018.....
49	المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج لسنة 2018.....
50	المبحث الثالث: الإفصاح والقياس المحاسبي للأصول البيولوجية لمؤسسة سالم للدواجن بسكرة.....
50	المطلب الأول: الإفصاحات المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة.....
52	المطلب الثاني: القياس المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة محل الدراسة.....
52	المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية لمؤسسة سالم للدواجن بسكرة.....
52	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لشراء الأصل البيولوجي.....

53	المطلب الثاني: شراء الأغذية.....
56	المطلب الثالث: إهتلاك الأصل البيولوجي.....
57	المطلب الرابع: التنازل عن الاصل البيولوجي.....
58	المطلب الخامس: تحويل أصل قيد الإنجاز الى أصل تام.....
59	المطلب السادس: التسجيل المحاسبي لعملية البيع.....
61	خلاصة الفصل.....
63	الخاتمة.....
66	فهرس المحتويات.....
الملاحق	

قائمة المراجع و المصادر

قائمة المراجع و المصادر

- 01 أشواق بن قدور، و بوبكر شامخي. (2014). المحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي 41 و النظام المحاسبي المالي الجزائري. الجزائر: جامعة الجزائر.
- 02 اشواق بن قدور، و بوبكر شامخي. (2019, 12 17). المحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي الجزائري. المجلة الجزائرية للعلوم و السياسات الاقتصادية، 36.
- 03 ايمان عباس حلمي، و هاني رجب رزق. (2021). الاصول العلمية و العملية للمحاسبة في المنشآت الزراعية. القاهرة: جامعة القاهرة.
- 04 زين العابدين بلخير، محمد ياسين بوغزالة، و عماد شيحي. (2020). اشكالية قياس الاصول البيولوجية حسب SCF في ضل المعايير المحاسبة الدولية. الوادي: جامعة الشهيد.
- 05 زينب محمد، و سليم محمد. (2008). تحليل مشكلات القياس و الافصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية للنشاط الداجني وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41. باتنة: جامعة باتنة.
- 06 ضو رحال، نعمي، و محرم. (2018). تقييم و معالجة الاصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المالي SCF. وادي سوف: جامعة وادي سوف.
- 07 عائشة كدائسة، عيسى براق، و بضياف صالح. (2021, 11 19). محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي رقم 41. مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، 63-82.
- 08 عزوز ا، .، صرهود ش & .، معلول م ا. (2021). تكييف نظام محاسبة زراعية في ظل معايير المحاسبة الدولية . وادي سوف :جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي.
- 09 عمار بن عيشي. (2014, 12 01). معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية.
- 10 لخضر علاوي. (2001). معايير المحاسبة الدولية. تأليف معايير المحاسبة الدولية (صفحة 226). الجزائر: الصفحات الزرقاء.
- 11 لندن (Éd.). (2009). مادة تدريبية للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة و المتوسطة. مؤسسة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية.

12 محمد دينوري سلمي. (بلا تاريخ). المحاسبة الزراعية الخاصة النوعية في النشاط و المبادئ و الفروض. مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية جامعة الوادي، 8(2).

13 وليد حامدي. (2016). المحاسبة الخاصة (محاسبة قطاعية). تأليف المحاسبة الخاصة (محاسبة قطاعية). باتنة: جامعة باتنة 1.

الملاحق

رقم الملحق 01: الميزانية المفصلة لجانب الأصول 2018

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : SARL GROUPE SALEM AVICOLE
 Activité : COMPLEXE AVICOLE
 Adresse : 66 RUE EMIR ABDELKADER BISKRA BISKRA
 BISKRA

NIF: [0]0[1]0[0]7[0]2[4]2[9]4[9]6[4]

Code activité: [1]0[7]6[0]

Exercice clos le: 31/12/2018

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2018			2017
	Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes valeurs	Net	Net
ACTIF NON COURANTS				
Ecart d'acquisition(ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	61 230	61 230		
Immobilisations corporelles				
Terrains	62 935 038		62 935 038	62 935 038
Bâtiments	906 973 784	96 848 486	810 125 298	544 817 805
Autres immobilisations corporelles	1 900 779 586	565 550 931	1 335 228 655	1 222 021 812
Immobilitisations en concession				
Immobilisations en cours	59 694 738		59 694 738	
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				25 830
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	2 930 444 376	662 460 647	2 267 983 729	1 829 800 485
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	184 692 420		184 692 420	689 755 717
Créances et emplois assimilés				
Clients	91 484 692		91 484 692	26 395 780
Autres débiteurs	1 000 000		1 000 000	19 393 917
Impôts et assimilés	44 088 429		44 088 429	109 893 672
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	83 334 523		83 334 523	58 445 022
TOTAL ACTIF COURANT	404 600 064		404 600 064	903 884 108
TOTAL GENERALACTIF	3 335 044 440	662 460 647	2 672 583 793	2 733 684 593

رقم الملحق 02: الميزانية المالية المفصلة لجانب الخصوم 2018

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : SARL GROUPE SALEM AVICOLE
 Activité : COMPLEXE AVICOLE
 Adresse : 66 RUE EMIR ABDELKADER BISKRA BISKRA

NIF: 1010101071024294964

Code activité: 10760

Exercice clos le: 31/12/2018

BILAN (PASSIF)

PASSIF	2018	2017
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	510 000 000	440 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves -Réserves consolidées(1)	20 221 202	11 473 000
Ecarts de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe(1)	46 619 798	33 748 202
Autres capitaux propres -Report à nouveau		45 000 000
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	576 841 000	530 221 202
PASSIFS NON -COURANTS		
Emprunts et dettes financières	1 097 456 578	910 429 260
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	1 097 456 578	910 429 260
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	233 404 327	915 168 705
Impôts	14 211	1 645 115
Autres dettes	764 867 678	376 220 311
Trésorerie Passif		
TOTAL III	998 286 216	1 293 034 131
TOTAL GENERAL PASSIF I+II+III	2 672 583 794	2 733 684 693

الملحق رقم 03: جدول حسابات النتائج 2018

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : SARL GROUPE SALEM AVICOLE
 Activité : COMPLEXE AVICOLE
 Adresse : 66 RUE EMIR ABDELKADER BISKRA BISKRA

NIF: 1010101017024294964
 Code activité: 110760

Exercice du: 01/01/2018 au: 31/12/2018

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2018		2017	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Ventes de marchandises				
Produits fabriqués		971 682 140		1 000 936 842
Prestations de services		7 247 077		9 329 691
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais,remises,restournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais,remises,ristournes		978 929 217		1 010 266 533
Production stockée ou déstockée	70 910 852		100 713 475	
Production immobilisée		59 694 738		
Subventions d'exploitation		709 091		
I-Production de l'exercice		968 422 184		909 553 058
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	626 939 370		619 626 392	
Autres approvisionnements	33 933 586			
Variations des stocks				
Achats études et de prestations de services				
Autres consommations	17 427 500		12 680 915	
Rabais,remise,ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs				
Sous-traitance générale			6 997 268	
Locations			2 332 423	
Entretien,repairs et maintenance				
Primes d'assurances	3 422 213		3 271 497	
Personnel extérieur à l'entreprise				
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	150 200			
Publicité	30 110			
Déplacement,missions et réceptions				
Autres services	10 258 336		14 859 330	
Rabais,remises,restournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice'	692 161 315		659 747 825	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		276 260 869		249 805 233
Charges de personnel	39 415 877		32 458 203	
Impôts et taxes et versements assimilés	27 811		11 476	
IV-Excédent brut d'exploitation		236 817 181		217 335 554

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise : SARL GROUPE SALEM AVICOLE
 Activité : COMPLEXE AVICOLE
 Adresse : 66 RUE EMIR ABDELKADER BISKRA BISKRA
 BISKRA

NIF: [0]0[1]0[0]7[0]2[4]2[9]4[9]6[4]

Code activité: [1]0[7]6[0]

Exercice du: 01/01/2018 au: 31/12/2018

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2018		2017	
	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
Autres produits opérationnels		28 562 129		1 132 855
Autres charges opérationnelles	7 250 679		206	
Dotations aux amortissements	171 540 262		166 174 814	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provision				
V-Resultat operationnel		86 588 369		52 293 489
Produits financiers		1 944 245		163 944
Charges financiers	41 912 816		18 709 230	
VI-Resultat financier	39 968 571		18 545 286	
VII-Resultat ordinaire (V+VI)		46 619 798		33 748 203
Elements extraordinaires (produits)				
Element extraordinaires (Charges)				
VIII-Resultat extraordinaires				
Impots exigibles sur resultats				
Impots differes (variations) sur resultats ordinaires				
IX-RESULTAT DE L EXERCICE		46 619 798		33 748 203

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في : 13 - 03 - 2022

إلى السيد : مدير مجمع سالم
للدواجن بسكرة



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم : 226 / ك.ق.ت.ت / 2022

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

1 - مومي يوسف

2 - بيطام مهدي عبد القادر

تخصص : محاسبة وتدقيق

المسجلان بالسنة : ثانية ماستر

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في الشركات الزراعية دراسة حالة مؤسسة سالم للدواجن
بسكرة "

تحت إشراف : أ.د/ بن عيشي بشير

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية
نائب العميد للمسابقات والمرتبطة
بالطلبة
د. غربي وهيبية

تأشيرة المؤسسة المستقبلة





تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرار القرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه،

السيد: عبدالمجيد بن عبدالمجيد

الصفة: طالب أستاذ باحث باحث دائم

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 206957163 الصادرة بتاريخ: 2011.09.19

المسجل بكلية: العلوم إلى الجامعة الجزائرية من قسم: العلوم المالية و المحاسبة

والمكلف بإنجاز أعمال بحث: مذكرة التخرج مذكرة ماستر مذكرة ماجستير

أطروحة دكتوراه

تحت عنوان: المالية و المحاسبة للقطاع البيئي في الشركات الجزائرية
في: بمسكرة - الجامعة الجزائرية من قسم العلوم المالية و المحاسبة للدا الدا

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: 2022/03/29

إمضاء المعني بالأمر



تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه،

السيد:

الصفة: طالب أستاذ باحث باحث دائم

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: الصادرة بتاريخ:

المسجل بكلية: قسم:

والمكلف بإنجاز أعمال بحث: مذكرة التخرج مذكرة ماستر مذكرة ماجستير

أطروحة دكتوراه

تحت عنوان:

الزنا:

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:

إمضاء المعني بالأمر