

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي - الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة و جباية معمقة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

محاسبة الأصول البيولوجية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم
41 والنظام المحاسبي المالي -دراسة حالة-
مؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن

الأستاذ المشرف:

- محمد سعيد سعيداني

من إعداد الطالبين:

- محمد زهار قرادي

- العربي مشوي

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر أ	- د. الطاهر مخلوفي
مقررا	أستاذ محاضر أ	- د. محمد سعيد سعيداني
ممتحنا	أستاذ محاضر أ	- د. قويدر نبق

محضر مناقشة مذكرة رقم: 12/م ج م/2022

السنة الجامعية 2022/2021

شكر و تقدير

الشكر لله أولا وآخرا، على نعمة المسداة وفضله وكرمه وتوفيقه لإتمام هذا العمل.

توجه بالشكر الجزيل للأستاذ الدكتور محمد سعيد سعيداني على قبوله الإشراف العمل و على

كل نصائحه وتوجيهاته طيلة فترة البحث.

ثم الشكر إلى كل أساتذة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

بجامعة الأغواط وطاقتها الإداري بدون استثناء.

كما أرى أنه من الضروري أن أسجل فائق شكري وتقديري لأساتذتي جميعا، حيث أخص

بالذكر منهم: الدكتور "قراي عبد القادر"، الدكتور "مخلوفي الطاهر"، الدكتور "نبق

قويدر"، الدكتور "نبق أبو بكر".

على كل التوجيهات القيمة التي قدموها لنا.

كما لا أنسى زملائي وزميلاتي كلهم وفاءا للتعاون والصدقة.

أتوجه بشكري إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل، ولو بدعاء أو

نصيحة صادقة.

وأخيرا نشكر أعضاء لجنة المناقشة مسبقا على تفضلهم بإثراء هذا العمل.

الإهداء

إلى من أفضّلها على نفسي، ولمّ لا؛ فلقد ضحّت من أجلي،

إلى من كرمها المولى - سبحانه وتعالى - بأن وضع الجنة تحت قدميها،

ووقّرها في كتابه العزيز، (أمي الحبيبة).

صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة. فلم يبخل عليّ طيلة حياته
(والدي العزيز).

إلى من أعتمد عليهم في كل كبيرة وصغيرة أخواتي و أسرتي جميعا.

إلى جميع أساتذتي المُبجّلين؛ ممن لم يتوانوا في مد يد العون لي

كما لا أنسى زملائي وزميلاتي كلهم وفاءا للتعاون والصداقة.

الطالب: قرادي

الإهداء

وصلت رحلتي الجامعية إلى نهايتها بعد تعب ومشقة..

وها أنا ذا أختتم بحث تخرجي بكل همّة ونشاط،

وأمتنُّ لكل من كان له فضل في مسيرتي،

وساعدني ولو باليسير،

الأبوين، والأهل، والأصدقاء، والأساتذة الكرام

أهديكم بحث تخرجي

الطالب: مشوي

ملخص

يرى أكثر المتتبعين للإصلاحات المحاسبية في الجزائر أنها لم تلبي متطلبات المحيط المحاسبي الدولي و المتمثل في التوافق المحاسبي كخطوة نحو التوحيد المحاسبي من خلال تبني و تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.و هناك من يرى غير ذلك

من جانب المحاسبة المالية و بالضبط في موضوع "الأصول البيولوجية" من منظور أن هذه الدراسة حاولت تحليل مضمون المعيار الدولي المحاسبي رقم 41 و ما جاء به النظام المحاسبي المالي حول أصول البيولوجية. مع تصورها معالجة محاسبية تتوافق مع وواقع الممارسة المحاسبية في الجزائر و تأخذ بعين الاعتبار طبيعة و خصائص البيئة الاقتصادية الجزائرية. وقد خلصت إلى أن الممارسة المحاسبية في الجزائر في وضعها الراهن لا تخضع لقواعد وإجراءات محاسبية ذات مستوى دولي، ولا توجد إمكانية لتحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي وتطورات الممارسة المحاسبية الدولية في ظل خصائص البيئة الاقتصادية الحالية في الجزائر واستمرار إشكالية التحديث والمتابعة.

كلمات مفتاحية:المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، النظام المحاسبي المالي،الأصول البيولوجية.

Most interested in mends accounting in Algeria believe that it did not meet the requirements of the international accounting environment represented in the accounting compatibility as a step towards accounting standardisation through the adoption and application of international accounting standards, and others have another point of view.

From the aspect of financial accounting, Particularly on the subject of "Biological Assets" and through the perspective that this study attempted to analyze the content of International Accounting Standard No. 41 and what the financial accounting system stated about biological assets. With its conception of an accounting processing that is Compatible with the existing accounting practice in Algeria and takes into consideration the nature and characteristics of the Algerian economic environment, it has been concluded that the accounting practice in Algeria in its current situation is not subject to accounting rules and procedures of an international level, and there is no possibility to achieve compatibility between the financial accounting system and developments in International accounting practice in light of the characteristics of the current economic environment in Algeria and the continuing issue of update and accompanied.

Keywords: International Accounting Standard No :41, financial accounting system, biological assets, accounting processing

قائمة الاختصارات

الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير إعداد التقارير الدولية
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AAA	American Accounting Association	الجمعية المحاسبة الأمريكية
ONAB	Office National Aliment Betail	الديوان الوطني لتغذية الأنعام
ORAC	Groupe Avicole Centre	مجمع تربية الدواجن الوسط
Sap	Société Par Actions	شركة ذات أسهم
UAB	Unité Aliment Betail	وحدة تغذية الأنعام
TVA	Taxe Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TTC	Toutes Taxes Comprises	مجموع متضمن الرسوم
HT	Hors Taxes	مجموع خارج الرسم

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر و تقدير
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الاختصارات
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
	قائمة الملاحق
أ - ط	مقدمة
10	تمهيد
11	المبحث الأول: محاسبة أصول البيولوجية وفق متطلبات المعايير المحاسبة الدولية
11	المطلب الأول: مدخل للمعايير المحاسبة الدولية
15	المطلب الثاني: ماهية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة
25	المطلب الثالث: معايير المحاسبية دولية أخرى ذات علاقة بمحاسبة الأصول البيولوجية
38	المبحث الثاني: أصول البيولوجية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF
38	المطلب الأول: مدخل لنظام المحاسبي المالي
44	المطلب الثاني: التثبيتات البيولوجية وفقا للنظام المحاسبي المالي
54	المبحث الثالث: محاسبة النشاط الزراعي
54	المطلب الأول: الإطار النظري لنظام المحاسبة الزراعية
58	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية
75	خلاصة الفصل

77	تمهيد
78	المبحث الرابع: دراسة الحالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة الأغواط
78	المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة
83	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية
99	المطلب الثالث: عرض القوائم المالية للمؤسسة
103	خلاصة الفصل
105	الخاتمة
110	قائمة المصادر والمراجع

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	الحد الأدنى للمعلومات التي يجب ان تظهر في القوائم المالية	01
50	المقارنة بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و الفقرة 321-19 من النظام المحاسبي المالي	02
	مدة نمو و إثمار بعض الأصول البيولوجية النباتية	03
	مدة حياة و بداية الإنتاج بعض الأصول البيولوجية الحيوانية	04
79	بطاقة معلومات الفنية للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة الأغواط	05
80	يبيّن القدرة الإنتاجية لوحدة الأغواط	06
81	يبيّن ملخص فاتورة شراء الأعلاف	07
82	تبيّن ملخص من فاتورة شراء الصيصان ذات اليوم واحد	08
87	يبيّن المعايير التقنية لتربية دواجن لحم	09
90	يبيّن السلم المحاسبي لتكلفة يومية دواجن لحم	10
91	تبيّن عملية التصنيف الدواجن بعد الذبح	11
91	تبيّن ملخص فاتورة البيع المنتج النهائي	12
94	يبيّن تكلفة رأس المال الحي أسبوعيا	13

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
78	يبيّن عملية إعادة هيكلة الديوان الوطني لتغذية الأنعام	01
81	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن	02

الفصل الأول

الإطار النظري لدراسة

تمهيد:

لقد شهدت المحاسبة كعلم تطورات سريعة متبعة في ذلك التطورات الاقتصادية والمالية. إذ انتقلت من كونها محدودة ضمن بيئة معينة إلى بيئة لا حدود لها، فالأنشطة الاقتصادية العابرة للقارات بفعل الشركات المتعددة الجنسيات وظهور التكتلات الاقتصادية فرض ضرورة البحث عن مرجعية محاسبية واحدة تمكن من ترجمة الأحداث الاقتصادية بهدف الحصول على معلومة محاسبية مفهومة وقابلة للمقارنة.

ولذلك تسعى مختلف الدول جاهدة لتحقيق التوافق المحاسبي لخدمة مصالحها الاقتصادية ومصالح مختلف الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية والمالية، من خلال تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو تكييف الممارسة المحاسبية مع متطلبات البيئة والتوجه الاقتصادي من دولة لأخرى.

وقد عملت الجهود المبذولة من طرف عديد الهيئات الدولية المهمة بالمجال المحاسبي إلى تقريب وتكييف الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي من خلال التوافق على مجموعة من المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عامة ومحاولة تحيينها وتطويرها وتتبع المشاكل المطروحة. سنحاول من خلال هذا المبحث الوقوف على أهم المفاهيم عامة للمعايير خصائصها وأهدافها جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

المبحث الأول: محاسبة أصول البيولوجية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية

المطلب الأول: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية

- 1- مفهوم المعيار: أصل كلمة (norme) يعود إلى الكلمة اللاتينية (norma) ويقصد بها الزاوية القائمة المستخدمة في القياس الهندسي. ولغة يقصد به النموذج الذي يعد مسبقاً ويتم على ضوئه مقارنة طول أو وزن أو جودة شيء معين.¹
وكلمة معيار هي ترجمة للكلمة الإنجليزية (standard) ويقصد بها لغة "نموذج يوضع مسبقاً يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته".²
ويعرفه محمد المبروك أبو زيد بأنه: " نموذج معد مسبقاً ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته، وأياً كانت هذه المعايير يقصد بها الموازين أو المقاييس المعتمدة والمقبولة من قبل المجموعة أو الدولة أو العالم، للقياس أو للحكم بواسطتها على شيء معين".³
وبناء على ما سبق يمكن تعريف المعيار بوجه عام على أنه المرجعية أو القاعدة العامة التي يتم على أساسها قياس شيء معين.
- 2- مفهوم المعيار المحاسبي: هو المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث الاقتصادية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة، ونتائج أعمالها، وبالتالي يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية، أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المحاسبية.⁴
وتعرف المعايير المحاسبية على أنها النماذج أو الإرشادات العامة تؤدي إلى توجيه الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق وترشيدها ومن ثم الرقابة عليها.⁵
ويأخذ المعيار المحاسبي الدولي بشكل عام العناصر التالية:6 موضوع المعيار، مقدمة المعيار، الأحكام الإنتقالية، التعريف بالمصطلحات، الإفصاح، الملاحق وتاريخ السريان.

¹ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 15.

² عزيز عبد الرزاق، المحاسبة والمراجعة الدولية، مطبعة كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2002، ص 102. د محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 58.

³ د محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 58.

⁴ حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية النظرية والتطبيق للمعايير الدولية، دار حنين، عمان، الأردن، 1995، ص 45-46.

⁵ مأمون حمدان، حسين القاضي، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ط2، ص 104.

⁶ يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حبس، المحاسبة الدولية منهج عملي للمشاكل المحاسبة وحلولها، دار المنهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2002، ص 103.

من خلال المفاهيم السابقة يمكن تعريف المعيار المحاسبي على المرجع أو الدليل، الذي يسترشد به المحاسب عند معالجته للأحداث الإقتصادية بهدف إعداد قوائم مالية تقي بإحتياجات مختلف مستخدميها.

3- نشأة المعايير المحاسبية الدولية:

منذ مدة بدأ التفكير في توفيق وتقريب الممارسات المحاسبية التي كانت تطبقها مختلف الشركات في عرض قوائمها المالية خاصة منها تلك التي لديها فروع في عدة دول، وتعود أولى المبادرات إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904، بمدينة سانت لويس بالولايات المتحدة الأمريكية حين تم الاتفاق على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات لمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول المشاركة.¹

وتعاقبت بعد ذلك مجموعة من المؤتمرات التي هدفت في مجملها إلى دراسة التوافق في الممارسات المحاسبية عبر العالم، حيث نتج عنها تشكيل مجموعة من الهيئات الدولية ذات الإهتمام بالمجال المحاسبي على المستوى الدولي وصولاً إلى تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 كأول هيئة عالمية مستقلة تعنى بدراسة المشاكل المحاسبية ومحاولة التوفيق فيما بينها من خلال إصدار المعايير المحاسبية الدولية.

4- خصائص المعايير المحاسبة الدولية:

- **الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي:** فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ؛
- **الملائمة:** باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق؛
- **المرونة:** بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبة الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة؛
- **الواقعية:** يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة، فضلاً عن الخصائص المذكورة يمكن إضافة الخصائص الآتية:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 430.429.

- **المفهومية:** يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.
- **الحيادية:** يجب ألا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين.
- **الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية:** بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات¹.

5- **أهمية المعايير المحاسبة الدولية:** تكتسي المعايير المحاسبية أهمية بالغة كونها تلقى إهتماما من جميع الأطراف أكاديميين مهتمين بهذا المجال، ويمكن حصر أهمية المعايير المحاسبية في النقاط التالية:²

- تساهم المعايير في عملية ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، إذ يؤدي غياب المعايير المحاسبية إلى الاجتهاد الشخصي وما يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة، كما يؤدي ذلك إلى زيادة تباين الممارسات المحاسبية مما ينتج عنها بالضرورة عدم القدرة على مقارنتها؛
- وجود غطاء موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس والتوصيل ضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية، والمصلحة العامة من ناحية أخرى؛
- إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية؛

6- أهداف المعايير المحاسبة الدولية:

- يهدف إصدار المعايير المحاسبية الدولية إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:
- تقليل درجة الاختلاف في الممارسة المحاسبية خاصة الظروف المتشابهة على المستوى الدولي؛
 - زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية؛

¹ حسن عمر مجد، سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، الطبعة أولى، 2015، ص. 35، 36.

² بالرقى تيجاني، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مقال بمجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 05، جامعة سطيف، الجزائر، 2005، ص 82.

- تحديد طرق القياس المناسبة وشروطها، بهدف إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي وإيصال نتائج سليمة إلى مختلف مستخدمي القوائم المالية؛
- تمكن من إعداد معلومات مالية قابلة للمقارنة والتحقق؛
- تسهيل عملية انتقال رؤوس الأموال بين الدول؛
- تنشيط أسواق رؤوس الأموال وزيادة عمليات التمويل عن طريقها؛
- تساهم في تحقيق التوحيد المحاسبي في المدى البعيد.

المطلب الثاني: ماهية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة

1- مفهوم الأصل المادي:

تعرفه معايير المحاسبية الدولية على أنه مورد مراقب من طرف المؤسسة ناتج عن أحداث سابقة وينتظر منه منافع اقتصادية¹.

وعرفته خلية المصطلحات المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1953 "كل ما يمثل رصيذا مدينا يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص فترات مقبلة"².

ويعرف على أنه عبارة عن مصدر مراقب من قبل المؤسسة طبقاً لأحداث مسابقة ويمكن أن ينتج عنه منافع اقتصادية مستقبلية منتظرة من طرف المؤسسة³.

وتعرف على أنها الأصول التي تم اقتنائها من قبل الوحدة الاقتصادية ليس بغرض إعادة بيعها وتحويلها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية، وإنما للمساعدة في العملية الإنتاجية لعدة فترات محاسبية⁴.
مما سبق يمكن تعريف الأصول المادية على أنها إستخدامات خاضعة لرقابة المؤسسة نتيجة أحداث مسابقة أو حاضرة ويمكن أن ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية، ويمكن الإعراف ما موثوقية.

2- خصائص الأصول المادية:

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنباط أهم خصائص الأصول المادية.

¹ Eric Ducasse et autres, **Norme Comptable Internationales IAS/IFRS**, Edition de Boeck, France, 2005, P17.

² يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، ط1، عمان، الأردن، 2002، ص88.

³ DOUHADIDA Mohamed, **Comptabilité financière algérienne**, Clic Edition, Alger, 2010, P 42.

⁴ رميدي عبد الوهاب، سماوي على، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، علا، بدون مئة ودار الشر والجزائر، ص 89.

- 1-2 توقع منافع اقتصادية مستقبلية: يقيم الأصل على مدى منافعه المستقبلية المنتظرة منه من خلال استخدامه إما لتسوية التزامات المؤسسة أو مبادلتها بأصل آخر أو التنازل عنه.¹
- 2-2 قدرة المؤسسة على رقابة المنافع المستقبلية للأصل: تتحقق رقابة المؤسسة على المنافع الاقتصادية للأصل من خلال قدرتها الحصول على هذه المنافع أو تمكين الغير منها.²
- ويقصد بالمراقب بحق الملكية بالإضافة إلى التحكم في التدفقات الناتجة عن المنافع الاقتصادية للأصل لذلك لا يعتبر حق الملكية محدد لوجود أصل مراقب ومثال ذلك الأصول في إطار عقد الإيجار التمويلي فهي غير مملوكة للمستخدم لكنها تحت رقابته إقتصادي ويمكنه مراقبة المنافع المنتظرة منها وتحمل المخاطر المتعلقة بها.
- 3-2 السيطرة على المنافع الاقتصادية للأصل نتيجة أحداث سابقة: وتتمثل هذه الأحداث في كونها عبارة عن اقتناء أصول إما عن طريق الإعانة أو على الحساب أو مبادلتها بأصول أخرى.

3- تصنيف وتبويب الأصول:

نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) عرض القوائم المالية على ضرورة عرض الأصول في ميزانية المؤسسة بشكل منفصل إلى أصول جارية وأصول غير جارية، كما يمكن تصنيفها حسب درجة سيولتها.³

1-3 الأصول الجارية: ينص المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) عرض القوائم المالية في عرض الأصول على أنها جارية في الحالات التالية:

- عند احتفاظ المؤسسة بالأصل من أجل بيعه أو استخدامه من خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة؛
- عندما لا تفوق مدة الاحتفاظ بالأصل فترة 12 شهرا من تاريخ الميزانية؛
- عندما يكون أصل نقدي أو نقدية مماثلة ولا توجد شروط على استعماله.

¹ Bernard RAFFOUFFNIER, les normes Comptables internationales IAS/IFRS, ECONOMICA, édition 2 Paris, 2005, PI9,

² يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سبق ذكره، ص90.

³ Ropt OBERT, les normes Comptables internationales IAS/IFRS, Foucher, 2** édition, Pris, 2007, P65

الفصل الأول: الإطار النظري للأصول البيولوجية

كل الأصول الأخرى تعتبر أصولاً غير متداولة وتشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة والمالية والتشغيلية التي بطبيعتها طويلة الأجل.

2-3 الأصول غير الجارية: هي الأصول غير المعدة للاستخدام الأكثر من دورة محاسبية،

والغرض من حيازها هو استخدامها في نشاط المؤسسة وليس إعادة بيعها وتتميز بما يلي:

- نتم حيازها بغرض استخدامها بصورة مستمرة في نشاطات المؤسسة وليس بغرض إعادة بيعها؛

- يتم الاحتفاظ بها بغرض الإستثمار طويل الأجل؛

- تتوقع المؤسسة الحصول على منافعها المستقبلية خلال عدة دورات؛

وتتضمن الأصول غير المتداولة بوجه عام:¹

1-2-3 الأصول الثابتة الملموسة (المادية): وهي الأصول التي لها كيان فيزيائي يتم

الحصول عليها لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو لغرض تأجيرها للغير أو

الاستخدامها في العمليات الإدارية.

2-2-3 الأصول غير الملموسة: هي أصول محددة ليس لها كيان مادي ملموس

ويصعب عادة تقييم المنافع الاقتصادية المرتبطة بها وهذا نظراً لظروف عدم

التأكد التي تميزها.

4- التعريف بمعيار المحاسبي الدولي رقم 41:

تعتبر الزراعة من النشاطات الاقتصادية الهامة التي لم يسبق لمعايير المحاسبة الدولية

التطرق إليها، حيث أن لها صبغة خاصة تفرقها عن غيرها من النشاطات الاقتصادية، وبذات الوقت

فهي تحتل مرتبة مرموقة بتعامل فئات المجتمع بها، وليس المقصود بالزراعة النشاطات الزراعية

المتعلقة باستغلال الأرض للإنتاج الزراعي والغابات من أجل الحصول على الأخشاب فقط، بل كذلك

تربية الحيوانات الحية كالماشية والدواجن والأسماك...، التي يطلق عليها معاً بالأصول البيولوجية ذات

خصائص غير موجودة في الصناعات الأخرى، إضافة إلى المنتجات الزراعية القابلة للحصاد حيث

أن كثيراً من الشركات تخصصت في هذا المجال، ولا يمكن ترك الأمر دون تنظيم محاسبي لهذه

¹ عبد المجيد عبد الحى عمومي و آخرون ، المبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2012، ص 310.

النشاطات، حيث تم إعتد هذا المعيار من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 2000 ويصبح نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من أو بعد الأول من يناير 2003.

5- هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41:

1-5 الهدف: يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (41) إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك النشاط.¹

2-5 نطاق المعيار: يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة عن الموضوعات التالية عندما تتعلق بنشاط زراعي؛

- الأصول البيولوجية
- المنتج الزراعي عند نقطة الحصاد
- المنح الحكومية التي تغطيها الفقرتان (34)، (35).

هذا المعيار لا يطبق على:

- الأرض المتعلقة بنشاط زراعي المعيار (16) الممتلكات والمنشآت والمعدات، والمعيار (40) الاستثمار العقاري؛
- الأصول غير الملموسة المتعلقة بنشاط زراعي (المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) بعنوان الأصول الغير ملموسة)،
- ينطبق هذا المعيار على المنتج الزراعي والذي يتم حصده بفصله عن الأصول البيولوجية للمشروع فقط حتى نقطة الحصاد، وبعد ذلك يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) الخاص بالمخزون أو أي معيار مناسب من المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، وتبعاً لذلك فإن هذا المعيار لا يتناول معالجة المنتج الزراعي بعد الحصاد، فمثلاً تحويل القمح إلى دقيق بواسطة مطاحن الذي تعهد نمو القمح ، وبينما مثل هذه العمليات يمكن أن تكون امتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي، كما أن الأحداث التي تتم يمكن أن تحمل بعض التشابه

¹ محمد أبو نصار، جمعية حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية عمان، الأردن، 2009، ص، 715.

للتحويل البيولوجي، إلا أن هذه العمليات لا تدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في هذا المعيار.1.

6- المصطلحات الواردة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 41:

- الأصول البيولوجية: الكائنات الحية من الحيوان والنبات.
- المنتجات الزراعية: عبارة عن المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية المنشأة مثل الحليب والبيض الحبوب.
- التحول البيولوجي: عمليات التكاثر، وتقليص التوالد، والإنتاج التي يمكن أن تؤدي إلى تغيرات نوعية لو كمية في أصل بيولوجي.
- السوق النشط: السوق الذي تتوفر فيه الشروط التالية: تكون البنود المتداولة في السوق متجانسة، يمكن العثور عادة على البائعون والمشتريين في أي وقت، الأسعار متوفرة للعامة
- القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري، وتستند القيمة العادلة للأصل على موقعه ووضعه الحاليين.²
- النشاط الزراعي: هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي الأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين أو غيرها.³
- الإنتاج الزراعي: هو قيام المنشأة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بعد البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين أو غيرها.⁴
- مجموعة الأصول البيولوجية: هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات الحية.
- الحصاد: هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002/2003، ص، 334، 335.

² عباس على ميزاء، جراهام. جيه. هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جمعية المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، بدون سنة نشر، ص، 306.

³ جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014، ص، 538.

⁴ القنبيعي عز الدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد، 04 عدد 02، سبتمبر 2022، ص، 149، 150.

- **المنح الحكومية:** الاعتراف بالمنح الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة كدخل عندما تصبح المنح الحكومية قابلة للاستلام.
- **الزراعة:** إدارة عمليات التحول الحياتي الحيواني والنباتي للحصول على إنتاج لغرض الاستهلاك أو المتاجرة أو التصنيع أو الإكثار، وتصنف موجوداتها كآلاتي:
- **الحيوانات:** ويقصد بها الثروة الحيوانية التي تملكها المنشأة لغرض الحصول على منتجاتها أو لغرض تسمينها وإكثارها بقصد المتاجرة بها أو استخدامها في الإنتاج.
- **النباتات:** ويقصد بها البساتين والمزارع والحقول التي تنتج المحاصيل والأثمار والشتلات للاستفادة من بيعها أو تصنيعها أو استهلاكها أو إنباتها.

7- متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41:

تعرف المتطلبات بأنها تعريف بشكل المعيار ووصف لما يستطيع هذا المعيار أن يقوم به لأداء وظيفته التي صمم من أجلها.

أولاً: الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفق المعيار

1- الاعتراف بالأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41

يجب على المنشأة أن تعترف بالأصل الحيوي أو المحصول الزراعي عندما وفقط:

- تسيطر المنشأة على الأصل كنتيجة لأحداث سابقة؛
- من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المنشأة؛¹
- يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بموثوقية.

في النشاط الزراعي يستدل على السيطرة بالملكية القانونية للماشية، ويوضع علامات تجارية أو التعليم على الماشية عند الامتلاك أو الولادة أو الفطام كما تقيم المنافع المستقبلية من خلال قياس الخصائص المادية الهامة.

¹ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، الفقرة 10.

- المكاسب والخسائر:

❖ يجب تضمين المكسب أو الخسارة الناشئة عند الاعتراف الأولي للأصل الحيوي بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، ومن المتغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة الأصل الحيوي في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نشأت فيها.¹

❖ يجب تضمين المكاسب أو الخسارة الناشئة عند الاعتراف الأولي بمحصول زراعي بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نشأت فيها.²

- المنح الحكومية:

❖ يجب الاعتراف بالمنحة الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العادلة مطروحة منها تكاليف نقطة البيع المقدرة كدخل عندما فقط عندما تصبح المنحة الحكومية قابلة للاستلام.³

❖ يجب على المنشأة إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل حيوي المقاس بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة المشروطة (وتشمل عندما تتطلب المنحة الحكومية من المنشأة عدم الانخراط في نشاط زراعي معين الاعتراف بالمنحة كدخل عندما فقط عندما يتم تلبية الشروط الملحق بالمنحة الحكومية.⁴

2- القياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41

2-1 تعريف القياس المحاسبي:

هو تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالشركة مع عدم إهمال البيانات التي ليس لها طبيعة كمية. كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA القياس كما يلي:

¹ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 26.

² المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 28.

³ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 34.

⁴ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 35.

يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.¹

2-2 القياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41

يجب قياس:

- ❖ الأصل الحيوي منذ الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بتكلفة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة²، باستثناء الحالة التي لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية، في هذه الحالة يقاس بتكلفة مطروحا منها أي اهتلاك وخسائر قيمة.
- ❖ المحصول الزراعي المجني (المحصود) من الموجودات الحيوية للمنشأة بتكلفة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع المقدرة في الوقت الحصاد³.
- ❖ الأصل الحيواني منذ الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل إقفال المؤسسة لحساباتها بتكلفة بموثوقية، وفي هذه الحالة يقاس بالتكلفة مطروحا منه أي اهتلاك وخسارة قيمة⁴.
- ❖ تشمل تكاليف نقطة البيع المقدرة العملات للوسطاء والمتعاملين، الضرائب للهيئات التشريعية وبورصات السلع وضرائب التحويل والرسوم لا تشمل تكاليف نقطة البيع المقدرة المواصلات وتكاليف أخرى ضرورية الإحضار الموجودات إلى السوق.⁵

ثانيا: العرض والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية وفق العيار المحاسبي الدولي IAS41

1- العرض المحاسبي للأصول البيولوجية:

يجب على المنشأة عرض:

- القيمة الدفترية لموجوداتها الحيوية بشكل منفصل في صلب بياناتها المالية.⁶
- تسوية للتغيرات في القيمة الدفترية للموجودات الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية، المعلومات المقارنة غير مطلوبة، يجب أن تشمل التسوية على:

¹ إبراهيم عبد الرحمن عبد الله عوض الله، ص 12.

² المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع السابق ذكره، الفقرة 12.

³ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع السابق ذكره، الفقرة 13.

⁴ المحاسبة الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 87.

⁵ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع السابق ذكره، الفقرة 14.

⁶ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، مرجع السابق ذكره، الفقرة 39.

- ❖ المكسب أو الخسارة الناشئة من التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع.
- ❖ الزيادات نتيجة الشراء.
- ❖ الانخفاضات نتيجة البيع.
- ❖ الانخفاضات نتيجة الحصاد.
- ❖ الزيادة الناتجة من اندماج الأعمال.
- ❖ صافي فروقات الصرف الناشئة من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبية.
- ❖ تغيرات أخرى¹.

2- الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية:

2-1 التعريف: الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات ، والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة للإطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية، يبين أن موضوع الإفصاح المحاسبي لا يقتصر فقط على القوائم المالية وإنما يضم كافة المعلومات الضرورية المتاحة في التقارير المالية كما ركز على ضرورة ملائمة تلك المعلومات الحاجة المستفيدين.²

2-2 شروط الإفصاح المحاسبي:

يجب على المنشأة أن تفصح عن:

- مجموع المكسب أو الخسارة الناشئة خلال الفترة الحالية عند الاعتراف الأولي بالموجودات الحيوية وبالمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للموجودات الحيوية.³
- تقدم وصف كمي لكل فئة من الموجودات الحيوية لتمييز بين الموجودات الحيوية.⁴

¹ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 50.

² أسيا لعروسي ، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة تضخم، مذكرة ماجستير، كلية علوم الاقتصادية و العلوم

التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2014، ص 21.

³ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 40.

⁴ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 41.

- تصف إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر في المعلومات المنشورة في البيانات المالية عن:

❖ طبيعة الأعمال المتعلقة بكل فئة من الموجودات الحيوية.

❖ مقاييس أو تقديرات غير مالية للكميات المادية ل:

▪ كل فئة من الموجودات المنشأة الحيوية في نهاية الفترة؛

▪ منتجات المحصول الزراعي خلال الفترة.¹

- الطرق والفرضيات المهمة المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل فئة من المحصول الزراعي وكل فئة من الموجودات الحيوية.²

- تفصح عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في وقت البيع للمحصول الزراعي المحصود خلال الفترة المحددة في وقت الحصاد.³

- وجود القيمة الدفترية للموجودات الحيوية المقيدة ملكيتها والقيمة الدفترية للموجودات الحيوية المرهونة كضمان للمطلوبات.

- مبلغ الالتزامات التطوير أو امتلاك الموجودات الحيوية.

- استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي.⁴

- في حالة قياسها للموجودات الحيوية بتكلفة مطروحا منها أي اهتلاك متراكم وأي خسائر انخفاض قيمته متراكمة في حماية الفترة الإفصاح عن هذه الموجودات الحيوية:

❖ وصف للموجودات الحيوية

❖ تفسير لعدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية،

❖ مدى التقديرات التي يتوقع أن تقع القيمة العادلة خلالها إلى حد كبير

❖ طريقة الإهلاك المستخدمة

❖ الأعمار النافعة أو معدلات الإهلاك المستخدمة

❖ إجمالي القيمة الدفترية و الإهلاك المتراكم في بداية ونهاية الفترة.⁵

¹ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 46.

² المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 47.

³ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 48.

⁴ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 49.

⁵ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 55.

2-2-1 خسائر وانخفاض القيمة:

- تفصح لتلك الموجودات الحيوية، التي كانت تقاس سابقا بالتكلفة مطروحا منها أي اهتلاك متراكم وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة إذا ما أصبح من الممكن قياس قيمتها العادلة خلال الفترة الحالية بموثوقية، عن:

❖ وصف الموجودات الحيوية.

❖ تفسير لماذا أصبح من الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية.

❖ تأثير التغيير¹.

2-2-2 المنح الحكومية: يجب على المنشأة الإفصاح عن الأمور التالية:

- طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية
- شروط غير محققة ومخصصات أخرى ملحقة بالمنح الحكومية
- انخفاضات مهمة متوقعة في مستوى المنح الحكومية².

المطلب الثالث: معايير المحاسبية دولية أخرى ذات علاقة بمحاسبة الأصول البيولوجية

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية

1- هدف ونطاق المعيار:

يهدف المعيار إلى توضيح أساس عرض البيانات المالية ذات الغرض العام وبالتالي: ضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة لفترات سابقة والبيانات المالية لمؤسسات أخرى؛ تحديد الاعتبارات المالية العامة لعرض البيانات المالية؛ تحديد الإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية.

تطبق أي مؤسسة هذا المعيار عند إعدادها وعرض قوائمها المالية؛ يطبق هذا المعيار على المؤسسات التي تهدف إلى تحقيق الربح؛ لا يطبق هذا المعيار على التقارير المالية الأولية.³

¹ المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 56.

² المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 ، مرجع السابق ذكره، الفقرة 57.

³ هيتي فان جريونينج، معايير التقارير المالية، دليل التطبيق، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، مصر، 2006، ص 25-28.

2- مصطلحات الواردة في المعيار¹:

- **العرض العادل:** يجب ان تقدم القوائم المالية بعدالة الموقف المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، وتتطلب العرض العادل الأمانة في العرض لأثار العمليات المالية، والأحداث الأخرى، والظروف التي يتم في ضوئها تحديد والاعتراف والإثبات للأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والإطار الذي يحكم ذلك، و يعد تطبيق المعايير التقارير المالية الدولية هو الأساس الذي يؤدي إلى هذا العرض العادل.
- **الأصول المتداولة:** حيث تعرف بأنها الأصول التي يتوقع أن تتحقق أو أن تكون معدة للبيع أو تستهلك خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة، أي التي تم الاستحواذ عليها لغرض المتاجرة، وكذا هي النقدية و ما في حكمها، ما لم يكن هناك قيد على استخدامها لمدة 12 شهرا على الأقل.
- **الخصوم المتداولة:** تعرف على أنها الالتزامات التي من المتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة، أي التي يتم تحملها بصفة أساسية لغرض المتاجرة.

3- العرض و الإفصاح:

- تحديد الفترة المتعلقة بالقوائم المالية ذات الصلة و يجب أن نميز القوائم المالية عن المعلومات الأخرى؛ كما يجب تحديد كل مكون في القوائم بوضوح، كذلك اسم القائمة، تاريخ التقرير أو فترة، اسم المنشأة و عملة التقرير؛
- التميز بين ما هو المتداول و غير المتداول، سوى في الأصول و الخصوم؛
- الحد الأدنى للمعلومات التي يجب أن تظهر في صلب القوائم المالية والتي يبينها في الجداول التالي:

1 شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، مكتبة بودواو ، الجزائر ، 2008، ص33.

الجدول رقم 01: الحد الأدنى للمعلومات التي يجب ان تظهر في القوائم المالية

الأصول	الخصوم
- الآلات و المعدات و التجهيزات	- حسابات الدائنة
- الممتلكات العقارية	- مخصصات
- الأصول غير ملموسة	- التزامات
- الأصول المالية	- التزامات الضريبية جارية
- الأصول البيولوجية	- احتياطات
- المخزون	- حقوق المساهمين , و الأقلية
- الحسابات المدينة و النقدية و ما في حكمها.	

المصدر: هيني فان جريونينج، معايير التقارير المالية، دليل التطبيق، ترجمة طارق عبد العال حماد،

الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر 2006، ص 29.

4- عرض البيانات المالية:

- **بيان عرض القوائم المالية:** البيانات المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمنشأة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من البيانات المالية ذات الأغراض العامة تقديم المعلومات حول المركز المالي للمنشأة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع للسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين البيانات المالية نتائج تولي الإدارة للمصادر الموكلة لها¹.

- السياسات المحاسبية:

❖ يجب على الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة بحيث تمثل البيانات المالية لكافة المتطلبات الخاصة بكل معيار محاسبة دولي منطبق عليها ويتفسير لجنة التفسيرات الدائمة؛

❖ السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية؛

❖ في حالة عدم وجود معيار محاسبة دولي محدد وتفسير للجنة التفسيرات الدائمة يجب على الإدارة استخدام حكمها لتطوير سياسة محاسبية توفر أكثر المعلومات فائدة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة².

¹ خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر و التوزيع، عمان ا، الأردن، 2008، ص 22-23.

² نفس المرجع. سبق ذكره. ص 30.

- تحديد البيانات المالية:

❖ يجب تحديد البيانات المالية بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة؛

❖ تنطبق معايير المحاسبة الدولية فقط على البيانات المالية وليس على المعلومات الأخرى المقدمة في تقرير سنوي أو في وثيقة أخرى، وعلى ذلك من المهم أن يستطيع المستخدمون التفرقة بين المعلومات المعدة باستخدام معايير المحاسبة الدولية والمعلومات الأخرى التي من الممكن أن تكون مفيد للمستخدمين إلا أنها ليست موضوعا للمعايير؛

❖ يجب تحديد كل جزء من أجزاء البيانات المالية بوضوح، علاوة على ذلك يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وإعادتها عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح¹.

5- ما يجب عرضه وفقا للمعيار:

- قائمة المركز المالي الميزانية العمومية: تمكننا هذه القائمة من تعرف على قيمة أصول الشركة قيمة الالتزامات و قيمة حقوق المساهمين، في نهاية الفترة ما مثل 31 ديسمبر من العام المنصرم. حيث تعبر عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة و ليس إثنائها.

- قائمة الدخل: هذه القائمة تعطينا فكرة عن ما حدث في هذه المؤسسة خلال الفترة التي تعبر عنها القائمة و تكون في عادة هذه الفترة سنة. تبدأ بصافي المبيعات و هو العائد الكلي للمبيعات أو الإيرادات ثم يتم خصم التكاليف و أي تكلفة تتكبدها هذه السنة و بالتالي نصل في نهاية إلى صافي الربح.

- قائمة التغيرات في حقوق المساهمين:

- قائمة التدفقات النقدية: تعتبر قائمة التدفقات النقدية مكملة لقائمتين الدخل و المركز المالي، حيث توضح المركز المالي للمؤسسة و كيفية تغير هذا المركز، كما تقدم هذه القائمة مداخل و مخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها:

❖ التدفقات النقدية التي تولدها الأنشطة العملياتية:

❖ التدفقات النقدية التي تولدها أنشطة الاستثمار:

❖ التدفقات النقدية التي تولدها أنشطة التمويل:

- الإيضاحات: تتضمن الملاحق جداول المحلقة لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية، كما تحتوي على الطرائق المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة الميزانية، او قائمة

¹ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية، إيتراك للنشر و التوزيع، القاهرة ، مصر ، 2005، ص 45.

الدخل و قائمة تدفقات الخزينة إيضاحات تخص الشركاء الأسهم الوحدات الفروع و الشركة الأم.

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المخزونات

صدر هذا المعيار في نسخته الأولى عام 1976 وتم إعادة مراجعته عام 1993 ومؤخرا في ديسمبر 2003.¹ ليتم تطبيق هذه التعديلات ابتداء من سنة 2005. وتبقى القضية الرئيسية لهذا المعيار في المعالجة المحاسبية للمخزون، ومبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويدرج في الميزانية العامة، ويرحل من فترة لأخرى حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها، كما يوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة و الاعتراف اللاحق بالمخزون كمصروف بما في ذلك أي تخفيض صافي القيمة القابلة للتحقق، ويوفر إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحمل التكاليف للمخزون.²

ويمثل المخزون أحد بنود الأصول المادية المتداولة ويعرفها المعيار المحاسبي الدولي الثاني بأنه مجموع السلع التي تشتريها المؤسسة بهدف بيعها في سياق النشاط العادي لها والسلع التي هي قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع، والسلع على شكل مواد تستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

1- هدف و نطاق المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات في ظل نظام التكلفة التاريخية، ويوفر إرشادات التحديد قيمة تكلفة المخزون و الاعتراف اللاحق به كمصروف وأي إنخفاض في القيمة للوصول إلى القيمة البيعية، كما ينص عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحمل التكاليف للمخزون و يعترف به كأصل ضمن بنود الميزانية ويشمل طرق تقييم المصروف من المخزون والإفصاح عنه. ولا يشمل المعيار مايلي: حيث يستثني هذا المعيار بعض الأنشطة من محال تطبيقه وتتمثل في ³:

¹ Christel DECOCK, GOOD Franck DOSNE, **Comptabilité internationale: les normes IAS/IFRS en pratique**, ECONOMICA, 2005, P102, 2 Idem, P102.

² الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إطار المفاهيم والمتطلبات، الجزء أ، عمان، الأردن، 2014، ص 629.

³ <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2>. Consulté le 14/05/2022 à 13:09.

- الأعمال في إطار عقود الإنشاء وعقود الخدمات المرتبطة بها بإعتبار أن المعيار (IAS 11) عقود الإنشاء (الخاص بالمحاسبة عن عقود الإنشاءات يشمل هذه الأنشطة؛
- الأدوات المالية المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) الأدوات المالية، الإعتراف والتقييم، 32 IAS الأدوات المالية الكشف والتقديم).
- 2- **مصطلحات المعيار:** سنحاول الوقوف على أهم المصطلحات التي تناولها هذا المعيار ومفاهيمها من خلال العناصر الموالية:
- **صافي القيمة البيعية:** حيث عرفها هذا المعيار على أنها سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري العادي بعد طرح التكاليف المقدرة اللازمة لتهيئة المخزون وإتمام عملية البيع.
- **القيمة العادلة :** القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديهم الرغبة في التبادل وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملان بحرية.¹
- 3- **تكلفة المخزون:** تتكون تكلفة المخزون بشكل عام على جميع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهز للبيع ووضعه في حالته ومكانه الحاليين،
- **تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية:** ضمن المعيار المحاسبي الدولي (IAS 41 الزراعة) فإن عنصر المخزون يتضمن المنتجات الزراعية التي حصدها الكيان من أصولها البيولوجية ويقيم عند الإعتراف الأولي به بقيمته العادلة مطروحة منها تكاليف البيع، وهذه هي تكلفة المخزون عند المباشرة بتطبيق المعيار IAS 02 بعد الحصاد.²
- 4- **أساليب القياس التكلفة :** اعتمد المعيار ثلاثة أساليب لقياس تكلفة المخزون وتتمثل في التكلفة الفعلية المنفقة وتعتبر الأساس في قياس تكلفة المخزون، وأجاز استخدام طريقة التكاليف المعيارية (Methode de cout standard) أو طريقة التجزئة (Methode du prix de detail) في احتساب تكلفة المخزون إذا كانت هاتين الطريقتان تؤديان للوصول إلى نتائج قريبة من أسلوب التكلفة الفعلية.³
- 5- **طرق تقييم المخرجات من المخزون:** حساب تكلفة المصروف من المخزون ويمكن توجد طريقتان مسموح بها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار في التفصيل فيها كالآتي⁴:

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 630.

² جمعة حميدات، مناهج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014، ص 682.

³ جمعة حميدات، محمود أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مطبعة الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2010، ص 71.

⁴ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 218.

1-5 طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO : تفرض هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شراؤه أو إنتاجه أولاً يستهلك أولاً أو يباع أولاً.

2-5 طريقة متوسط التكلفة المرجحة: تتم هذه الطريقة بإحتساب متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة وذلك بإحتساب المتوسط للفترة أو الكل إدخال إضافي تم إستلامه.

6- الإفصاح عن المخزون:

يفرض هذا المعيار على المؤسسة تقديم المعلومات التالية من خلال تقاريرها المالية وتتضمن ما يلي¹:

- قيمة المخزونات المدرجة بصافي القيمة القابلة للتحويل؛
- مبلغ إسترجاع الخسائر في قيمة المخزون التي تم الإعتراف بها عن طريق تخفيض خلال الفترة، والظروف التي أدت إلى إسترداده (إستعادة التخفيض)؛
- مبلغ نقص قيمة وتدهور المخزونات المعترف بها وكيفية تحديدها؛
- قيمة المخزون المرهون كضمان الالتزامات المؤسسة؛
- مبلغ المخزون المعترف به كمصرف خلال الدورة.

ثالثاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الممتلكات المصانع و المعدات

في أبريل 2001 تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي IAS 16 "الممتلكات، المصانع والمعدات" الذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993.

¹ Ropert OBERT, les normes Comptables internationales IAS/IFRS, Foucher, 2eme édition, Pris, 2007, P251.

1- هدف ونطاق المعيار.

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات، المصانع والمعدات وتتمثل القضايا الرئيسية له في تحديد شروط الإعتراف بهذا النوع من الأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف إهلاكها وخسائر انخفاض القيمة المتعلقة بها¹.

كما يتناول هذا المعيار الإطار المحاسبي لمعالجة الممتلكات، المصانع والمعدات. باستثناء الحالات التي يشترط أو يسمح فيها معيار محاسبي آخر بمعالجة محاسبية أخرى، أي أن هذا المعيار قد استثنى بعض الأصول التي لها نفس صفات العناصر التي تناولها مثل الأراضي الزراعية، الغابات (المعيار المحاسبي الدولي 41 الزراعة). الأراضي المنجمية المصادر غير المتجددة مثل الإحتياطات المعدنية، البترول والغاز أو تلك المعالجات التي تناولها معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3) إندماج الأعمال في حالة قياس الممتلكات، المصانع والمعدات المتحصل عليها عند عملية الإندماج، الأصول في إطار عقود الإيجار التمويلي (IAS 17) الأصول المقتناة بهدف إعادة البيع (IFRS 5)².

2- مصطلحات المعيار: سنحاول الوقوف على أهم المصطلحات التي تناولها المعيار فيما يلي:³

- **التكلفة:** هي مبلغ النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو المستحقة الدفع أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل عند اقتنائه أو إنشائه.
- **القيمة العادلة:** هي القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوافر لها الرغبة، والتكافؤ في إتمام المبادلة.
- أو هي القيمة التبادلية الأصل معين بين بائع ومشتري كل منهما لديه الرغبة في التبادل وعلى إطلاع وبينة من المعلومات ويتعاملان بإرادة حرة.
- **خسارة تدني القيمة (الخسائر في منافع الأصل):** هي القيمة التي تزيد بما القيمة المسجلة للأصل عن قيمته القابلة للإسترجاع. أي مقدار النقص في القيمة الإستردادية للأصل عن قيمته الدفترية.

¹ Smail BACHIR, **Apprendre les normes IAS/IFRS**, Dar El Qouds El Arabi, 2eme édition, Alger, 2010, P 116.

² Bruno Colmant et autre, **Comptabilité financière Normes IAS/IFRS**, PEARSON Education, France, 2008, P 86

³ غائم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IFRSIAS ، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 83.

- القيمة الدفترية (القيمة المسجلة): هي القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد طرح الإهلاك المتراكم وأي خسائر في قيمته.
- أو هي تكلفة الأصل أو أيه قيمة بديلة يظهر بها الأصل في القوائم المالية بعد خصم مجمع الإهلاك الخاص به، مع الأخذ بعين الاعتبار مجمع الخسائر من منافع الأصل.
- القيمة المتبقية: هي صافي القيمة التي تتوقع المؤسسة أن تحصل عليها من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي بعد طرح التكاليف المتوقعة عند التنازل عليه.
- أو هو المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المنشأة الحالية من التصرف بالأصل، بعد إقطاع التكاليف المقدرة للتصرف في نهاية عمره الإنتاجي المتوقع.
- القيمة المحينة: هي المبلغ المحين المدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل.
- العمر الإنتاجي: هو الفترة الزمنية التي تتوقع خلالها المؤسسة أن تستخدم الأصل، أو هو عدد وحدات الإنتاج أو ما شابها المتوقع حصول المؤسسة عليها من الأصل.
- الإهلاك : هو التوزيع المنتظم لقيمة الأصل القابلة للإهلاك خلال عمره الإنتاجي.
- القيمة القابلة للإهلاك: هي تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محله في القوائم المالية ناقصة منه قيمة الخردة.
- المبلغ القابل للاسترداد: هو صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه أيهما أعلى.

3- الإعراف بالامتلاكات، المصانع والمعدات:

- يتم الإعراف بالأصل كتنبيت ضمن أصول المؤسسة عند توفر مجموعة الشروط التالية:¹
- حينما يحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية متعلقة بالأصل؛
 - يمكن قياس تكلفة الأصل على المؤسسة بشكل موثوق.

4- القياس:

يتم قياس الممتلكات المصانع والمعدات حسب مرحلتين مختلفتين وهما عند الإعراف اللاحق أي في نهاية الدورة المحاسبية، ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط الموالية :

القياس الأولي: يتم تحديد قيمة الأولوية لأي بند من بنود الأصول عند القياس الأولي له لدى الإعراف به كأصل ثابت ودخوله الخدمة على أساس التكلفة.

¹ Jean-françois Bosquet, et autre, **normes IAS/IFRS**, Edition d'organisation, 2 édition, paris, 2005, P 168.

القياس اللاحق: نص هذا المعيار على المؤسسة إختيار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسية على فئة كاملة من الممتلكات، المصانع والمعدات وبالتالي توجد طريقتان يمكن توضيحهما:

- **نموذج التكلفة :** ويتم على أساسه تحديد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولي على أساس تكلفته التاريخية (تكلفة الحيازة) مطروحة منها مجمع الإهلاك، كما يتم الأخذ بعين الاعتبار خسائر القيمة إن وجدت.¹

- **نموذج إعادة التقييم:** يتم تقييم الأصل في هذه الحالة على أساس قيمة إعادة التقييم والتي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة تقييمه مطروحا منها مجمع الإهلاك مع الأخذ بعين الاعتبار خسائر القيمة.²

5- الإهلاكات:

يتم توزيع قيمة التثبيت القابلة للإهلاك على عمره الإنتاجي بأسلوب منتظم، ويجب أن تعكس طريقة الإهلاك النمط الذي تستفيد فيه المؤسسة من المنافع الاقتصادية للأصل. ويتم الاعتراف بالإهلاك الخاص بكل دورة على أنه من أعبائه، ويحسب الإهلاك حتى وإن زادت القيمة الحالية عن القيمة الدفترية. ويبدأ حساب الإهلاك اعتبارا من بدأ استفادة المؤسسة من المنافع الاقتصادية للأصل ويحمل إهلاك الفترة كمصروف.³

6- الخسائر في منافع الأصل:

لتحديد ما إذا كانت التثبيتات قد انخفضت قيمتها، وجب على المؤسسة تطبيق ما يقتضيه المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون (IAS 36) تدني قيمة الأصول).⁴

يوضح هذا المعيار الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة المراجعة وتعديل القيمة الدفترية لأصولها الثابتة وكيفية تحديد القيمة القابلة للإسترداد وتوقيت الاعتراف بالخسائر في المنافع الاقتصادية التي تتعرض لها الأصول. كما يوضح المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 03) اندماج الأعمال) كيفية معالجة

¹ Stéphane BRUN, **Guide d'application des normes IAS/IFRS**, BERTI Edition, Alger, 2011, P164.

² المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 751.

³ احمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 249.

⁴ لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الأوراق الزرقاء، الجزائر، ص 115.

الخسائر في منافع الأصل التي يتم الإعتراف بها قبل نهاية الفترة المحاسبية الأولى التي تبدأ بعد عملية اندماج الأعمال.

7- الإفصاح:

يجب على المؤسسة ان تفصح ضمن تقريرها المالية بخصوص كل نوع من التثبيات على مايلي:¹

- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن هذا الإجمالي لكل مجموعة من الأصول؛
- طرق ومعدلات الإهلاك المستخدمة والسياسات المحاسبية لتكاليف الإصلاح والترميم؛
- القيمة الدفترية لكل من الأصول الثابتة الموقفة مؤقتة، وتلك التي انتهى عمرها الإنتاجي ولا زالت تستخدم في الإنتاج. وكذا القيمة الدفترية أو الإستردادية للأصول المستبعدة من الإستخدام والمحتفظ بها لحين التصرف فيها؛
- صافي فروقات التبادل الناتجة عن تحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة .

رابعا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عنها

تلجأ الدول والحكومات أحيانا إلى إعانة بعض المؤسسات الإقتصادية التي تعمل في ظل ظروف صعبة، كما يتم تقديم المنح الحكومية عادة للمؤسسات لتشجيعها على القيام بأنشطة وأعمال معينة وقد تتمثل هذه المنح في مساعدات نقدية أو عينية مباشرة أو الإعفاء من تسديد بعض الضرائب والرسوم وغيرها من أشكال المساعدات المختلفة.

في أبريل 2001، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتبني معيار المحاسبة الدولي 20 IAS "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" والذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في أبريل 1983.

1- هدف و نطاق المعيار

يهدف المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية و الإعتراف بها، كما يتطرق إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية التي لا يتم نقل أصولها إلى المؤسسة، والمنح الحكومية التي تستلزم نقل موارد مقابل إلزام سواء سابق أو مستقبلي، بشروط معينة تتعلق بأنشطة المؤسسة¹.

¹ غانم شطا، مرجع سبق ذكره، ص 90.

ويشمل نطاق هذا المعيار:

المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية والإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية. ولا يشمل المعيار الأمور التالية²:

- المساعدات الحكومية المقدمة في شكل منافع و مزايا ضريبية من خلال الإعفاءات الضريبية أو تخفيض معدلات الضريبة على بعض القطاعات؛
- المشكلات الخاصة الناشئة في المحاسبة عن الهبات الحكومية في البيانات المالية التي تعكس أثر التغيرات في الأسعار أو في المعلومات الملحقة ذات الطبيعة المتشابهة؛
- مساهمة الحكومة في ملكية المؤسسة؛
- المنح الزراعية الحكومية موضوع معيار المحاسبة الدولي "IAS 41".

2- مصطلحات المعيار: تتمثل أهم مصطلحات هذا المعيار في³:

- **حكومة:** لأغراض هذا المعيار لا تمثل الحكومة فقط حكومة بلد معين بل تعتبر من الحكومات والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.
- **المساعدات الحكومية:** إجراء تقوم به الحكومة من أجل تزويد منفعة إقتصادية محددة إلى مؤسسية معينة أو مجموعة من المؤسسات المؤهلة للمساعدة بموجب شروط محددة، وتشمل تقديم المنح والأنواع الأخرى من المساعدات غير النقدية والتي لا تتضمن نقل أصول للمؤسسية، مثل المشورة القانونية بدون مقابل، ويشمل هذا المعيار المساعدات المقدمة بشكل غير مباشر.
- **المنح الحكومية:** تتمثل في نقل موارد للمؤسسة مقابل إلزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بنشاطات التشغيل للمؤسسة، لا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدة التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمؤسسة.

1 جمعة حميدات، مناهج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014، ص 682.

2 المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إطار المفاهيم والمتطلبات الجزء أ، عمان، الأردن، 2014، ص 850.

3 جمعة حميدات، محمود أبو أنصار، مرجع سبق ذكره، ص 348.

- **المنح المرتبطة بالأصول:** هي منح حكومية شرطها الأساسي على المؤسسة المؤهلة لها شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل، ويمكن إضافة شروط ثانوية تحدد نوع وموقع الأصول أو فترة شراءها وحيازتها.

- **المنح المرتبطة بالدخل:** وهي المنح الأخرى غير تلك المرتبطة بالأصول.

- **قروض قابلة للسماح:** قروض يتعهد المقرض بالتنازل عنها تحت شروط محددة.

3- المنح المرتبطة بالأصول:

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 20) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عنها) وهي إعانات تتمثل في أصول غير نقدية مثل (مباني، أراضي) أو تحويل نقدية إلى المؤسسة والتي يكون شرطها الأساسي أن تقوم المؤسسة المؤهلة بعملية شراء تصنيع أو الحصول بكل الوسائل الأخرى على أصول طويلة الأجل. بالإضافة إلى شروط ثانوية أخرى تحدد نوعية وموقع الأصل والفترة الزمنية التي يمكن خلالها الحصول عليه.

4- شروط الاعتراف:

لا يتم الاعتراف بالإعانات إلا إذا كان هناك تأكيد معقول بأن¹:

- الإعانات سوف يتم استلامها؛

- المؤسسة سوف تلتزم بالشروط المرتبطة بها.

ويجب الاعتراف بالمنح الحكومية في الأرباح والخسائر خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع

التكاليف المتعلقة بالوفاء بشروط المنحة، وعلى أساس منتظم، ويجب ألا تضاف المنح مباشرة

لحقوق المساهمين.

5- الاعتراف بالمنح التي تتضمن عدة شروط:

قد تتضمن بعض المنح عدة شروط يتوجب على المؤسسة تحقيقها، وقد يتطلب بعض تلك

الشروط تكاليف خاصة وفترة زمنية معينة للوفاء به، مما يقضي في هذه الحالة تحليل قيمة المنحة إلى

أجزاء وربط الاعتراف بها عند كل جزء من التكاليف التي سيتم تحملها للوفاء بالشرط المعني².

6- الإفصاح: يجب على المؤسسة أن تفصح عن المعلومات التالية:³

1 جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 685.

2 جمعة حميدات، محمود أبو أنصار، مرجع سبق ذكره، ص 353.

3 جمعة حميدات، محمود أبو أنصار، مرجع سبق ذكره، ص 362.

- السياسية المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية وطريقة عرضها في القوائم المالية؛
- طبيعة المنح الحكومية التي تم الحصول عليها؛
- الشروط التي لم تلبها المؤسسة والأحداث الطارئة الأخرى المتعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الإعتراف بها.

المبحث الثاني: أصول البيولوجية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF

المطلب الأول: مدخل لنظام المحاسبي المالي

سنحاول من خلال هذا المطلب إعطاء لمحة عامة عن أهم الخطوط العريضة للنظام المحاسبي المالي.

تمهيد:

لقد شهدت المحاسبة كعلم تطورات سريعة متبعة في ذلك التطورات الاقتصادية والمالية. إذ انتقلت من كونها محدودة ضمن بيئة معينة إلى بيئة لا حدود لها، فالأنشطة الاقتصادية العابرة للقارات بفعل الشركات المتعددة الجنسيات وظهور التكتلات الاقتصادية فرض ضرورة البحث عن مرجعية محاسبية واحدة تمكن من ترجمة الأحداث الاقتصادية بهدف الحصول على معلومة محاسبية مفهومة وقابلة للمقارنة.

1 - مفهوم النظام المحاسبي المالي:

لقد جاء نص المادة الثالثة "03" من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي "مفهوم المحاسبة المالية" كما يلي:¹

"المحاسبة المالية نظام التنظيم للمعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزائنه في نهاية السنة المالية". سنحاول من خلال هذا المطلب إعطاء لمحة عامة عن أهم الخطوط العريضة للنظام المحاسبي المالي

¹ الجريدة الرسمية، القانون رقم 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة 3، الجزائر، 2007، ص 13.

2- خصائص النظام المحاسبي المالي:

من خلال التعريف السابق يمكن استنتاج أهم خصائص النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية:

- نظام معلومات هدفه تنظيم المعلومات المالية؛
- يساهم في إعداد كشوف مالية تعكس المركز المالي للمؤسسة ؛
- يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية قابلة للقياس النقدي؛
- يساهم في تقييم أداء المؤسسة.

مجال التطبيق:

لقد حدد قانون النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05 مجالات تطبيق المحاسبة، حيث نصت على أن كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة المالية هم:¹

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة. ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

مكونات النظام المحاسبي المالي:

يتكون النظام المحاسبي المالي وفقا لما جاء به نص المادة ستة من القانون (07-11)² مما يلي:

- إطار تصوري للمحاسبة المالية؛

¹ نفس المرجع السابق ، المواد 02، 04، 5، ص 03.

² نفس المرجع السابق ، المادة 03، ص 03.

- المعايير المحاسبية؛
- مدونة الحسابات.

المبادئ المحاسبية:

تبنى النظام المحاسبي المالي ضمناً أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي:

الدورة المحاسبية:

مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر "12" شهراً تغطي السنة المالية وعادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01/ N وتنتهي في 31/12/ N، غير أنه يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ الإقفال دورتها المحاسبية مخالفاً لتاريخ 31/12، إذا كان نشاطها مقيدة بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهراً، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.¹

مبدأ الأهمية النسبية:

تعتبر المعلومات هامة نسبياً إذا كان تحريفها أو حذفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون وبالتالي يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة، غير أنه يمكن جميع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.²

مبدأ إستقلالية الدورات:

وفقاً لهذا المبدأ يكون تحديد نتيجة كل دورة مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.³

مبدأ الحيطة والحذر:

¹ نفس المرجع السابق، المادة 30، ص 5.

² الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، المادة 11، الجزائر، 2008، ص 12.

³ نفس المرجع السابق، المادة 12، ص 12.

يقصد بمبدأ الحيطة والحذر الإلتزام بدرجة من الحذر ففي تقدير بعض الوقائع والأحداث في ظل عدم التأكد بحيث ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتجات الإيرادات"، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف¹. أي يجب أن لا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة والحذر إلى تقدير أقل مما يجب أو تقدير أكثر مما يجب مثل تكوين إحتياطات خفية "سرية" أو مؤونات مبالغ فيها².

مبدأ التكلفة التاريخية:

يعني هذا المبدأ أن تسجل عناصر الأصول والخصوم أعباء والنواتج على أساس التكلفة الفعلية وقت حدوثها وعرضها في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية.

مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة ميزانية إقفال السنة المالية السابقة³.

مبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني:

أي يتم تقييد العمليات في المحاسبية وتعرض في الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني⁴.

مبدأ عدم المقاصة:

لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، والهدف من هذا المبدأ هو منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها، خاصة في حالة الإفلاس⁵.

مبدأ الوحدة النقدية:

¹Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris 2002, P53 .

² الجريدة الرسمية ، المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 14، مرجع سبق ذكره، ص12.

³ الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 17، مرجع سبق ذكره، ص12.

⁴ نفس المرجع السابق، المادة 18، ص 12.

⁵A.KADDOURI, A.MIMECHE, **Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF** 2007, ENAG édition, Alger, 2009, P89.

جاء نص المادة 12 و13 من القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي "تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية. أما العمليات المدونة بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية"، كما نصت المادة 28 من القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي "تعرض الكشف المالية لزوما بالعملة الوطنية".

مبدأ القيد المزدوج:

تحرر التسجيلات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج" بحيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين إثنيين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل إحترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.¹

القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي:

نصت المادة 25 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملزمة بإعداد قوائم مالية سنوية.

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل جداول تلخص نشاط المؤسسة في حماية كل دورة محاسبية، ويتم عرضها بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها قوائم الدورات السابقة.²

لقد حدد النظام المحاسبي المالي القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، ما عدا الوحدات الصغيرة جدا وهي كالآتي:³

- الميزانية "قائمة المركز المالي"؛
- حساب النتيجة "قائمة الدخل"؛
- جدول تدفقات الحزينة "التدفقات النقدية"؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- محلق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويفسر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتيجة.

¹ الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 16، مرجع سبق ذكره، ص 04.

² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج1، الجزائر، 2003، ص76.

³ Eric DUMALANÉDE, *comptabilité générale, conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS*, BERTI éditions, Alger, 2009, P224.

حيث يجب ضبط القوائم المالية السابقة تحت مسؤولية مسيري المؤسسة وتعد في أجل أقصاه مسنة "6" أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، والتي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.¹

الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية:

تتكون الفرضيات الأساسية من فرعين هما:

محاسبة التعهد:

يتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الإلتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات التي ترتبط بها.²

إستمراية الإستغلال "النشاط".

تعد القوائم المالية على أساس إستمرارية الإستغلال، وبافتراض متابعة المؤسسة لنشاطها في مستقبل متوقع. إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب. وإذا لم تعد القوائم المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في إستمرارية الإستغلال تكون مبينة ومبررة، ويحدد الأساس المستند عليه في الملحق.³

الخصائص النوعية لتحضير القوائم المالية:

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، أي يجب أن تمتاز بالملائمة والدقة والوضوح و قابلية المقارنة وهي:⁴

الملائمة:

¹ الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 27، مرجع سبق ذكره، ص.05.

² الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 06، مرجع سبق ذكره، ص 11.

³ نفس المرجع السابق، المادة 07، ص 11.

⁴ نفس المرجع السابق، المادة 08، ص 12.

يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لإحتياجات متخذي القرار، وتعتبر المعلومة ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها.

المصادقية:

تتمثل هذه الخاصية في إنعدام الأخطاء المادية والتحريفات في الكشف "القوائم المالية، وتتسم الحسابات بالمصادقية إذا عكست الواقع الاقتصادي للمؤسسة بدقة وإذا طغى الجوهر الاقتصادي على الشكل القانون كانت المعلومة محايدة ودقيقة وشاملة.¹

القابلية للمقارنة:

تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين مستخدمي المعلومات المالية بمقارنات ذات معنى من خلال التعرف على أوجه التشابه و الاختلاف بين أداء المؤسسة وأداء المؤسسات الأخرى خلال فترة زمنية معينة، أي من خلال توفير معلومات مالية تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.²

المعلومة واضحة وسهلة الفهم:

ويقصد بها أن يكون بإمكان المطلع الذي له مبادئ عامة حول المحاسبة فهم محتوى الكشف المالية.³

المطلب الثاني: التثبيتات البيولوجية وفقا للنظام المحاسبي المالي

1- مفهوم التثبيت البيولوجي و شروط الاعتراف بيه:

1-2 مفهوم التثبيت البيولوجية: 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.

2-2 شروط الاعتراف بالتثبيتات البيولوجية: يتم إدراج عنصر التثبيتات في الحسابات

عندما¹:

¹ بحار حسنة، معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 15.

² الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 29، مرجع سبق ذكره، ص 05.

³ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، ط2، الجزائر، 2011، ص 07.

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

و يتم إدراج كافة الحسابات الأصول مهما كانت طبيعتها و لا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات بمعلومات سرية.

2- **القياس الأصول البيولوجية وفقا ل scf** : تمت الإشارة إلى تقييم الأصل البيولوجي في النظام المحاسبي المالي كحالة خاصة من خلال الفقرة، 19-321 والتي مفادها كالاتي "يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل تقرير بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة، إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق، في مثل هذه الحالة. يجب تقييم الأصل بيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الإهلاك المتراكم و خسائر انخفاض القيمة المتراكمة. يتم الاعتراف بالخسارة أو الأرباح الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الدخل في السنة التي يحدث فيها."

إهلاك التثبيتات البيولوجية:

نحاول التطرق إلى مفهوم الإهلاك ومبادئ تطبيقه وصولا إلى الطرق المعتمدة لحسابه وفقا للنظام المحاسبي المالي.

1-1 **مفهوم الإهلاك**: يعرف الإهلاك على أنه إستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني، ويتم الاعتراف به كعبء إلا إذا كان مدمجة في القيمة المحاسبية الأصل أنتجتة المؤسسية لنفسها.²

1-2 **مبادئ تطبيق الإهلاك**: ويتم تطبيق المبادئ التالية المتعلقة بالإهلاك:³

¹ الجريدة الرسمية ، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، الفقرة 1.121، الجزائر، 2009، ص 08.

² الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 121،7، ص 09.

³ نفس المرجع السابق ، الفقرة 121،7، ص 09.

يوزع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعه مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعه من قبل المؤسسة وهذا في حال كان بالإمكان تحديد القيمة المتبقية بصورة صادقة.

2-2 اتجاهات في معالجة الإهلاكات التثبيتات البيولوجية:

- **1-2-2 الاتجاه الأول:** يؤكد على فترة اقتصار احتساب الإهلاك في مرحلة التدهور والاضمحلال لكونها مرحلة تنقص فيها إنتاجية أصل البيولوجي، لذلك وفقا لهذا الاتجاه فإن مبلغ الإهلاك يتم إثباته في السنوات الأخيرة فقط من عمر الأشجار التي هي سنوات تناقص الغلة.

- **2-2-2 الاتجاه الثاني:** يؤكد على فكرة احتساب الإهلاك ابتداء من فترة الإثمار و الإنتاج دون اقتصار احتسابه على فترة تناقص الغلة.

يجمع على الرأي الثاني هو احتساب الإهلاك من فترتي الإثمار و الإنتاج مروراً بفترة تناقص الغلة، وذلك لأن فترتي الإثمار و الإنتاج تكون فيها الإيرادات كبيرة مقارنة مع الفترة الأخيرة التي تقل فيها إنتاجية عملاً بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف.¹

3-1 طريقة الإهلاك: طريقة إهلاك أي أصل هي إنعكاس لتطور إستهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل و توجد على عموم أربعة طرق²:

3-1-1 الطريقة الخطية: وتقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل؛

3-1-2 الطريقة المتناقصة: وتؤدي إلى عبء متناقص على المدة النفعية للأصل؛

3-1-3 الطريقة المتزايدة: وتؤدي إلى عبء يتزايد على المدة طول المدة النفعية للأصل؛

3-1-4 الطريقة وحدات الإنتاج: ويترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر للأصل.

و تكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حال عدم التمكن من تحديد تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل بصورة صادقة.

¹ سنان زهير محمد جميل، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية و إيراداتها في المنشآت الزراعية، مجلة تنمية الريف، العدد 82، العراق 2006، ص 231.

² علاوي لحضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF، مرجع سبق ذكره، ص 66.

الفصل الأول: الإطار النظري للأصول البيولوجية

وتجدر الإشارة هنا إلى أن مدة منفعة الأصل التي على أساسها يتم حساب قسط الإهلاك تبقى للمؤسسة تقديرها حسب وتيرة استهلاكها للمنافع الاقتصادية التي يدرها هذا الأصل من خلال استخدامه.

الخسائر في منافع الأصل:

في حال ما إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية بعد حساب الإهلاكات فإن هذه الأخيرة تخفض إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

تثبت أي خسارة متأتي في تغيير القيمة الحقيقية منقوصا منها تكاليف التقديرية النقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة التي حصلت فيها.

التسجيل المحاسبي و سير الحسابات لأصول البيولوجية:

يتناول هذا العنصر أهم الحسابات ذات العلاقة بالتثبيات البيولوجية وصولا إلى التسجيل المحاسبي و سير الحسابات حسب الحالة:

حسابات التثبيات البيولوجية:

الصنف 2 : حسابات التثبيات

- ح/ 20 التثبيات المعنوية
- ح/ 21 التثبيات العينية
- ح/ 22 التثبيات في شكل امتياز (بدون تغيير)
- ح/ 23 الأصول البيولوجية الجاري تنميتها
- ح/ 24 الأصول البيولوجية النباتية
- ح/ 25 الأصول البيولوجية الحيوانية
- ح/ 26 مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات (بدون تغيير)
- ح/ 27 تثبيات مالية أخرى (بدون تغيير)
- ح/ 28 إهلاك التثبيات العينية

- ح/ 29 خسائر القيمة عن التثبيات

يتم التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية طبقاً للطريقة التي تم حيازتها بها وتقيد في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصول البيولوجية تحت رقابة المؤسسة، ويمكن تفصيلها في الآتي:

1- الأصول بيولوجية في شكل مساهمات:

يسجل الأصل بيولوجي في الجانب المدين من حساب التثبيات البيولوجية ويقابله في الجانب الدائن رأس المال أو لحساب الشركاء عمليات متعلقة برأس المال .

2- الأصول بيولوجية المشتراة:

يسجل الأصل البيولوجي في حساب التثبيات البيولوجية و يقابله في الجانب الدائن حساب الموردون التثبيات أو حسابات معنية أخرى.

3- الأصول بيولوجية المنتجة من طرف المؤسسة:

1-3 التثبيات بيولوجية الجاري إنجازها:

تهدف هذه الحسابات إلى إبراز قيمة التثبيات التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ إنتهاء السنة المالية وكذا التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي تقدمها المؤسسة للغير من أجل إقتناء تثبيت مادي ما .

ويتم ترصيد هذه الحسابات عندما يصبح التثبيت جاهزا لوضعه في الخدمة مع ما يقابله في حساب التثبيات البيولوجية، علما أنه لا يطبق أي إهلاك على التثبيات البيولوجية الجاري إنجازها لكن يجب إثبات أية خسارة في القيمة إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية لنظرا لتغير التقديرات أثناء إنجاز الأشغال.

ويمكن تصنيف المعالجة المحاسبية للتثبيات الجاري إنجازها من خلال الأطراف القائمة بأشغال الإنجاز، ويوجد على العموم مجموعتين من التثبيات الجاري إنجازها تتمثل في:

1-1-3 التثبيات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدة منسدة للغير:

2-1-3 التثبيات التي تنشئها المؤسسة بوسائلها الخاصة:

التنازل عن التثبيات البيولوجية:

يحذف التثبيات البيولوجي من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل خارج الإستعمال بصورة دائمة، ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أية منفعة إقتصادية مستقبلية لا من إستعماله ولا من خروجه لاحقاً. يتم تسجيل قيد التنازل من حساب الديون الدائنة عن عمليات البيع التثبيات من جهة المدين إلى الحسابين الدائنين: حساب الأصول البيولوجية و حساب فوائض أو نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة على حسب الحالة التي تكون فيها التنازل يعود على المؤسسة بالربح أو الخسارة¹.

في حالة وفاة أي أصل بيولوجي يتم تسجيل من حساب نواقص القيمة عن خروج أصول ملموسة يقابله في جهة الدائنة حساب أصول بيولوجية حيوانية.

محتوى ملاحق القوائم المالية بخصوص التثبيات البيولوجية:

نص النظام المحاسبي المالي على معيارين أساسيين - بشكل عام وبالنسبة لكل العناصر - يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق وهما:²

- الطابع الملائم للإعلام؛

- الأهمية النسبية للمعلومة.

وهذا من أجل تحديد المعلومات الواجب إدراجها ضمن الملاحق والكفيلة بالتأثير على الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها يشمل الملحق على المعلومات الآتية حول القواعد والطرق المحاسبية المتعلقة بمحاسبة التثبيات البيولوجية متى كانت هامة وتتمثل في:³

¹ حنان لونيسي، "محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بما"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مج 23، ع 1، الجزائر، 2020، ص ص 518، 519.

² نفس المرجع السابق، ص 38.

³ نفس المرجع السابق، ص 38.

الفصل الأول: الإطار النظري للأصول البيولوجية

- يبين أنماط التقييم المطابقة على مختلف فصول القوائم المالية ولا سيما الإهلاكات و طرق تقييم.
- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختبارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.

الجدول 02 : المقارنة بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي:

أساس المقارنة	المعيار المحاسبي الدولي رقم 41	الفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي	المقارنة
الهدف	هدف المعيار بيان الممارسة المحاسبية وعرض البيانات المالية و الإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.	توفير المعرفة المحاسبية وتوضيح المبادئ المعتمدة لتسجيل الأصول البيولوجية وتوضيح الاسم المستخدمة في تقييمها.	هناك اتفاق في الهدف مع ان هذه الفقرة لم تورد هدفا خاصا بها بل أن هدفها متضمن ضمن أهداف النظام المحاسبي المالي
النطاق	ينطبق المعيار على الأصول بيولوجية المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية ولا ينطبق على الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي والأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي	تطبق على جميع المؤسسات التي تختص بممارسة النشاط الزراعي	جاء نطاق في الفقرة 19-321 من SCF شاملا دون أي تفصيل لأنواع النشاطات التي تنطبق عليها الفقرة كذلك لم ترد ضمنها الحالات المستثناة من التطبيق.

الاعتراف و القياس	أورد المعيار المحاسبي ثلاث شروط واجبة التحقق لأغراض الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي يقسم المعيار الموجودات في المنشآت الزراعية إلى أصل بيولوجي محصول بيولوجي الذي هو المنتج المحصود للأصل البيولوجي وذلك فقط عند نقطة الحصاد وبعد ذلك يتم تطبيق المعيار الدولي الثاني المخزون وقد أورد المعيار جدول أمثلة على الأصول بيولوجيا والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخصوم منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. يقاس المنتج الزراعي المحصود من الأصل بيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد. في حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل البيولوجي يجب قياسه بتكلفته مخصوما منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في القيمة.	لم ترد شروط الاعتراف. يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي كل تاريخ إبلاغ بقيمته العادلة نافضا 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 لم تتضمن الفقرة وكامل مدونة النظام تقسيما للأصول البيولوجية على خلاف المعيار الذي فرق بين المنتجات الحيوانية والمنتجات النباتية. 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. لم تأخذ الفقرة بعين الاعتبار التقييم عند نقطة الحصاد كما لم تعالج الأصول البيولوجية حسب مراحل نموها والغرض من اقتنائها.
-------------------	---	--

الفصل الأول: الإطار النظري للأصول البيولوجية

الأرباح و الخسائر	الربح أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي في قيمته العادلة منقوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ومن التغير في القيمة العادلة مخصصا منها تكاليف المقدرة للأصول البيولوجية عند نقطة البيع، يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة الفترة التي نجمت فيها. الربح أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي المحصول الزراعي بالقيمة العادلة مخصصا منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها	تثبت أي خسارة أو ربح متأتين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصا منها تكاليف التقديرية النقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة التي حصل فيها أي منها	لم تظهر فروق بين المعيار و الفقرة حول الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي
المنح الحكومية	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، أما إذا كانت مشروطة فيعترف بها على أنها دخل فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بها	لم تتعرض إلى معالجة الاعتراف بالمنح الحكومية.	أهملت الفقرة الاعتراف بالمنح الحكومية للنشاط الزراعي بالرغم من أهمية معالجتها نظرا لاهتمام الدولة بهذا القطاع.

الفصل الأول: الإطار النظري للأصول البيولوجية

الإفصاح	الإفصاح بشكل منفصل عن إجمالي الأرباح والخسارة الناجم عن الاعتراف بالأصول بيولوجية من التغير في القيمة العادلة مخصصاً منه التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية. كما يجب على مشروع تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية وطبيعة الأنشطة التي تتعلق بكل مجموعة والقياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعة من الأصول في نهاية الفترة وناتج المحاصيل الزراعية خلال الفترة الإفصاح عن الالتزامات المتعلقة بأصول بيولوجية وإستراتيجية إدارة المخاطر المالية للنشاط الزراعي. وتقديم مطابقة 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.	لم ترد تفاصيل حول الإفصاح إلا ما تعلق بالتقييم المبدئي والأرباح والخسائر.	لم تتعرض الفقرة إلى الإفصاح 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
---------	--	--	---

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على (الفتلاوي, 2014, ص ص 196-199)

المبحث الثالث: محاسبة النشاط الزراعي

تمهيد:

إن تنوع عمليات الإنتاج الزراعي والأنشطة المتعلقة بها يبرر الحاجة إلى وجود نظام محاسبة زراعية يقيس نتيجة النشاط الزراعي ويبين نتيجة المحاصيل الزراعية، و يقدم البيانات الضرورية للتخطيط والرقابة بما يكفل ترشيد الإنفاق وزيادة عائد القطاع الزراعي وتوجيه الاستثمارات نحو الأنشطة المربحة اقتصاديا إلا أن الواقع يشير إلى أن النشاط الزراعي يتأثر بالعديد من العوامل المناخية والطبيعية والبيئية إضافة إلى العوامل البشرية والمادية والاقتصادية والتنظيمية والإدارية التي تميزه عن غيره من الأنشطة الاقتصادية الأخرى.

المطلب الأول: الإطار النظري لنظام المحاسبة الزراعية

مفهوم النشاط الزراعي: الزراعة هي استغلال الأرض عن طريق حرثها وبزرها وجني محاصيلها، وتلحق بالزراعة أعمال وأنشطة أخرى كثيرة قد تكون تابعة أو مكملة لها كمثّل تربية المواشي وإنتاج الألبان وتربية الطيور والدواجن وغيرها من الأنشطة التي لها منافع اقتصادية. ويعتبر النشاط الزراعي بمثابة عملية إدارة تحويل الأصول البيولوجية التي هي على قيد الحياة إلى منتجات فلاحية¹.

حيث يؤدي التحول الحيوي إلى الأشكال التالية من النتائج:

1- تغيرات الأصل من خلال:

- النمو زيادة في الكمية أو تحسين في النوعية للحيوان أو النبات؛
 - التحلل النقصان في الكمية أو تردي في نوعية الحيوان أو النبات؛
 - الإنجاب تكوين الحيوان أو نبات حي إضافي.
- 2- إنتاج محصول مستخلص من أصل بيولوجي كالصوف حليب أو البيض.

تعريف المحاسبة الزراعية:

هي نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتطبيق المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية بغرض احتساب النشاط الزراعي، والذي يقصد به إدارة الشركة للتمويل البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية

¹ أشواق بن قدور، بوبكر شامخي، المحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، المجلد 11، 2020، ص، 32.

(الموجودات البيولوجية التي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعية وكمياً¹).

خصائص المحاسبة الزراعية:

- **تعدد المنتجات الزراعية:** حيث تقوم الوحدة الزراعية الإنتاجية بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد فمثلاً 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 الزراعية بموسمية الإنتاج بما ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم وتؤدي هذه الخاصية أيضاً إلى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية.
- **صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدماً:** إذ يتأثر الإنتاج الزراعي كما ونوعاً بالعديد من العوامل الخارجية مثل العوامل المناخية والآفات الزراعية ويترتب على هذه الخاصية صعوبة تقدير كمية الإنتاج الزراعي للاستعانة به في وضع الموازنات التخطيطية.
- **تداخل الأنشطة الزراعية بعضها مع البعض الآخر:** فمخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكن أن تكون مدخلات الأنشطة زراعية أخرى مما يتطلب وجود نظام محاسبي عام قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المنشأة.
- **التغير في تبويب الأصول الزراعية:** تبويب الموجودات الزراعية إلى ثابتة أو متداولة باختلاف الغرض من اقتنائها فماشية التربية تبويب كأصول ثابتة في قائمة المركز المالي كذلك ماشية العمل والألبان كونها تساهم في العملية الإنتاجية، أما ماشية التسمين فتبويب كأصول متداولة من 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

¹ وليد عمر البشير إبراهيم ، مدى توافق المحاسبة في النشاط الفلاحي في السودان و المعيار الدولي رقم 41 ، مذكرة ماجستير ، كلية الاقتصاد والتنمية الريفية ، جامعة الجزيرة ، السودان ، 2016 ، ص 67.

حسب نوع النشاط، أما الفترة المالية فتكون مرتبطة بتاريخ إعداد الحسابات الختامية في كل قطاعات الدولة¹.

أشكال النشاط الزراعي:

تنقسم الأنشطة الزراعية إلى ثلاث أنواع : النشاط النباتي النشاط الحيواني النشاط الصناعات الغذائية
النشاط النباتي : يتمثل هذا النشاط في المشروعات الزراعية باستصلاح الأراضي الزراعية وحرثها وفلاحتها وزراعتها للحصول على المنتجات الزراعية لغرض تسويقها وبيعها والمميز لهذا النشاط أنه يتعامل مع مجموعة من العوامل الطبيعية التي يكون لها تأثير مباشر مثل التربة والمناخ , هذا فضلا عن اليد العاملة والمستلزمات السلعية من الآلات, الأسمدة, البذور وغير ذلك، ويشمل هذا النشاط الأنواع الآتية من المحاصيل والمنتجات.

- **المحاصيل الحقلية:** تتكون من نوعين من المحاصيل النباتية

❖ **الحبوب:** كالقمح والشعير و الذر والأرز.

❖ **الخضروات** مثل البطاطا الطماطم والفاصوليا وغيرها.

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

- **منتجات البساتين و حدائق الفاكهة:** هذه المنتجات تختلف عن النوع الأول من

المحاصيل، إذ أن المميز لهذه المنتجات هو أنها تبقى لأكثر من سنة واحدة في المزرعة قبل أن تثمر وهي تحتاج إلى رأس مال ثابت كبير بل وأن أغلبها يستغرق أكثر من ثلاث سنوات , مثل الرمان والبرتقال والتمور ,العنب وغيرها وهذا النوع من الأشجار يعد من الأصول الثابتة للمزرعة، وذلك لأن هذه الأشجار تستغرق فترة طويلة من الزمن لكي

¹ منى كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم

(41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد السادس و

الثلاثون، 2013، ص، 347.

تصبح قادرة على الإثمار، وهي تمر بثلاث مراحل: الأولى هي مرحلة الإنشاء أو التكوين، والمرحلة الثانية هي مرحلة الإنتاج والإثمار، والمرحلة الثالثة مرحلة التدهور أو الاضمحلال.

- **النشاط الحيواني:** هذا النشاط يتمثل في تربية الحيوانات بشتى أنواعها والدواجن والأسماك، ذلك إما لبيعها كمنتجات نهائية أو لإعادة إنتاج حيوانات تستخدم بدورها كأصول منتجة، كذلك يشمل تربية النحل، ومن الملاحظ على أن هذا النشاط يتعامل مع كائنات حية تختلف عن المحاصيل الحقلية والمنتجات الزراعية الأخرى.
- **النشاط الصناعات الغذائية:** هي الصناعات التي تعتمد على المنتجات الزراعية مثل صناعة التعليب أو صناعة الأعلاف، الألبان وغيرها، ويعتبر نشاطا ثانويا لأنه يقوم بتحويل المحاصيل الزراعية إلى منتجات غذائية ومنتجات نسيجية وغيرها من الصناعات التحويلية.

مشاكل محاسبة الأصول البيولوجية:

يتضح مما تقدم أن هناك العديد من المشاكل التي تواجه محاسبة النشاط الزراعي منها:

- أن الزراعة ذاتها تتعرض للإصابة بالآفات و الندوات الزراعية نتيجة الظروف الطبيعية وتأثيرها، بالرغم من إهتمام ورقابة العنصر البشري له، وبالتالي فإن الطبيعة تعتبر شريك المزارع في أرضه؛
- أن تغير الأحوال الطبيعية من عام لآخر يؤدي إلى تغير في نتائج كل زراعة وبالتالي تصعب المقارنات، بالإضافة إلى ما تقدم أن السنة الزراعية تتكون من دورات زراعية متتابعة لكل منها الإنتاج الزراعي المناسب وهو ما يحد من فعالية المحاسبة في تحقيق أهدافها؛
- أن المواد المستخدمة في الزراعة مثل البذور هي ذاتها ناتج زراعة سابقة، وهو ما يستلزم وضع أسس ومفاهيم المشاكل التقويم، كذلك تستخدم المحاصيل في تغذية الحيوانات داخل المزرعة الأمر الذي يلزمنا تحديد الإيرادات والنفقات لكل نشاط؛
- ارتفاع تكاليف الخدمات التسويقية لسرعة التلف التي تتعرض لها المنتجات الزراعية، أو لضخامة حجم المنتج ذاته وببطء تسويقه، كما تظهر صعوبة في توزيع المصروفات المشتركة في حالة تعدد المنتجات؛

- إن أسس تقييم الزراعة القائمة أو الأصول الحيوانية، غالبا ما تتطلب الحكم الشخصي¹.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

أولا: تعريف الأصول البيولوجية و أنواعها:

تعريف الأصول البيولوجية: يعرف الأصل البيولوجي بأنه حيوان أو نبات حي مثل الأشجار المثمرة والأبقار التي تربىها المنشآت الزراعية بغض النظر عن هدفها، مثل المنشآت التي تربى الأبقار بهدف الحصول على منتجات الألبان، أو المنشآت التي تربى العجول من أجل الحصول على اللحم، والمنشآت التي تزرع الأشجار المثمرة من أجل الحصول على الثمار².
و يمكن تصنيفها إلى نوعين:

- أصول بيولوجية نباتية؛

- أصول بيولوجية حيوانية؛

أنواع الأصول البيولوجية: مثل غيره من المنتجات الخاصة بالقطاعات الأخرى له من منتجات ثابتة و أخرى مخزنة حيث سنقوم هنا بالتمييز بين الأصول الإنتاجية، و الأصول المستهلكة و الأصول البيولوجية الناضجة و غير الناضجة³.

- **أصول بيولوجية منتجة:** تضم الأصول البيولوجية المنتجة الماشية التي تم اقتنائها بهدف التربية للحصول على منتجات الألبان أو الإنتاج الحيواني، والأشجار بما فيها النباتات والشجيرات المزعة للحصول على الثمار أو السوائل التي تستخرج منها والقابلة للبيع كسلع تجارية، ويتم الإفصاح عنها محاسبيا كأصول ملموسة ثابتة نظرا لاستخدامها للحصول على منتجات زراعية.

- **أصول بيولوجية مستهلكة:** تضم الأصول البيولوجية الاستهلاكية الماشية التي تربى بهدف الحصول على اللحم والمحاصيل الزراعية كقصب السكر ويتم الإفصاح عنها محاسبيا كأصول متداولة⁴.

¹ أحمد حلمي جمعة، محاسبة الأصول البيولوجية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص5، 56.

² سناء مسودة، محمد دقاسمة، معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي رقم 41 " الزراعة "، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، جامعة جدارة أريد، الأردن، العدد 2، 2017، ص 528.

³ حنان لوني، "محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بما"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مج 23، ع 1، الجزائر، 2020. ص 520.

⁴ إبراهيم عبد الرحمن عبد الله عوض الله، القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الأصول الزراعية و أثرها في قرارات مستخدمي القوائم المالية، مذكرة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2015، ص 32.

- **أصول البيولوجية الناضجة:** هي الحيوانات أو النباتات التي وصلت إلى عمر إنتاجها بانتظام خلال فترة حياتها، أو أعطت منتجاتها الفلاحية أو أصولها البيولوجية الأخرى، مثلاً عن ذلك الكروم البالغة 5 سنوات من عمرها هي نشطة وهي أصل بيولوجي ناضج.

النضج هو مفهوم نسبي للحيوانات التي يتم تربيتها لإعطاء اللحوم، التي تعتبر ناضجة للذبح قبل فترة طويلة من نضجها فيزيولوجياً، فهذا أقل صحة للحيوانات التي يتم تربيتها من أجل الحليب أو البيض.

الأصول الحيوية للاستهلاك الناضج هي الحيوانات أو النباتات التي وصلت لمرحلة الحصاد (القمح والذرة) أو سن البيع (الماشية والدواجن القابلة للاستهلاك، وغيرها).

- **أصول البيولوجية غير الناضجة:** هي الحيوانات أو النباتات التي لم تصل إلى القدرة على إنتاج منتجات قابلة للتسويق أو الاستغلال على أساس منتظم، أي لم تصل مرحلة الإنتاج فيها إلى الحصول على منتج قابل للاستغلال أو الاستهلاك. و الأصول البيولوجية المستهلكة غير الناضجة هي الحيوانات أو النباتات التي لم تصل مرحلة الحصاد أو عمر البيع.¹

المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية:

أولاً: المعالجة المحاسبية لمنتجات الحقول: المنتجات الزراعية عديدة ويتوقف ما يوجد منها بالمزرعة على نوع التربة وكذا حالة الجو وطرق الري السائدة وكذلك على الدورة الزراعية المتبعة وتقسم المحاصيل الزراعية إلى:

- منتجات الحقائق والبساتين:

- الفواكه مثل العنب والموز والمواالح بأنواعها؛
- الخضروات بكل أنواعها؛
- لأزهار مثل الورد والفل والقرنفل ... الخ.

- منتجات الحقول:

- الحبوب كالقمح والذرة والشعير والأرز؛
- البقول مثل الفول والحمص والعدس والفاصوليا؛
- البصيلات كالبصل والثوم؛

¹ حنان لونيس، مرجع سبق ذكره، ص 521-522.

الفصل الأول: الإطار النظري للاصول البيولوجية

- البذور الزيتية كالسمسم والفول السوداني؛
- محاصيل أخرى كالقصب.

وتتميز غالبية المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج أي يتم زراعة المحاصيل وحصادها في مواسم معينة من السنة وهذه المحاصيل ستؤثر على حجم الإنتاج خلال السنة وبالتالي ستؤثر على العمل المحاسبي حيث يزداد في سنة بنسبة وينخفض في سنة أخرى.

عند شراء المواد أولية و إدخالها إلى المخزن يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../. من ح/ المواد الأولية و اللوازم مخزنة إلى ح/ موردو المحزونات أو ح/ أحد الحسابات المالية	401 أو 5x	381
XXXX	XXXX	من ح/ المواد الأولية و التوريدات إلى ح/ المواد الأولية و اللوازم مخزنة	381	31

عند إستهلاك مواد أولية نقوم بإجراء القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../. من ح/ المواد الأولية مستهلكة إلى ح/ المواد الأولية و التوريدات	31	601

الفصل الأول: الإطار النظري للأصول البيولوجية

عند الإنتاج نقوم بإجراء القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../. من ح/ منتجات تامة إلى ح/ تغير المخزون من المنتجات	724	355

عند القيام بعملية البيع و خروج المنتج التام من المخزون نقوم بإجراء القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../. من ح/ حسابات الزبائن إلى ح/ المبيعات من المنتجات النباتية	701	411
XXXX	XXXX	من ح/ تغير المحزونات من المنتجات إلى ح/ منتجات تامة نباتية	355	724

في نهاية كل سنة و في حالة وجود منتجات لم يتم جنيها بعد نقوم بإجراء القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../. من ح/ المنتجات الجاري إنجازها إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	331

ثانيا: المعالجة المحاسبية لمنتجات الحداثق و البساتين: و هنا نميز نوعين من الأنشطة

- 1- المعالجة المحاسبية لأنشطة الخضر: حيث تخضع هذه الأخيرة إلى نفس القيود المحاسبية للمحاصيل الحقلية
- 2- المعالجة المحاسبية لأنشطة الفواكه: تختلف طرق المعالجة المحاسبية من نشاط زراعي لآخر فمثلا أشجار الفاكهة تعتبر أصلا ثابتا له فترة إثمار تتراوح بين ثلاث سنوات إلى خمس سنوات وهذا راجع إلى درجة خصوبة التربة وطرق العناية بها كما تمر الحداثق والبساتين بثلاث مراحل في المعالجة المحاسبية متمثلة في فترة الإنشاء والتكوين وفترة الإنتاج والإثمار، فترة التدهور والاضمحلال.

• **مرحلة النمو (الإنشاء والتكوين):** تبدأ هذي المرحلة منذ حراث وتهيئة التربة للزراعة وغرس فسائل و شتلات وينتهي بمجرد بدأ البستان بالإثمار بشكل اقتصادي وتجاري. وفي هذه حالة تعتبر الأشجار كاستثمارات بيولوجية قيد الانجاز، حيث تضاف لها كل سنة كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة من أجل رعاية هذه الشجيرات حتى تصبح مثمرة، فيتم دمج كافة المصاريف المنفقة على الشجيرات مع قيمة شرائها، و في نهاية كل سنة يجرى القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ استثمارات بيولوجية قيد الانجاز إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	232

يتفرع ح/ 232 إلى ح/ 2320 أشجار مثمرة، ح/ 2321 أشجار غابية، ح/ 2322 أشجار ضد الرياح.

• **مرحلة الإثمار:** فيها يتحقق الإنتاج الاقتصادي للأشجار، فمرحلة الإثمار هي الفترة الإنتاجية في حياة الحديقة وتبدأ هذه المرحلة بإنتاج الثمار بكميات اقتصادية يمكن بيعها. وتنتهي هذه المرحلة عندما تصبح الأشجار في مرحلة

الفصل الأول: الإطار النظري للأصول البيولوجية

تناقص مستمر في الإنتاج مع زيادة مصاريف الخدمات، ويرتبط طول هذه المرحلة بدرجة العناية والخدمة في الحديقة، وتتحقق خلال هذه المرحلة إيرادات متزايدة للحديقة من سنة إلى أخرى، والجدول التالي يبين مرحلة نمو وإثمار كل شجرة:

الجدول 03: مدة نمو وإثمار بعض الأصول البيولوجية النباتية

النوع	مدة مرحلة النمو	مدة مرحلة الإثمار
الحمضيات	7 سنوات	80-85 سنة
الكروم	5 سنوات	35-40 سنة
الزيتون	7 سنوات	80-100 سنة
أشجار ذات نواة	5 سنوات	15 سنة

المصدر: مولاي حسين، محاضرات في مقياس المحاسبة الزراعية لطلبة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية و علوم التسيير، جامعة البليدة 2، السنة الدراسية 2014/2015.

عند دخول أشجار مرحلة الإثمار نقوم بإجراء القيد التالي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
240	232	بتاريخ.../..../..... من ح/ أشجار مثمرة إلى ح/ استثمارات بيولوجية قيد الانجاز	XXXX	XXXX

و عند إنتاج الأشجار ن سجل القيد التالي :

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
355	724	بتاريخ.../..../..... من ح/ منتجات تامة نباتية إلى ح/تغير في مخزون المنتجات	XXXX	XXXX

و عند بيع المنتجات نقوم بإجراء القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ زبائن إلى ح/ المبيعات من المنتجة المصنعة	701	411

عند خروج المنتجات من المخازن نسجل القيد التالي :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ التغير المخزون من المنتجات إلى ح/ منتجات التامة نباتية	355	724

يبدأ اهتلاك الأشجار من اليوم أول لدخول شجرة لمرحلة الإثمار حيث نقوم في نهاية كل سنة بإجراء

القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ مخصصات الإهلاكات للأصول الجارية إلى ح/ اهتلاك أشجار مثمرة	284	681

• **مرحلة التدهور و الاضمحلال:** وفيها يبدأ الإنتاج في التناقص المستمر، حيث

تصبح الأشجار ضعيفة الإنتاج أو تبدأ في التوقف عن الإنتاج تماما وتنتهي هذه

المرحلة بالتوقف التام عن الإنتاج والإثمار أو يقل كمية إنتاجها من الثمار بحيث

الفصل الأول: الإطار النظري للأصول البيولوجية

يصبح استغلالها غير اقتصادي، ويختلف طول هذه المرحلة (بداية التدهور وحتى التوقف التام عن الإنتاج والإثمار) تبعاً لنوع الأشجار ودرجة العناية بها كالخدمة والتقليم وقوة التربة وملائمة الجو وغيرها من العوامل، ونميز هنا حالتين:

في حالة اقتلاع الأشجار لأنها غير مثمرة، نقوم بإجراء القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
	XXXX	بتاريخ.../..../.....		681
	XXXX	من ح/ مخصصات الإهلاكات للأصول الجارية		294
	XXXX	ح/ خسائر القيمة الأشجار المثمرة		657
XXXX		ح/ أعباء التسيير الجاري الإستثنائية	240	
		إلى ح/ الأشجار المثمرة		

أما في حالة التنازل عن الأشجار غير مثمرة نقوم بإجراء القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
	XXXX	بتاريخ.../..../.....		512
	XXXX	من ح/ البنك		681
	XXXX	ح/ مخصصات الإهلاكات للأصول الجارية		294
	XXXX	ح/ خسائر القيمة الأشجار المثمرة		(652)
XXXX		ح/ نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية	240	
XXXX		إلى ح/ الأشجار المثمرة	(752)	
		ح/ فوائض القيمة عن التثبيتات غير مالية		

في نهاية السنة المالية و في حالة وجود منتجات قيد الانجاز نقوم بإجراء القيد التالي :

الدائن	المدين		الدائن	المدين
	XXXX	بتاريخ.../..../.....		331
XXXX		من ح/ المنتجات الجاري انجازها	732	
		إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		

الفصل الأول: الإطار النظري للاصول البيولوجية

ثالثاً: المعالجة المحاسبية للإعانات المقدمة من طرف الدولة: يحظى هذا القطاع على خلاف غيره من القطاعات على إعانات تقدمها الدولة لتشجيع الاستثمار به، وتكون المعالجة المحاسبية لها على مرحلتين:

- **الوعد بالإعانة:** ونقصد هنا بالوعد هو توعده الدولة بتقديم إعانة مالية للمنشأة، ويكون التسجيل المحاسبي لها على الشكل التالي :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ إعانات قيد الاستلام إلى ح/ إعانة مالية	748	441

- **استلام الإعانة:** عند تلقي المنشأة الإعانة يتم تسجيل القيد المحاسبي التالي :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ البنك إلى ح/ إعانات قيد الاستلام	441	512

لتحفيز الإنتاج تقدم الدولة للمنشأة معدات أو قطعة أرض على شكل امتياز لتستثمر فيها، ليست ملكاً لها إلا أنه بينها وبين الدولة عقد امتياز يدوم لمدة 40 سنة فيما يخص القطاع الزراعي نقوم بإجراء القيود المحاسبية التالية:

عند تلقي المنشأة للاستثمار في إطار الإعانة حكومية على شكل (معدات أو قطعة أرض) نقوم بإجراء القيد المحاسبي التالي :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين

الفصل الأول: الإطار النظري للأصول البيولوجية

XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ أراضي ممنوحة على شكل امتياز ح/ معدات ممنوحة على شكل امتياز إلى ح/ حقوق مانح الامتياز	221 215 229	
------	------	--	-------------------	--

في نهاية السنة المالية نقوم بتسجيل قيد الإهلاك هذه الأراضي و معدات على النحو التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ حقوق مانح الامتياز إلى ح/ إهلاكات التثبيتات الموضوعة موضع الامتياز	282	229

بعد نهاية مدة عقد الامتياز أي بعد 40 سنة تعيد المنشأة قطعة الأرض للدولة أي خروج قطعة الأرض مع الإهلاك من المنشأة و يكون القيد المحاسبي كما يلي :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ إهلاكات التثبيتات الموضوعة موضع الامتياز إلى ح/ أراضي ممنوحة على شكل امتياز	221	281

و في حالة دفع الإتاوات السنوية يكون التسجيل المحاسبي على الشكل التالي :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ الإتاوات المترتبة على الامتيازات و البراءات و الرخص و الحقوق المماثلة إلى ح/ البنك	512	651

المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية:

الفصل الأول: الإطار النظري للأصول البيولوجية

تعتبر الماشية المصدر الرئيسي لإنتاج الألبان واللحوم والذي يعتبر المصدر الأساسي لغذاء الإنسان، ومما لا شك فيه أن المحاسبة عن أنشطة إنتاج الماشية تعتبر من العوامل الأساسية لتحديد مدى صلاحية أنشطة إنتاج الماشية من الناحية الاقتصادية حيث توضح نتيجة هذه الأنشطة من ربح أو خسارة كما توضح مركزهما المالي في نهاية كل فترة مالية.

وعند القيام بالإجراءات المحاسبية عن أنشطة إنتاج الماشية يلزم التفرقة بين أنواع الماشية من حيث كونها أصول ثابتة أم أصول متداولة، ويحدد ذلك في ضوء الهدف الأساسي من عملية اقتناء الماشية. فإذا كان اقتناء الماشية بهدف استخدامها في عمليات إنتاج الألبان والسلالات، فهي تعتبر من الأصول الثابتة الحية، أما إذا كان اقتناء الماشية بهدف المتاجرة بها لتحقيق أرباح من خلال البيع، فهي تعتبر من الأصول المتداولة الحية.

• المعالجة المحاسبية لماشية التسمين:

نظرا لأهمية الماشية باعتبارها مصدر هام وأساسي لإنتاج اللحوم، والتي تعتبر المصدر الرئيسي للغذاء الإنسان، فإن نشاط ماشية التسمين يعتمد أساسا على شراء الماشية بغرض تسمينها بحيث تعطي كمية اقتصادية من اللحوم، على أن يتم بيعها بعد ذلك وتحقيق الأرباح، أي هي تلك الحيوانات التي يتم اقتنائها بغرض بيعها إما حية أو بعد ذبحها وذلك للاستفادة من فرق السعر.

ونميز الحسابات التالية: ح/301: أبقار التسمين، ح/302: أغنام التسمين، ح/303: ماعز التسمين، ح/304: أحصنة التسمين، ح/305: إبل التسمين، ح/306: دواجن التسمين، ح/307: حيوانات أخرى للتسمين، وتكون عملية التسجيل المحاسبي كالآتي :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ مشتريات حيوانات التسمين ح/ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع إلى ح/موردو المخزونات	401	380 4456
XXXX	XXXX	من ح/ المحزونات من حيوانات التسمين إلى ح/ مشتريات حيوانات التسمين	380	30X
المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين

الفصل الأول: الإطار النظري للاصول البيولوجية

XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ الزبائن إلى ح/ المبيعات من حيوانات التسمين إلى ح/ الرسم على قيمة المضافة المستحق الرسم	700 4457	411
XXXX	XXXX	من ح/ حيوانات التسمين المستهلكة إلى ح/ المحزونات من حيوانات التسمين	30X	600

عند ذبح الحيوانات لأجل إنتاج اللحم يرصد ح/ 30 على الشكل التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ منتجات حيوانية إلى ح/ المحزونات من حيوانات التسمين (حسب النوع)	30X	3551

بدوره ح/ 3551 الذي يتفرع إلى حسابات فرعية (ح/ 35511 لحوم البيضاء، ح/ 35512 لحوم حمراء، ح/ 35513 صوف وبر)

• المعالجة المحاسبية لماشية الإنتاج الحيواني:

ففي السنوات الأخيرة اتجه الرأي إلى استغلال الماشية في إنتاج اللحوم بدلا من استخدامها في العمل بالحقول أو بدلا من الآلات الزراعية، وقد كثرت الأبحاث العلمية التي تؤدي إلى ترشيد استغلال الحيوان من ناحية إنتاج اللحوم و الألبان ، وقد انتشرت مشروعات هذا النوع من الماشية وذلك بعد اتساع طرق التربية السليمة.

ويلاحظ أن ماشية الألبان تختلف عن ماشية اللحوم من حيث الشكل والزيادة في كمية الدهون بخلاف الحال في ماشية الألبان التي تقلل من إنتاجها. وهناك نوع آخر من الماشية ثنائي الغرض (أي لإنتاج الألبان واللحوم) تتصف بمايلي:

- أن تكون قادرة على إدراك كمية مناسبة من الألبان؛
- أن يتم تسمينها بحيث تعطي كمية اقتصادية من اللحوم؛
- أن تنتج حيوانات ذات مواصفات عالية يمكن بيعها باعتبارها قابلة للتسمين.

الفصل الأول: الإطار النظري للأصول البيولوجية

يعامل هذا النوع من الحيوانات على أنها أصول بيولوجية حية تسجل في حسابها الخاص كما يلي:
ح/2500 حيوانات الإنتاج الحيواني، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات التالية¹:

- ح/25001 أبقار الإنتاج الحيواني. ح/25002 أغنام الإنتاج الحيواني.
- ح/25003 ماعز الإنتاج الحيواني. ح/25004 أحصنة الإنتاج الحيواني.
- ح/25005 ابل الإنتاج الحيواني. ح/25006 دواجن الإنتاج الحيواني.

تستهلك الاستثمارات البيولوجية الحيوانية وفق مدة معينة محددة في الجدول التالي :

الجدول 04: بين مدة حياة و بداية الإنتاج بعض الأصول البيولوجية الحيوانية

الأصل الحيواني	مدة المنفعة	مدة بداية الإنتاج
الأبقار	10 سنوات	18 شهرا
الأغنام	06 سنوات	09 شهرا
الدواجن	02 سنتين	60 يوم شهرين
الإبل و الأحصنة	15 سنوات	18 شهرا
الماعر	06 سنوات	09 شهرا

المصدر: مولاي حسين، محاضرات في مقياس المحاسبة الزراعية لطلبة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية و علوم التسيير، جامعة البليدة 2، السنة الدراسية 2014/2015.
بما ان هذه الحيوانات تعتبر كأصول ثابتة فيتم التنازل عنها بنفس قيد التنازل عن الاستثمارات و ذلك كمايلي:

¹ القنبي عي عز الدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد، 04 عدد02، الجزائر، سبتمبر 2022، ص164.

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		بتاريخ.../..../.....		
	XXXX	من ح/ حقوق التنازل عن التثبيات		462
	XXXX	ح/ اهتلاك حيوانات الإنتاج الحيواني		685
	XXXX	ح/ خسائر القيمة حيوانات الإنتاج الحيواني		295
	XXXX	ح/ نواقص القيمة عن خروج أصول حيوانية		(652)
XXXX		إلى ح/حيوانات الإنتاج الحيواني	250	
XXXX		ح/ فائض القيمة عن الأصول الحيوانية	(752)	

و عند ذبحها للاستفادة من لحمها فتعتبر كحالة استثنائية فتحول أولاً إلى ح/ 36 استثمارات محولة إلى مخزونات وفق القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		بتاريخ.../..../.....		
	XXXX	من ح/ اهتلاك حيوانات الإنتاج الحيواني		685
	XXXX	ح/ خسائر القيمة حيوانات الإنتاج الحيواني		295
	XXXX	ح/ استثمارات محول إلى مخزونات		36
XXXX		إلى ح/ حيوانات الإنتاج الحيواني	250	

و من ثم تتم معالجتها محاسبياً معالجة حيوانات التسمين كما سبق ذكره
و في حالة: إنتاج هذه الحيوانات للحليب، البيض، الصوف..... إلخ نقوم بتسجيل القيد التالي

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين

الفصل الأول: الإطار النظري للاصول البيولوجية

XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ منتجات حيوانية إلى ح/ تغير مخزونات من المنتجات	724	3551
------	------	---	-----	------

و في حالة بيع الإنتاج الحيواني نقوم بتسجيله محاسبيا في قيدين: قيد الفترة و قيد خروج المخزونات

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../..... من ح/ الزبائن إلى ح/ المبيعات من المنتجات	701	411
XXXX	XXXX	من ح/ تغير في المخزونات من المنتجات إلى ح/ المنتجات الحيوانية	3551	724

• المعالجة المحاسبية لماشية التربية:

تعتبر الماشية مصدرا هاما وأساسيا لإنتاج اللحوم، كما أن صناعة إنتاج اللحوم تعتبر من أهم مجالات الاستثمار في الوقت الحالي نظرا لزيادة الطلب على منتجات اللحوم، ولذلك يجب المحافظة على استمرار نشاط إنتاج اللحوم وذلك من خلال إنتاج سلالات جديدة بهدف بيعها وبالتالي ضمان استمرار توافر الماشية اللازمة لدعم نشاط إنتاج اللحوم. أو هي تلك الحيوانات التي تقتني لغرض التكاثر حيث يتم تربية المواشي إما لبيعها بعد مدة (التسمين) أو الاحتفاظ بها كأصول المنتج الرئيسي لهذه الحيوانات هو المواليد فتعامل هذه الحيوانات معاملة حيوانات الإنتاج فيما يخص الإهلاك وخسارة القيمة والتنازل وعند ولادة سلالة جديدة نميز بين السلالات المحولة من الإنتاج إلى التربية وتلك المحولة إلى البيع.

عند الشراء نقوم بإجراء القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين

الفصل الأول: الإطار النظري للأصول البيولوجية

XXXX	XXXX XXXX	بتاريخ.../..../. من ح/ حيوانات التربية ح/ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع إلى ح/ موردو التثبيات	404	2501 4456
------	--------------	--	-----	--------------

عند إنتاج سلالة جديدة نقوم بإجراء القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../. من ح/ منتجات حيوانية إلى ح/ تغير مخزونات من المنتجات	724	3551

و قبل مرحلة الإنتاج أي عند الولادة و عند نهاية كل سنة نقوم بإجراء القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../. من ح/ الأصول الحيوانية الجاري انجازها إلى ح/ الإنتاج الحيواني للأصول المادية	732	232

و عند بلوغ هذه الحيوانات مرحلة الإنتاج نجري القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../..../. من ح/ حيوانات الإنتاج الحيواني ح/ حيوانات التربية إلى ح/ الأصول الحيوانية الجاري انجازها	232	2500 2501

الفصل الأول: الإطار النظري للاصول البيولوجية

و في حالة البيع و خروج الحيوانات من المخزن نقوم بإجراء القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
XXXX	XXXX	بتاريخ.../.../..... من ح/الزبائن إلى ح/ المبيعات من المنتجات	701	411
XXXX	XXXX	من ح/ تغير في المحزونات من المنتجات إلى ح/ المنتجات الحيوانية	3551	724

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الإطار النظري حولنا الوقوف على أهم معالم التوافق و التباين بين ما تضمنه المعايير المحاسبية الدولية و خاصة معيار المحاسبي الدولي رقم 41 و ما نص عليه النظام المحاسبي المالي بخصوص محاسبة الأصول البيولوجية حيث تم التفصيل في أهم نقاط اختلاف من أجل رفع الغموض و الوقوف حول مدى توافق متطلبات محاسبة الأصول البيولوجية في القطاع الفلاحي بين ماهو دولي و ماهو محلي

وبما أن البيئة الاقتصادية الجزائرية لها خصوصياتها لم تكن قادرة على تطبيق كل ما تضمنته المعايير المحاسبة الدولية وإنما اقتبست ما يمكن تطبيقه وكيفت الباقي مع متطلبات الواقع.

في حين أولى مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الفلاحي أهمية بالغة حيث أفرد هذا الأخير معيار خاص عالج فيه هذا النوع من الأصول بينما اكتفى النظام المحاسبي المالي بذكرها كحالة خاصة في فقرة ضمن نصوصه تاركا وراءه فارغا قانونيا ليفتح المجال أمام الاجتهادات وأحكام شخصية.

إن الخصائص النوعية التي تتميز بها المحاسبة الزراعية نابعة من كونها نشاط يختلف عن أي نشاط تجاري أو صناعي، فبالرغم من التقدم التكنولوجي مازال عنصر البشري، والطبيعة لهما أهمية كبير في العملية الإنتاجية في كثير من المنتجات الزراعية، التي تعتمد على الطقس. كما أن كل المنتجات قد تكون موسمية وليس لها علاقة بمبدأ الدورية، هذا مما أدى أن الفروض والمبادئ المحاسبية تحدث عنها استثناءات تتبع من طبيعة هذا النشاط.

الفصل الثاني: الإطار

التطبيقي لدراسة

المبحث الرابع: دراسة الحالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة الأغواط

تمهيد:

تعرفنا في الدراسة النظرية على متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 المتعلق بالزراعة، و كذلك إسهامات النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول البيولوجية من خلال اعترافه بوجود هذا النوع من الأصول و طرق معالجتها محاسبيا، مع تسليط الضوء على اختلافات الموجودة بينه و بين ما هو دولي.

و من خلال ما سبق فقد اجتهدنا في إجابة عن السؤال الرئيسي و المتمثل في كيفية تقييم و معالجة الأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي و من اجل الإلمام أكثر بالجوانب الرئيسية لموضوعنا و تدعيما إلى الجانب النظري و اضافة لمبدأ الواقعية على هاته الدراسة قمنا بإجراء دراسة حالة تطبيقية في هذا المبحث للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة الأغواط تخص الدورة الإنتاجية لسنة 2021 حيث شمل هذا المبحث مطلبين هما:

- المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة
- المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

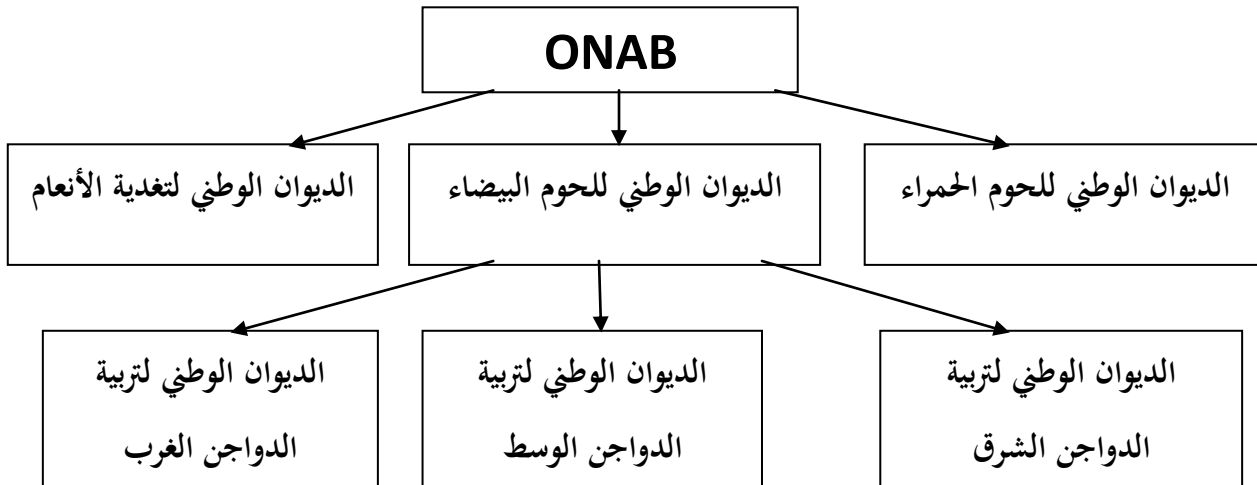
تمهيد

من خلال ما تم التطرق له نلاحظ في هذا الشأن ان النظام المحاسبي المالي لم يولى أهمية ولا حيزا مهما لمثل هذا النوع من الأصول ضمن إطاره النظري، إذا اكتفى بإشارة لهذا نوع من الأصول كحالة خاصة، بينما أولت المعايير المحاسبة الدولية معيار خاص يعنى بمثل هذه الأصول

1- تقديم المؤسسة محل الدراسة:

منذ سنة 1962 أي منذ الاستقلال، بدأت الجزائر في إنشاء هيكل تنظيمي جديد مهمته تطوير وتنمية جميع القطاعات (صناعية، تجارية، فلاحية... الخ) وذلك بهدف النهوض بالاقتصاد الوطني، ومن بين هذه القطاعات إهتمت بقطاع تربية الدواجن والأنعام نظرا لحاجات المواطنين له ولهذا الغرض. ظهر أول تنظيم هيكلي سنة 1967. تحت إسم الديوان الوطني لتغذية الأنعام ONAB. لكن في الثمانينات، تم تقسيم الديوان الوطني لتغذية الأنعام إلى ثلاث دواوين و ذلك للقيام بجميع الوظائف المتركمة على الديوان. وبموجب قرار وزاري من وزارة الفلاحة والصيد البحري سابقا تحت رقم 81-201 الصادر بتاريخ 15/08/1981 والذي ينص على خلق المؤسسة ORAVIC إلى شركة الأسهم. شكل التالي يبين عملية إعادة هيكلة الديوان.

الشكل 01: يبين عملية إعادة هيكلة الديوان الوطني لتغذية الأنعام



نتيجة الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها هذه المؤسسة، وفي سنة 1997 تم تحويلها إلى شركة وطنية ذات أسهم، حيث أصبحت مؤسسة مستقلة ذات تسيير لا مركزي مم سمح بتقسيم الجزائر إلى ثلاث نواحي مستقلة عن بعضها البعض:

- ناحية الشرق (مجمع تربية الدواجن للشرق)؛
- ناحية الوسط (مجمع تربية الدواجن للوسط)؛
- ناحية الغرب (مجمع تربية الدواجن للغرب).

النواحي الثلاثة تتعامل مع المديرية مركزية تسمى الشركة القابضة ONAB أما مديريتها فهي تابعة للمؤسسة الأم مجمع لتربية الدواجن الوسط المشرف و المسؤول عن نشاط الوحدة محل الدراسة. تم إنشاء المؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة الأغواط بموجب قرار وزاري الصادر من وزارة الفلاحة و الصيد البحري سابقا تحت رقم 81-201 بتاريخ 15/08/1981 و الذي نص على خلق المؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة الأغواط. حيث تضم الوحدات التالية:

- 04 وحدات لإنتاج البيض الموجه للاستهلاك؛
- 08 وحدات لإنتاج الدواجن البيضاء موجه للاستهلاك مباشر؛
- 08 وحدات لإنتاج الدواجن الحمراء موجه لإنتاج البيض.

2- بطاقة الفنية للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن Sap Mitavic

الجدول 05: بطاقة معلومات الفنية للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة الأغواط

إسم التجاري	المؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة الأغواط Sap Mitavic
رقم التسجيل	98B0802094
رقم التعريف الإحصائي	099809080209450
رقم التعريف الجبائي	9980908020945000000
رقم سجل التجاري	0305-0802094B98
شكل القانوني	شركة ذات أسهم SAP
رأس المال الإجمالي	190 000 000.00 دج
العنوان	برج سنوسي بلدية الأغواط
رقم الهاتف	029.12.02.35
رقم فاكس	029.12.01.38
الجنسية	جزائرية

3- مهام المؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن Sap Mitavic

في إطار تحقيق الأهداف الوطنية وفي ميدان تطوير وإشهار نوعية الإنتاج في الدواجن وجب القيام بالمهام التالية:

- في إطار مساعدة التعاونيات المتخصصة في تربية الدواجن قامت بما يلي: وضع تحت تصرفهم عوامل الإنتاج، العتاد، المواد البيطرية الخاصة بتربية الدواجن.
- جمع وتسويق عوامل الإنتاج؛
- تعميم مشتقات مواد تربية الدواجن؛
- إنتاج وتسويق اللحوم البيضاء وبيض للاستهلاك؛
- المساهمة المؤسسة مع المنظمات المختصة في هذا الميدان في مجال: إشهار و تربية الدواجن، بحوث علمية.

4- النشاطات الرئيسية لوحدة الأغواط:

- إنتاج الصيصان؛
- إنتاج البيض المخصب موجه للتفقيس؛
- إنتاج الدواجن البيضاء موجه للاستهلاك مباشر (الدجاج لحم)؛
- إنتاج الدواجن الحمراء موجه للإنتاج (الدجاج بياض)؛
- إنتاج البيض موجه للاستهلاك.

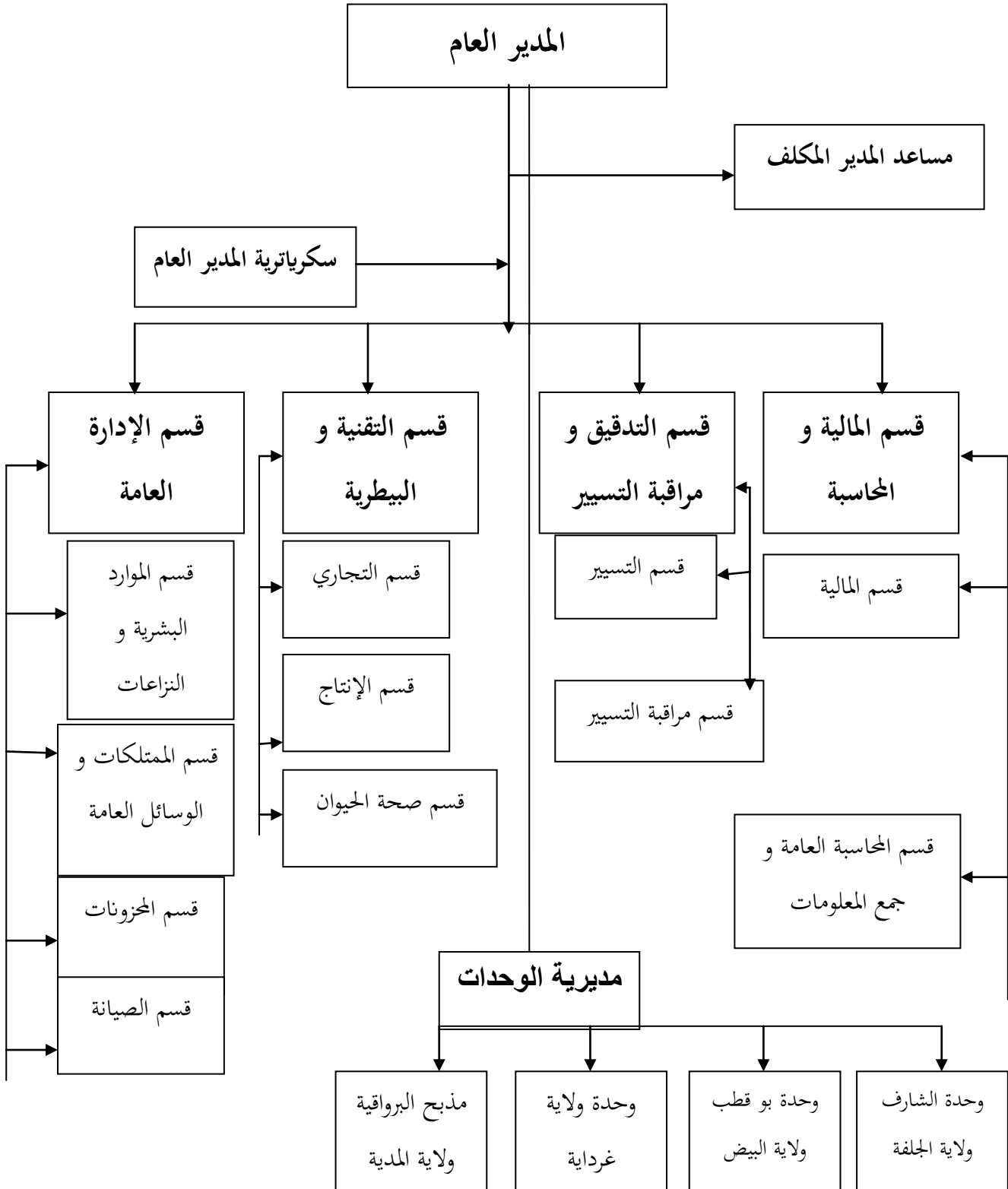
5- القدرة الإنتاجية لوحدة الأغواط:

الجدول 06: بين القدرة الإنتاجية لوحدة الأغواط

الوحدات	القدرة الإنتاجية لوحدة في سنة
الدواجن البيضاء	144000
الدواجن الحمراء	72000
إنتاج البيض	57600

من إعداد الطالبين: بناء على خريطة معلومات قسم الإنتاج

6- الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن:



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

7- أدوات الدراسة و جمع المعلومات:

من أجل إلمام بكل جوانب إشكالية محل الدراسة و لحصول على المعطيات الكافية ذات موثوقية لتشخيص واقع المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الفلاحية في الجزائر، تمت الدراسة بأسلوب دراسة الحالة من خلال:

الملاحظة: و كان ذلك من خلال القيام بجولة مع رئيس الفريق الإنتاج لتعرف على مختلف وحدات الإنتاج داخل المؤسسة ودور كل وحدة و قدرتها الإنتاجية، واكتشاف خطوات العمل اليومية للفريق.

المقابلات الشخصية:

1- مع مدير المؤسسة: (بصفته ممارس بيطري سابق في مؤسسة) بعد استقبالنا و تقديم له

باختصار موضوع محل الدراسة و إشكالية و أهداف التربص الميداني. قام بتقديم المؤسسة في نبذة تاريخية مع هيكلها التنظيمي و مختلف وحدات الإنتاج. كما أسهب في سرد بعض المعطيات التقنية تخص تربية الدواجن في مجال تخصصه. بعدها تم توجيهنا إلى رئيس مصلحة المالية و المحاسبة (بصفته نائب المدير).

2- مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة: بعد مقابلة أولية مع رئيس مصلحة المحاسبة و

المالية و مناقشة موضوع الدراسة، تم تحديد موعد لمقابلات أخرى. بعد تحضير مجموعة من أسئلة من جهتنا التي تخص جوانب الدراسة.

3- اطلاع على الوثائق: بعد إجراء المقابلات مع رئيس مصلحة المحاسبة و المالية، وبهدف

المقاربة بين النظري و التطبيقي سمحنا لنا هذا الأخير بإطلاع على وثائق المؤسسة تحت إشرافه، و من بين هذه الوثائق القوائم المالية: الميزانية، و جدول حساب النتيجة، و جدول تدفقات الخزينة، النظام المحاسبي المالي المكيف حسب نشاط المؤسسة و معتمد من قبل المجمع أوناب..... الخ .

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية

تمهيد: سنحاول من خلال هذا المبحث اطلاع عن واقع الممارسة المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الفلاحية وفق النظام المحاسبي المالي:

1- **المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية المتداولة:** أخذنا من بين أصول المتداولة داخل المؤسسة دجاج لحم الموجة للاستهلاك.

أولاً: المشتريات:

- **الأعلاف:** ترسل المؤسسة سند الطلبية لشراء أعلاف الدواجن التسمين إلى وحدة تغذية الأنعام

UAB الكائنة المنطقة الصناعية لولاية الجلفة التابعة للمجمع أوناب

القيد المحاسبي للفاخرة شراء الأعلاف:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		بتاريخ 2021/12/27		
	1472082.00	من ح/ مشتريات المواد أولية		3810000
	10546.00	ح/ م النقل على عملية الشراء		3810040
	2003.74	ح/ الرسم على المشتريات		4451100
1484631.74		إلى ح/موردو المخزونات	4013100	
1484631.74	148463.74	المجموع الكلي		

القيد المحاسبي لعملية دخول الأعلاف مخازن الوحدة:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		بتاريخ 2021/12/27		
	1484631.74	من ح/ مخزونات من المواد		3100000
		أولية و اللوازم		
1472080.00		إلى ح/ مشتريات المواد أولية	3810000	
10546.00		ح/ م النقل على عملية الشراء	3810040	
1482626.00	1482626.00	المجموع الكلي		

ملخص من فاتورة شراء الأعلاف:

المرجع	التعيين	TVA	الكمية/ق	السعر الوحدة	المجموع
0101	أعلاف تسمين الدواجن	0	184.1	8000.00	1472080.00
				مصاريف النقل	10546.00
				الرسم على مصاريف النقل	2003.74
				المجموع الكلي متضمن الرسم TTC	1482626.00

الجدول 07: يبين ملخص فاتورة شراء الأعلاف

- المواد البيطرية: يرسل الديوان الجهوي لتربية الدواجن الوسط الكائن ببلدية الصومعة ولاية البليدة المواد البيطرية للوحدات الإنتاج، يسجل نفس القيد السابق.
- شراء الصيصان ذات اليوم واحد : تتم عملية الشراء بعد إرسال وحدة الأغواط لسند الطلبية الصيصان للوحدة الإنتاج بمدينة البرواقية ولاية المدية بعد تجهيز عمارات الإنتاج بشروط التربية الصحية.

القيد المحاسبي لعملية الشراء لصيصان ذات اليوم واحد:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
657647.55	552645.00 105002.55	بتاريخ: 2021/12/31 من ح/ مشتريات حيوانات التسمين ح/ الرسم على المشتريات إلى ح/موردو المخزونات سند رقم 2021/0171	4013100	3810000 4451100
657647.55	657647.55	المجموع الكلي		

القيد المحاسبي لعملية دخول الصيضان ذات اليوم واحد للمخازن:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
55265400	55264500	بتاريخ 2021/12/31 من ح/ مخزونات من المواد أولية و اللوازم إلى ح/ مشتريات حيوانات التسمين سند رقم 21/403	3810000	3100000
55245400	55264500	المجموع الكلي		

القيد المحاسبي لعملية خروج صيضان ذات اليوم واحد من المخازن إلى عمارات الإنتاج:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
55264500	55264500	بتاريخ 2021/12/31 من ح/ مواد مستهلكة للإنتاج إلى ح/ مشتريات المواد و اللوازم سند رقم 21/537	310000	6021000
55264500	55264500	المجموع الكلي		

ملخص من فاتورة شراء الصيضان ذات اليوم واحد: (أنظر المحلق 01)

المرجع	التعيين	TVA	الكمية	السعر الوحدة	المجموع
0101	صيضان لحم سلاسة اربوراك	19	12281	4500	552645.00
		المجموع خارج الرسم H.T			55264500
		الرسم على المشتريات			10500255
		المجموع الكلي متضمن الرسم TTC			65764755

الجدول 08: يبين ملخص من فاتورة شراء الصيضان ذات اليوم واحد

ثانيا: الإنتاج و المتابعة اليومية:

1- الإنتاج: يتم متابعة و مراقبته الإنتاج يوميا خلال مدة التربية المقدرة ب 8 أسابيع (56 يوم).

القيد المحاسبي للمواد المستهلكة في عملية الإنتاج:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		بتاريخ 2021/12/27		
	5379608	من ح/ مواد مستهلكة متعلقة بالإنتاج		6021000
	142299	ح/ مواد أولية و توريدات مستهلكة		6010000
	488522	ح/ مواد أولية و توريدات مستهلكة		6010000
	793857	ح/ مواد أولية و توريدات مستهلكة		6010000
5379608		إلى ح/ مواد أولية متعلقة بالإنتاج	310000	
142299		ح/ مواد أولية غير متعلقة بالإنتاج	321000	
488522		ح/ مواد أولية غير متعلقة بالإنتاج	321000	
793857		ح/ مواد أولية غير متعلقة بالإنتاج	321000	
6804286	6804286	المجموع الكلي		

- معايير التقنية للتربية دواجن لحم: تتم متابعة تطور مؤشرات التربية, من خلال الجدول الإحصائي لمعايير التقنية لتربية دواجن لحم (أنظر الملحق 02).

ملخص أسبوع من جدول المعايير التقنية لتربية دواجن لحم:

متوسط الوزن ب غرام	الأعلاف			الوفيات			عمر باليوم	عمر بأسبوع
	كمية التراكمية	كمية بيوم	كمية أعلاف المستهلكة	نسبة التراكمية	نسبة الوفاة اليومية	نسبة الوفاة في أسبوع		
123.00	21	21	147	0.285	0.285	2	1	أسبوع أول
	21	42		0.285	0.57		2	
	21	63		0.285	0.855		3	
	21	84		0.285	1.14		4	
	21	105		0.285	1.425		5	
	21	126		0.285	1.71		6	
	21	147		0.285	1.995		7	

الجدول 09: يبين المعايير التقنية لتربية دواجن لحم

• تكلفة الإنتاج: يتم حساب تكلفة إنتاج يوميا خلال إسقاط عمر الصيصان في جدول

الإحصائي، مسمى السلم المحاسبي لتكلفة الإنتاج دواجن لحم (أنظر المعلق 03).

ملخص أسبوعين من جدول السلم المحاسبي لتكلفة يومية دواجن لحم:

تكلفة /يوم	العمر /اليوم	تكلفة /يوم	العمر /يوم
94.72	08	60.34	01
99.69	09	65.81	02
104.62	10	70.11	03
109.93	11	75.75	04
155.42	12	79.66	05
121.31	13	84.59	06
124.71	14	89.65	07

الجدول 10: يبين السلم المحاسبي لتكلفة يومية دواجن لحم

• متابعة الوفيات: بعد جمع النسب المئوية ل أسابيع التربية حسب الجدول المعايير

التقنية لتربية دواجن لحم نجد ان النسبة المئوية لوفاة عادية خلال 56 يوم هي 6

بمائة، أكثر من ذلك تكون الوفاة استثنائية، تكون المعالجة المحاسبية على الشكل

التالي: (أنظر المعلق 04).

مخزون بداية المدة				
المجموع	تكلفة / الوحدة	العمر	الكمية	التعيين
1184544.20	79.66	5	14870	عمارة 1
1049366.37	70.11	3	14967	عمارة 2
723120.28	65.81	2	10988	عمارة 3
2957000.85			40825	مجموع

عمارات		الوفاء بالكمية					الوفاء بالقيمة		
		مجموع	نسبة	عمر	عادي	استثنائي	تكلفة/و	عادي	استثنائي
عمارة 1	14870	136	0.2850	5	42	94	79.66	3345.72	7488.04
	14734								
مجموع	14734	136			42	94	79.66	3345.72	7488.04
عمارة 2	14967	82	0.2850	3	43	39	70.11	3014.73	2734.29
	14885								
مجموع	14885	82			43	39	70.11	3014.73	2734.29
عمارة 3	10988	34	0.2850	2	31	3	65.81	2040.11	197.43
	10954								
مجموع	10954	34			31	3	65.81	2040.11	197.43
مج/كلي	252				116	136		8400.56	10419.76
									18820.32

مخزون نهاية المدة				
المجموع	تكلفة / الوحدة	العمر	الكمية	التعيين
1246349.06	84.59	5	14734	عمارة 1
1127538.75	75.75	3	14885	عمارة 2
767984.94	70.11	2	10954	عمارة 3
3141872.75			40573	مجموع
203692.22				التغير في المخزون

القيد المحاسبي لخسائر القيمة في قيمة المخزون:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
	8400.56	بتاريخ 2021/12/27 من ح/ التغير في المخزون الجاري		7230000
	10419.76	ح/ الموت استثنائي		6571000
18820.32		إلى ح/ المنتجات الوسيطة	3510000	
	203692.22	من ح/ المنتجات الوسيطة		3510000
203692.22		إلى ح/ التغير في المخزون الجاري	7230000	
2225125.54	2225125.54	المجموع الكلي		

يحرر سند خروج المخزون من الإنتاج الجاري إنجازه لإتلافه في محرقة المؤسسة (أنظر الملحق 05).
القيد المحاسبي المنتوج تام:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
	1312410.00	بتاريخ 2021/12/27 من ح/ المنتجات النهائية		355000
1312410.00		إلى ح/ التغير في المخزون الجاري	724000	
1312410.00	1312410.00	المجموع الكلي		

القيد المحاسبي لخروج الإنتاج نهائي من عمارات الإنتاج:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
	1312410.00	بتاريخ 2021/12/27 من ح/ التغير في المخزون الجاري		724000
1312410.00		إلى ح/ المنتجات النهائية	355000	
1312410.00	1312410.00	المجموع الكلي		

ثالثاً: عملية البيع المنتج النهائي: بعد خروج المنتج تام النهائي من مخازن الإنتاج يوجه لذبح تقوم المؤسسة بنقله حيث يقوم المذبح بعملية الفرز على ثلاث أشكال متوفاة, غير مصنفة,محجوزة.و التي على أساسها يعد محضر المذبح (أنظر الملحق06). تقوم المؤسسة بفوترة عملية البيع.

• محضر المذبح بعد عملية التصنيف للدواجن:

تاريخ	الكمية الواردة		محجوزة		غير مصنفة		
	العدد	الوزن	العدد	الوزن	العدد	الوزن	القيمة
13/2	5120	12469.80	2	7.35	302	850	102000.00
14/2	6400	15174.00	14	22.06	275	700	84000.00
16/2	3000	7633.00	11	27.94	139	389.71	46765.20
17/2	3000	8050.00	22	52.94	206	598.53	71823.60
22/2	3000	8050.00	58	66.18	186	625	75000.00
مج/الكل	20520	51525.80	107	176.47	1108	3163.24	379588.80

متوفاة			طازجة			القيمة
العدد	الوزن	القيمة	العدد	الوزن	القيمة	المجموع
26	62	11780.00	4790	11550.45	2425594.50	2539374.50
30	71	13490.00	6081	14380.94	3019997.40	3117487.40
12	29	5510.00	2838	7186.35	1509133.50	1561408.70
31	72	13680.00	2741	7326.53	1538571.30	1624074.90
14	34	6460.00	2742	7473.82	1569502.20	1650962.20
113	268	50920.00	19192	47918.09	10062798.90	10493307.70

الجدول 11: تبين عملية التصنيف الدواجن بعد الذبح

مخلص من فاتورة لعملية البيع: (أنظر الملحق 07).

الرقم	التعيين	الكمية	الوزن	سعر/وحدة	المجموع
1	دجاج لحم	19192	47918.09	210.00	10062798.90
	غير مصنفة	1108	3163.24	120.00	379588.80
	متوفاة	113	268.00	190.00	50920.00
	محجوزة	107	176.47	-	-
	نقص في الكمية الواردة	-	-	-	-
المجموع خارج الرسم					10493307.701
الرسم على القيمة المضافة					944397.69
المجموع الكلي متضمن الرسم					11437705.391

الجدول 12: تبين ملخص فاتورة البيع المنتج النهائي

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
944397.69 10493307.701	11437705.391	بتاريخ 2021/12/27 من ح/ الزبائن إلى ح/ الرسم على المبيعات ح/ بيع المنتج نهائي بجملة	4452700 7010000	4111100
11437705.391	11437705.391	المجموع الكلي		

رابعاً: معالجة المنتجات الاستثنائية: ينتج عن دورة إنتاج دواجن التسمين منتجات استثنائية، تتمثل في الفضلات الدواجن بكميات كبيرة، حيث تقوم المؤسسة ببيعها عن طريق المزايدة بتقديم عروض من طرف الزبائن في أطراف مغلقة مع تحديد سعر الافتتاح للوحدة (قاطرة جرار) المقدرة: 10000.00 دج (أنظر الملحق 08).

القيد المحاسبي لبيع المنتجات الإستثنائية:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
540000.00	540000.00	بتاريخ 2021/12/27 من ح/ حسابات الارتباط خاصة بمؤسسات شركة إلى ح/ المنتجات أخرى للتسيير الجاري	7581030	1810300
540000.00	540000.00	المجموع الكلي		

2- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الثابتة:

يعرف النظام المحاسبي المالي الأصول الثابتة على أنها أصول المخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات الكيان، ويتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا ينوي الكيان إنجازها في غضون الأشهر الأثنى عشر التي تلي تاريخ قفل سنته المالية. حيث تمر عملية إنتاج الدواجن الحمراء بعملية تحضيرها إنجازها في مدة 18 أسبوع على ان تباشر الإنتاج البيض في أسبوعها 20. و تبقى على هذا الحال إلى غاية نهاية عمرها الاقتصادي المقدّر بمدة عامين.

أولاً: الأصول البيولوجية قيد الانجاز: وهي المرحلة الأولى لحياة أصل البيولوجي في المؤسسة، حيث يتم إنجاز أصل في مدة 18 أسبوع لكي تصبح جاهزة للإنتاج. القيد المحاسبي لعملية شراء الأعلاف الدواجن الحمراء: نفس القيد شراء الأعلاف الدواجن البيضاء ملخص فاتورة شراء الأعلاف من وحدة تغذية الأنعام الجلفة(أنظر الملحق 09):

المجموع	سعر وحدة خارج رسم	الكمية /ق	التعيين	الرقم
932790.00	4650.00	200.60	أعلاف	01
932790.00	المجموع خارج الرسم			
10546.00	مصاريف النقل			
2003.74	الرسم على النقل 19			
94533974	المجموع متضمن الرسم			

القيد المحاسبي لشراء الصيصان ذات اليوم الواحد سلالة الدواجن الحمراء:

تمت هذه العملية بين وحدتين من فروع المجمع أوناب وحدة الصومعة ولاية البلدية المنتجة للصيصان ذات يوم الواحد سلالة الدواجن الحمراء وحدة الإنتاج الأغواط (وحدة التربية) حيث يظهر حساب ح/18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات و الشركات في شكل المساهمة حيث وضع هذا الحساب لكي يستقبل خلال السنة المالية، العمليات التي تمت بين المؤسسات مع شركات المساهمة. حيث يجب تصفية هذا حساب عند إقفال السنة المالية.

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
1813800		بتاريخ: 2020/11/30 من ح/ حسابات الارتباط خاص بمؤسسات الشركة - مشتريات إلى ح/ وحدة الصومعة بائعة	800400.00	800400.00
	1810300			

800400.00	800400.00	من ح/ مواد أولية و لوازم إلى ح/ حسابات الارتباط خاص المؤسسات الشركة	1813800	3100000
800400.0	800400.00	من ح/ حسابات الارتباط خاص بمؤسسات الشركة - مصروفات إلى ح/ مواد و لوازم أولية	3100000	1860000

- المتابعة اليومية لعملية الإنتاج الأصول البيولوجية قيد الانجاز: يتم متابعة و مراقبته الإنتاج يوميا خلال مدة التربية المقدرة ب 18 أسابيع (126 يوم).

1- تكلفة رأس المال الحي للأصل البيولوجي: تتم تحديد تكلفة رأس المال الحي للدواجن الحمراء أسبوعيا عبر سلم تحديد تكلفة بعمر .

الجدول 13: بين تكلفة رأس المال الحي أسبوعيا (أنظر الملحق 10):

العمر / أسبوع	التكلفة/ دينار	العمر / أسبوع	التكلفة/ دينار
1	120.42	10	311.28
2	148.16	11	329.24
3	170.80	12	350.56
4	189.44	13	369.52
5	211.08	14	388.30
6	213.72	15	410.05
7	251.36	16	429.58
8	271.00	17	446.43
9	290.64	18	463.60

2- الموت رأس المال الحي: تتم المتابعة لموت رأس المال الحي للدواجن الحمراء يوميا حسب جدول المبين أسفله. على ان تبقى نفس المعالجة المحاسبية في حالة موت الطبيعي و استثنائي.

الجدول 14: يبين نسبة الوفيات الدواجن الحمراء أسبوعياً (أنظر المعلق 11):

العمر / أسبوع	نسبة الوفاة / أسبوعاً	العمر / أسبوع	نسبة الوفاة / أسبوعاً
1	1.1	10	0.1
2	0.6	11	0.1
3	0.2	12	0.1
4	0.2	13	0.1
5	0.2	14	0.1
6	0.2	15	0.1
7	0.2	16	0.1
8	0.1	17	0.2
9	0.1	18	0.2

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
1581339.60	1581339.60	بتاريخ: من ح/ منتجات حيوانية إلى ح/ المنتجات الوسيطة	351	723

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
1581339.60	1581339.60	بتاريخ: من ح/ منتجات حيوانية إلى ح/ تغير مخزونات من المنتجات	724	355

القيد المحاسبي قبل مرحلة الإنتاج للأصل و عند نهاية كل سنة:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
1581339.60	1581339.60	بتاريخ: من ح/الأصول الحيوانية الجاري انجازها إلى ح/ الإنتاج الحيواني للأصول المادية	732	232

- ثانيا: مرحلة الإنتاج: بعد إتمام عملية إنجاز الأصل و تحضيره تباشر الدواجن إنتاج البيض.

عند بلوغ الدواجن مرحلة الإنتاج نسجل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
1581339.60	1581339.60	بتاريخ: من ح/ حيوانات الإنتاج الحيواني إلى ح/ الأصول الحيوانية الجاري انجازها	232	2500

عملية بيع الإنتاج الحيواني:

- دخول البيض إلى المخازن:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
152320.00	152320.00	بتاريخ: من ح/ المنتجات تامة إلى ح/ تغيير مخزون المنتج $15232000 = 800 * 19040$	724	355

- في حالة بيع البيض: قيد فوترة

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
	294548.80	بتاريخ:		4111200
	47028.80	من ح/ الزبائن المواد و المنتجات خ/م	4552700	
		ح/ ضريبة القيمة المضافة المحصلة		
		على المبيعات		
247520.00		إلى ح/ بيع المنتجات بجملة	7000000	

- قيد خروج من المخازن

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
	152320.00	بتاريخ:		355
		من ح/ المنتجات تامة		
152320.00		إلى ح/ تغيير مخزون المنتج	724	

- في حالة وفاة أحد أصول

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
	152320.00	بتاريخ:		652
		من ح/ نواقص القيمة الناتجة عن		
		خروج أصول غير مالية		
152320.00		إلى ح/ أصول بيولوجية حيوانية	250	

- إهلاك الدواجن: يسجل قيد إهلاك سنوي

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
612000.00	612000.00	بتاريخ: من ح/ إهلاك و مخصصات أصول الثابتة إلى ح/ إهلاك أصول ثابتة حيوانية	285	685

- خروج الأصل من دورة الإنتاج: يخرج الأصل من دورة الإنتاج عند عدم قدرته على خلق المنافع الاقتصادية هبوط نسبة التبييض تحت نسبة 50 بمائة.

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		بتاريخ: من ح/ إهلاك و مخصصات أصول الثابتة ح/ خسائر القيمة حيوانات الإنتاج الحيواني ح/ استثمارات محولة إلى مخزونات إلى ح/ حيوانات الإنتاج الحيوان	250	685 295000 360000

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية للمؤسسة

أولاً: الميزانية

الجدول 15: يبين ميزانية الأصول للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن لعامين 2021/2020

الأصول	2021			2020
	صافي	إهلاكات و خسائر القيمة	صافي	صافي
الأصول غير متداولة				
الفارق الشهرة موجبة و سالبة				
الأصول المعنوية				
الأصول المادية				
الأراضي	55305237.66		55305237.66	55305237.66
العمارات	32528159.83	31685802.58	842357.25	863898.02
باقي الأصول المادية	124095851.38	1215965914.03	2498937.35	2568815.35
الأصول الجاري انجازها	56078762.34		56078762.34	56078762.34
الأصول المالية				
ض/ مؤجلة أصول	915407.10		915407.10	915407.10
مجموع الأصول غير متداولة	268923418.31	153282716.61	115640701.70	115524628.20
الأصول متداولة				
مخزونات	5759158.15		5759158.15	28128879.35
الذمم المدينة والاستخدامات المماثلة				
الزبائن	147502033.76	50663755.69	96838278.07	59747501.63
المدينون آخرون	97890.06		97890.06	97890.06
المتاحات و ماشابها				
الخزينة	346814.25		346814.25	304898.20
مجموع الأصول المتداولة	153705896.22	50663755.69	103042140.53	88486601.78
مجموع الكلي للأصول	422629314.53	203946472.3	218682842.23	204011229.98

يلاحظ على ميزانية الأصول للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة الجنوب ولاية الأغواط أن وحدة تعتمد على حساب أصول البيولوجية قيد الانجاز (ح/23) خاصة في حالات الإنتاج الداخلي للأصول البيولوجية الثابتة؛

الجدول 16: يبين ميزانية الخصوم للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن لعامين 2021/2020

الخصوم	2021	2020
رأس المال		
رأس المال غير مطلوب		
علاوات و إحتياطات		
إحتياطات مجمعة		
فارق إعادة التقييم		
النتيجة الصافية - النتيجة الصافية مجموعة (1)	-47155850.52	-20592969.94
الترحيل من جديد		
حسابات الارتباط	-26599205.24	632496.00
حصة الشركة الموحدة		
حصة الأقلية		
المجموع 1	-73755055.76	-19960473.94
الخصوم غير متداولة		
الإقتراضات و ديون مالية		
الضرائب مؤجلة خصوم		
ديون أخرى غير متداولة		
مخصصات الدخل المؤجل	4817932.12	3725867.51
المجموع 2	4817932.12	3725867.51
الخصوم متداولة		
الموردون و حسابات ذات صلة	267985411.55	207445906.03
ضرائب	1278277.51	662398.86
ديون قصيرة أجل أخرى	18356276.81	12137531.52
الخزينة		
مجموع الأصول المتداولة	287619965.87	220245836.41
مجموع الكلي للأصول	218682842.23	204011229.98

كما يلاحظ من خلال ميزانية الخصوم أن وحدة حققت نتيجة صافية خسارة ممتالية في كلتي السنتين؛

ثانيا: جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

جدول 17: يبين جدول حساب النتيجة للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن الأغواط

البيان	2021	2020
المبيعات و المنتجات الملحقة	61587866.59	26638493.40
التغير في المنتجات تامة وجارية	-19252971.18	25702808.58
تنازل خارجي	2959739.70	62845.17
تنازل محقق	-2959739.70	-10777517.17
1 إنتاج السنة المالية	42334895.41	39192229.98
مشتريات مستهلكة	-62236121.00	-36638701.29
خدمات خارجية وإستهلاكات أخرى	-2325495.19	-2233161.16
2 إستهلاك السنة المالية	-64561616.19	-38871862.45
3 القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	-22226720.78	320367.53
مصاريف المستخدمين	-24165691.92	-17853875.81
الضرائب و الرسوم المماثلة	-618518.65	-240074.93
4 إجمالي فائض الاستغلال	-47010931.35	-17773583.21
منتجات عملياتي أخرى	1050992.21	1317850.26
أعباء عملياتي أخرى	-951427.81	-3699469.33
إهتلاكات و خسائر القيمة	-1020991.11	-1110096.92
إسترجاع الخسائر و المؤونات	776507.54	672329.26
5 النتيجة العملياتية	-47155850.52	-20592969.94
6 النتيجة المالية		
7 النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	-47155850.52	51959926.67
مج/منتجات الأنشطة العادية	47122136.86	51959926.67
مج/ أعباء الأنشطة العادية	-94277985.38	-72552896.61
8 النتيجة غير العادية	-47155850.52	-20592969.94
صافي نتيجة السنة المالية	-47155850.52	-20592969.94

يلاحظ من خلال جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة أن إستهلاك سنة المالية أقل من إنتاجها، يرجع سبب في ذلك أن المؤسسة مترابطة بعقود تموين طويلة الأجل بمؤسسات أخرى حال دون مراجعتها أسعار عقودها مقارنة بأسعار سوق جديدة.

ثالثا: جدول تدفقات الخزينة

الجدول 18: يبين جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن 2021/2020

البيان	2021	2020
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال		
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين	-529431.45	-54803.88
	5652.50	7140.00
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية (الاستثنائية)	-535.083.95	-61943.88
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية		0.98
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة العادية	-535.083.95	-61942.90
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية و معنوية		
التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية و المعنوية		
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية		
الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية		
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمارية		
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		
التحصيلات المتأتية من القروض	577000.00	45295.00
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمارية	577000.00	45295.00
تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج)	41916.50	-16647.90
الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية	304898.20	321898.20
الخزينة و معادلاتها عند اقفال السنة المالية	346814.25	304.898.20
تغير الخزينة خلال الفترة	41916.05	-16647.90
المقاربة مع نتيجة المحاسبة	47197766.57	10427250.04

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم دراسته في هذه الوضعية وعرض نتائج الدراسة في هذا الفصل ظهر جليا مساهمة هذه النتائج في إثراء موضوع الدراسة من الناحية التطبيقية، كما اتضح أن تقييم الأصول البيولوجية له أثر كبير في عرض القوائم المالية، ومن خلالها الإفصاح، القياس، والاعتراف بالأصول البيولوجية.

أشار النظام المحاسبي المالي إلى الأصول البيولوجية ومنتجاتها كحالة خاصة خلال تطرقه إلى محاسبة الأصول و محاسبة المخزونات و نص على ضرورة تقييم هاته الأصول و مخزونات عند إدراجها الأولى في حساباتها و عند تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية (العادلة)، و هذا طبقا لما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، و المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المتعلق بمخزونات.

السؤال الذي يمكن أن يطرح، هل يمكن تحديد القيمة الحقيقية (العادلة) لكل من أصول البيولوجية و منتجاتها في الجزائر في ظل عم توافر سوق يلبي شروط و متطلبات القيمة العادلة.

وبشكل عام فإنه يمكن القول بأن النظام المالي المحاسبي قد فتح المجال للاجتهادات والتقديرية الشخصية للمحاسب وأصحاب الاختصاص في عملية القياس المحاسبي لهذا النوع من الأصول، عكس الأصول الأخرى التي تحكمها قواعد ومبادئ محاسبية منصوص عليه قانونيا. هذا الأمر الذي يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية، ومن خلاله على عرض القوائم المالية التي لا تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للكيان.

لقد حاولنا في دراستنا هذه تسليط الضوء على بعض الإشكاليات المطروحة في تقييم الأصول البيولوجية اعتمادا على الخبرة الميدانية لأصحاب الاختصاص والمتمثلة في:

- القيمة العادلة للأصل البيولوجي و منتجاته؛
- مرودية الأصل البيولوجي (تختلف مردودية حسب استغلال أصل)؛
- تقييم المدة النفعية للأصل البيولوجي؛
- حساب قسط إهلاك للأصل.

الخاتمة

من أهم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في العشرية الأخيرة هي إعادة النظر في نظامها المحاسبي لتلبية للمحيط والتوجه الإقتصادي الوطني و الدولي، وهذا بهدف فتح المجال أمام المستثمرين الوطنيين أو الأجانب و زيادة دور القطاع الخاص وتنويعه، في ظل ضرورة الانفتاح على الاقتصاد العالمي و الاندماج فيه و الذي أصبح يملّي ضرورة الإيفاء بمتطلبات الممارسة المحاسبية المستندة إلى معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS بهدف تقريب وتكييف الممارسة المحاسبية بين مختلف الدول ومحاولة القضاء على أهم مواطن الإختلاف والتباين، للوصول إلى معلومة مالية مفهومة، شفافة، موثوق بها، وقابلة للمقارنة على الصعيد المحلي أو الدولي.

لذلك كان من الضروري تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية مع المتطلبات البيئة الدولية، حتى يتم الإستفادة من المزايا التي توفرها معايير المحاسبة الدولية. إلا أن هذه الغاية صعبة المنال في الظروف الراهنة نظرا لإختلاف البيئة الإقتصادية وتباينها لمختلف دول العالم بإعتبار أن متطلبات البيئة الإقتصادية هي التي تفرض نوع الأنظمة المحاسبية المناسبة لها لتلبية إحتياجاتها من المعلومات والبيانات المحاسبية.

بما ان نظام المحاسبي المالي أشار من خلال مضمون فقرته 19-321 إلى الأصول البيولوجية كحالة خاصة فيما يتعلق بالقياس عند الاعتراف المبدئي و الاعتراف بالخسارة و الأرباح دون أي تفصيل للقياس و الإفصاح المحاسبي لمختلف الأصول البيولوجية، تاركا ذلك للقياس على نحو بقية الأصول و المحزونات.

و من هذا المنطلق تم التطرق لموضوع محاسبة الأصول البيولوجية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي لمعالجة المشكلة الرئيسية المطروحة , و الوقوف على أهم متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 المتعلق بالزراعة و معايير أخرى ذات العلاقة التي تحكم محاسبة الأصول البيولوجية من جهة و النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى.

من خلال المباحث أربع لهذه الدراسة و إنطلاقا من الفروض الأساسية, يمكن عرض صحة الفروض من عدمها, نتائج الدراسة, التوصيات المقدمة و أفاق البحث كمايلي:

1- نتائج إثبات صحة الفرضيات:

انطلاقاً من طريقة المعالجة التي اعتمدها الطالبين والتي جمعت بين الدراسة النظرية والجانب التحليلي المقارن وصولاً إلى إسقاط على الجانب التطبيقي (دراسة حالة) ، توصلنا أثناء إثبات صحة الفروض إلى النتائج التالية:

- **بخصوص الفرضية أول:** و التي مفادها يلبي النظام المحاسبي المالي إحتياجات الممارسة المحاسبية الزراعية في المؤسسات القطاع الفلاحي في ظل تعدد المشاكل و العراقيل المرتبطة بالممارسات؛

يلبي إلى حد ما، النظام المحاسبي المالي إحتياجات الممارسة المحاسبية الزراعية،

- **بخصوص الفرضية الثانية:** و التي مفادها توجد فروقات في الممارسة المحاسبية بين ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول البيولوجية؛

أثبتت الفرضية صحتها على انه توجد فروقات بين ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي الجزائري، حيث أشار هذا الأخير في الفقرة 19-321 للأصول البيولوجية، كحالة خاصة فيما يتعلق بالقياس عند الإعتراف المبدئي و الاعتراف بالخسائر و الأرباح دون أي تفصيل للقياس و الإفصاح المحاسبي لمختلف الأصول البيولوجية تاركا ذلك للقياس نحو بقية الأصول و المخزونات.

أنفق كل من المعيار و الفقرة التي تضمنها النظام المحاسبي المالي في الهدف مع أن هذه الأخيرة لم تورد هدفا خاصا بها بل كان هدفها ضمنا من بين أهداف النظام المحاسبي المالي. كما كان نطاق الفقرة شاملا دون أي تفصيل كما ورد في المعيار. أهملت الفقرة الاعتراف بمنح الحكومية بالرغم من أهمية معالجتها نظرا لاهتمام الدولة بهذا القطاع.

كما تجدر الإشارة إلا ان هنالك فروق جوهرية بين الفقرة و المعيار في مجال الاعتراف حيث لم تتضمن تقسيما للأصول البيولوجية على غرار المعيار كما أضافت الفقرة و في حالة تعذر القياس بالقيمة العادلة فانه يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته.

ولا يفوتنا ان ننوه بأن المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 استحداث معالجة محاسبية للأصول البيولوجية أقرب للواقع، من خلال تبنيه نموذج القيمة العادلة في القياس، حيث يبرز تأثير التغيرات التي تحدث نتيجة التحول البيولوجي و التي يمكن التعرف إليها بأفضل شكل بالرجوع إلى التغير بالقيمة العادلة في الأصول البيولوجية،

2- النتائج العامة لدراسة:

من خلال دراستنا توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

- لم يتكلم النظام المحاسبي المالي على مدونة حسابات خاصة بالقطاع الفلاحي، على غرار المخطط الوطني سابقا و الذي خصص لها مخطط محاسبي فلاحي سابقا، حيث تكيف كل مؤسسة مدونة حساباتها حسب طبيعة نشاطها بما يتماشى و عناصر محاسبتها الزراعية؛
- يعتبر تصنيف الأصول البيولوجية في المحاسبة الزراعية من أهم نقاط فيها، فمن الضروري تفرقة بين الأصول البيولوجية نباتية و حيوانية الثابتة و المتداولة، و يأخذ بعين الاعتبار الفترة الزمنية (فترة الاستخدام الأصل) والغرض من استخدام هذا الأصل؛
- تعتمد المحاسبة الزراعية كثيرا على حساب أصول البيولوجية قيد الانجاز (د/23) خاصة في حالات الإنتاج الداخلي؛
- يعد الإصلاح المحاسبي في الجزائر خطوة مهمة نحو تكييف الممارسة المحاسبية المحلية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية؛
- يحتاج تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى بيئة إقتصادية مؤهلة من حيث توفر مجموعة الشروط؛
- توصلت الدراسة إلى أنه لا يتوافق النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير التقارير المالية الدولية حيث لم يشهد أي عملية متابعة أو تحديث للقواعد والفقرات الواردة في صلب النظام المحاسبي المالي ومسايرة للأبعاد الحديثة لمعايير التقارير المالية الدولية، إذ أن هناك معايير تم إلغاؤها أو تغييرها بمعايير أخرى، ولكنها لا تزال متضمنة في النظام المحاسبي المالي، ناهيك عن الكم الهائل من التعديلات والإصدارات المستحدثة خلال 12 سنة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، كل ذلك أدى لاتساع فجوة الاختلاف؛

- البيئة الاقتصادية الجزائرية غير مؤهلة في الوقت الراهن على تطبيق معايير المحاسبة الدولية كليا؛
- خلصت الدراسة إلى أن الممارسة المحاسبية في الجزائر في وضعها الراهن لا تخضع لقواعد وإجراءات محاسبية ذات مستوى دولي، ولا توجد إمكانية لتحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي وتطورات الممارسة المحاسبية الدولية في ظل خصائص البيئة الاقتصادية الحالية في الجزائر واستمرار إشكالية التحديث والمتابعة.

3- التوصيات و الاقتراحات:

- من خلال هذه الدراسة و النتائج المتوصل إليها:
- ضرورة اعتماد إستراتيجية واضحة في مجال التكوين المحاسبي بالنسبة للجانب الأكاديمي من جهة و مختلف المؤسسات الاقتصادية من جهة أخرى، بهدف ترسيخ الثقافة المحاسبية المستندة للممارسة الدولية IAS/IFRS.
- استحداث هيئة مهنية وطنية تؤكل لها مهام تطوير و متابعة المستجدات و المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الوطني؛
- ضرورة الانطلاق من واقع البيئة الاقتصادية السائدة للقيام بأي عملية إصلاح و على وجه الخصوص المحاسبي منها.

4- أفاق البحث في الموضوع:

تناولت هذه الدراسة موضوع متطلبات تطبيق محاسبة الأصول البيولوجية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لتربية الدواجن وحدة الأغواط وذلك بهدف كشف عن الممارسة المحاسبية جزائرية للأصول البيولوجية، وهل تلبي متطلبات البيئة الاقتصادية من جهة و تتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى،

كما يمكن موصلة البحث في هذا الموضوع من عدة جوانب، يمكن أن تكون إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، و ذلك بتطرق للمواضيع التالية:

- يمكن دراسة متطلبات تطبيق محاسبة الأصول البيولوجية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 و النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة أجنبية تنشط في الجزائر.

قائمة المصادر

والمراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

1- الكتب :

- 1- أحمد حلمي جمعة، محاسبة الأصول البيولوجية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
- 2- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 3- بحار حسنة، معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
- 4- جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014.
- 5- جمعة حميدات، مناهج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014.
- 6- حسن عمر محمد، سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، الطبعة أولى، 2015.
- 7- حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية النظرية والتطبيق للمعايير الدولية، دار حنين، عمان، الأردن، 1995.
- 8- خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر و التوزيع، عمان ا، الأردن، 2008.
- 9- رميدي عبد الوهاب، سماوي على، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، علا، بدون مئة ودار الشر والجزائر.
- 10- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS المكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج1، الجزائر، 2003.
- 11- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002/2003.
- 12- عباس على ميرزا، جراهام. جيه. هولت، ماغنوس أوريل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جمعية المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، بدون سنة نشر.
- 13- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، ط2، الجزائر.
- 14- عبد المجيد عبد الحي عمومي و آخرون ، المبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2012.

- 15- عزيز عبد الرزاق، المحاسبة والمراجعة الدولية، مطبعة كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2002، ص 102. د محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره.
- 16- علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF ، الأوراق الزرقاء الدولية، الجزائر، 2014..
- 17- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2012.
- 18- غائم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS ، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2009.
- 19- مأمون حمدان، حسين القاضي، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ط2.
- 20- محمد المبروك أبوزيد، المحاسبية الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
- 21- محمد أبو نصار، جمعية حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية عمان، الأردن، 2009.
- 22- محمود أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مطبعة الجامعة الأردنية، عمان، الأردن 2010.
- 23- هيتي فان جريونينج، معايير التقارير المالية، دليل التطبيق، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006.
- 24- المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إطار المفاهيم والمتطلبات، الجزء أ، عمان، الأردن، 2014.
- 25- يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حبس، المحاسبة الدولية منهج عملي للمشاكل المحاسبة وحلولها، دار المنهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن.
- 26- يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، ط1، عمان، الأردن.

2- الأطروحات و الرسائل الجامعية:

- 1- أسيا لعروسي ، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة تضخم، مذكرة ماجستير، كلية علوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2014.

2- وليد عمر البشير إبراهيم , مدى توافق المحاسبة في النشاط الفلاحي في السودان و المعيار الدولي رقم 41 , مذكرة ماجستير , كلية الاقتصاد والتنمية الريفية , جامعة الجزيرة , السودان , 2016 .

3- القوانين, المراسيم, الأوامر, القرارات:

1- الجريدة الرسمية، القانون رقم 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة 3، الجزائر، 2007.

2- الجريدة الرسمية ، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، الفقرة 1.121، الجزائر، 2009.

3- الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، المادة 11، الجزائر، 2008.

4- مقالات, تقارير, ملتقيات:

1- بالرقى تيجاني، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مقال بمجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 05، جامعة سطيف، الجزائر، 2005.

2- الفتلاوي ليلي ناجي مجيد، 2014، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية و المحاسبة في النشاط الزراعي، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، مجلد 16، العدد 2، الصفحات 185-201.

3- القنيعي عز الدين، محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد، 04 عدد 02 ، الجزائر، سبتمبر 2022.

4- حنان لونيسي، "محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بما"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مج 23، ع 1، الجزائر، 2020.

5- سنان زهير محمد جميل، المعالجة المحاسبية لتكاليف المنتجات العرضية و إيراداتها في المنشآت الزراعية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 82، العراق 2006.

6- منى كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة

المحاسبية العراقية رقم (11)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد السادس و الثلاثون، 2013.

5- منشورات و مطبوعات أخرى

1- مولاي حسين، محاضرات في مقياس المحاسبة الزراعية لطلبة أولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية و علوم التسيير، جامعة البليدة 2، السنة الدراسية 2014/2015.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

1- الكتب:

- 1- A.KADDOURI, A.MIMECHE, **Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG édition, Alger, 2009.
- 2- Bernard RAFFOUFNIER, **les normes Comptables internationales IAS/IFRS**, ECONOMICA, édition 2 Paris, 2005.
- 3- Bruno Colmant et autre, **Comptabilité financière Normes IAS/IFRS**, PEARSON Education, France, 2008.
- 4- Christel DECOCK, GOOD Franck DOSNE, **Comptabilité internationale: les normes IAS/IFRS en pratique**, ECONOMICA, 2005.
- 5- DOUHADIDA Mohamed, **Comptabilité financière algérienne**, Clic Edition, Alger, 2010.
- 6- Eric Ducasse et autres, **Norme Comptable Internationales IAS/IFRS**, Edition de Boeck, France, 2005.
- 7- Eric DUMALANÉDE, **comptabilité générale, conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS**, BERTI éditions, Alger, 2009.
- 8- Jean-françois Bosquet, et autre, **normes IAS/IFRS**, Edition d'organisation, 2 édition, paris, 2005.
- 9- Ropert OBERT, **les normes Comptables internationales IAS/IFRS**, Foucher, 2** édition, Pris, 2007.
- 10- Smail BACHIR, **Apprendre les normes IAS/IFRS**, Dar El Qouds El Arabi, 2eme édition, Alger, 2010.
- 11- Stéphane BRUN, **Guide d'application des normes IAS/IFRS**, BERTI Edition, Alger, 2011.

ثالثا: المواقع الإلكترونية

- 1- <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2>. Consulté le 14/05/2022 a 13:09.

EPE SAC SPA CHERAGA
UNITE DE PRODUCTION BERROUAGHIA

Adresse : ROUTE DE BENI SLIMANE B N° Registre C.: 26/01-0002793B97
Tel : 025-77-89-13 Matricule Fiscal : 099716000279394
Fax : 025-77-89-25 Article d'imposition 16420075130
Agences Bancaires BADR :
BERROUAGHIA :

Client : METAVIC SOUMAA LAGHOUAT

FACTURE N° 001/22

TEL:

FAX:

Email:

RC: 03/05.0802094/B 98

IF: 099809080209450

AI: 03011261157

NIS:

Bon de Commande

N° : 124/22

Date : 26/12/2021

DATE : 03/01/2022

Réf.	Désignation	TVA	Qté	Nombre	U	Prix U.	Montant H.T.
0101	POUSSIN CHAIR ARBORACRES	19	11 975,000	11 975		45,00	538 875,00

Mode de Règlement : A Terme.

BL° 2076.

La présente facture est arrêtée à la somme de :

SIX CENT QUARANTE ET UN MILLE DEUX CENT SOIXANTE ET UN DINAR(S) ET VINGT CINQ CENTIME(S).

Total H.T :	538 875,00 DA
Total T.V.A.	102 386,25 DA
Total T.T.C :	641 261,25 DA

SOCIETE AVICOLE CHER-
SERVICE COMMERCIAL
UNITE DE PRODUCTION BERROUAGHIA

SALI Amar
Chef de Service Commercial

Tableau des normes techniques d'élevage de poulets de chair vifs

Age / sem		Age / jour		Mortalité		Aliment								
		Tx de mortalité	Tx / j	Tx cum	Qté aliment consommée	Qté/j	Qté cum	Poids moyen /gr						
1 ^{ère} sem	1	2,00	0,285	0,285	147	21	21	123,00						
	2		0,285	0,57		21	42							
	3		0,285	0,855		21	63							
	4		0,285	1,14		21	84							
	5		0,285	1,425		21	105							
	6		0,285	1,71		21	126							
	7		0,285	1,995		21	147							
	8		0,333	2,328		34,33	181,33			103	249,99	298,00		
2 ^{ème} sem	9	0,333	2,661	34,33	215,66									
	10	0,333	2,994	34,33	249,99									
	11	0,0583	3,0523	55,5	305,49									
	12	0,0583	3,1106	55,5	360,99									
	13	0,0583	3,1689	55,5	416,49									
	14	0,0583	3,2272	55,5	471,99									
	15	0,0583	3,2855	58	529,99									
	16	0,0583	3,3438	58	587,99	222	587,99	560,00						
3 ^{ème} sem	17	0,0583	3,4021	58	645,99									
	18	0,0583	3,4604	58	703,99									
	19	0,0583	3,5187	58	761,99									
	20	0,0583	3,577	58	819,99									
	21	0,0583	3,6353	58	877,99									
	22	0,0583	3,6936	70	947,99									
	23	0,0833	3,7769	70	1018									
	24	0,0833	3,8602	70	1088	490	1158	785,00						
4 ^{ème} sem	25	0,0833	3,9435	70	1228									
	26	0,0833	4,0268	70	1298									
	27	0,0833	4,1101	70	1368									
	28	0,0833	4,1934	70										
	Age / sem		Age / jour		Mortalité					Aliment				
			Tx de mortalité	Tx / j	Tx cum					Qté aliment consommée	Qté/j	Qté cum	Poids moyen / gr	
	5 ^{ème} sem	29	0,50	0,0714	4,2648	567	81,00	1448,99	1051,00					
30		0,0714		4,3362	81,00		1529,99							
31		0,0714		4,4076	81,00		1610,99							
32		0,0714		4,479	81,00		1691,99							
33		0,0714		4,5504	81,00		1772,99							
34		0,0714		4,6218	81,00		1853,99							
35		0,0714		4,6932	81,00		1934,99							
36		0,0571		4,7503	113		2047,99	565			2273,99	1333,00		
6 ^{ème} sem	37	0,0571	4,8074	113	2160,99									
	38	0,0571	4,8645	113	2273,99									
	39	0,0571	4,9216	113	2386,99									
	40	0,0571	4,9787	113	2499,99									
	41	0,0571	5,0358	135	2634,99									
	42	0,0571	5,0929	135	2769,99									
	43	0,0571	5,15	153,57	2923,56									
	44	0,0571	5,2071	153,57	3077,13	1075	3230,7	1614,00						
7 ^{ème} sem	45	0,0571	5,2642	153,57	3384,27									
	46	0,0571	5,3213	153,57	3537,84									
	47	0,0571	5,3784	153,58	3691,42									
	48	0,0571	5,4355	153,58	3845									
	49	0,0571	5,4926	165	4010									
	50	0,0714	5,564	165	4175									
	51	0,0714	5,6354	165	4340									
	52	0,0714	5,7068	165	4505	1155	4670	2000,00						
8 ^{ème} sem	53	0,0714	5,7782	165	4835									
	54	0,0714	5,8496	165	5000									
	55	0,0714	5,921											
	56	0,0714	5,9924											

BAREME DE COMPTABILISATION DE POULET DE CHAIR

AGE /JOUR	COUT UN/SUJET	AGE /JOUR	COUT UN/SUJET
01	60,34	29	252,83
02	65,81	30	262,53
03	70,11	31	271,33
04	75,75	32	278,93
05	79,66	33	287,13
06	84,59	34	297,13
07	89,65	35	305,13
08	94,72	36	313,63
09	99,69	37	320,73
10	104,62	38	329,55
11	109,93	39	339,93
12	115,42	40	347,93
13	121,31	41	356,36
14	124,71	42	363,59
15	128,53	43	372,18
16	136,73	44	380,13
17	145,13	45	388,63
18	153,23	46	397,62
19	161,83	47	398,15
20	170,53	48	420,35
21	179,03	49	437,47
22	187,63	50	445,36
23	196,53	51	455,07
24	205,43	52	464,77
25	214,43	53	476,69
26	223,43	54	486,23
27	231,33	55	500,03
28	243,33	56	520,58

BILAN DE PRODUCTION

Periode Du 18/05/2022

	BAT 01	BAT 02	BAT 03	TOTAL
Date de MEP	16/05/22	18/05/22		
Effectif MEP	15012	10760		25 772

STOCKS DEBUT				
DESIGNATION	QTE	AGE	P/U	MONTANT
BATIMENT 1	12129	3	70,11	850 364,19
BATIMENT 2				-
BATIMENT 3				-
TOTAUX	12129			850 364,19

ENTREES DE LA SEMAINE				
DESIGNATION	QTE	AGE	P/U	MONTANT
BATIMENT 1	2 880	1	60,34	173 779,20
BATIMENT 2	10 760	1	60,34	649 258,40
BATIMENT 3				0,00
TOTAUX	13640			823 037,60

DESIGNATION	QTE	AGE	P/U	MONTANT
BATIMENT 1	14953	4	75,75	1 132 689,75
BATIMENT 2	10760	2	65,81	708 115,60
BATIMENT 3				0,00
TOTAUX	25713			1 840 805,35

VARIATION	171 329,72
-----------	------------

BT	MORTALITE(Q)					MORTALITE (V)		
	TOTAL	TAUX	AGE	NORMATIF	EXCEPT	P/U	MORT-NORMAT	MORT-EXCEPT

BT1	12129	56	0,2850%	3	35	21	70,11	2 453,85	1 472,31
	12073								
TOTAL	12073	56			35	21	70,11	2 453,85	1 472,31

BT02				0			-		
TOTAL	0	0		0		0	-	-	-

BT03				0			-		
TOTAL	0	0		0		0		0,00	0,00

TOTAUX	56		35	21		2 453,85	1 472,31	
TOTAL GENERAL	56						3 926,16	

Le Directeur d'Unité

EPE MITAVIC Spa SOUMAA BLIDA
FILIALE DU GROUPE ORAC SPA
Unité : UPD LAGHOUAT

A : Laghouat le : 18/05/2022
Service Emetteur: sce production
mortalité et incinérer

N°0067/2022
BON DE SORTIE
DE PRODUITS EN COURS (X) ET FINIS (,,,,,,)

N° ORDRE	DESIGNATION	CODE	QUANTITE	P,U	MONTANT
01	POUSSIN CHAIR EN ELEVAGE BN° 01 (3 JRS)	76000	56	70,11	3 926,16
ARRETE A LA SOMME DE : Trois Cent Mille Neuf Cent Vingt Six DA et 16 Cts.					

le Chef Centre

Bénéficiaire



SOCIETE AVICOLE CHERAGA - SAC/SPA
Capital Social : 230.000.000,00 DA

MOIS DE FÉVRIER 2022

~~CHEF DE SC~~
~~O. MERTOU~~

EPE - MITAVIC - SPA

Filiale du Groupe Avicole Centre" ORAC/ "
Société au Capital Social de 190.000.000,00 DA
RC N°/ 0998 0901 0671719

Unité Poulette Démarrée de LAGHOUAT

Identifiant Fiscal : 099809080209450
Article d'imposition : 0311261157
Registre Commerce N° : 0305-0802094B98
Tél / Fax : 029.12.01.35/38
C.B BADR SOUMAA MITAVIC N° : 009 447 300 102 26 300 000

Réf Bon de Livraison: BLN° 01,02,03,04 du 12,02,2022 et BLN° 05,06,07,08,09 du 13,02,2022 et BLN° 10 du 15,02,2022 et BLN° 11 du 16,02,2022 et BLN° 16 du 21,02,2022

DOIT	Prénom	: ABATTOIR SAC BEROUAGHIA	Laghouat le, 28,02,2022		
	Adresse	: BEROUAGHIA	Facture n° 002/22		
	Identifiant fiscal	: 09 990 901 06 226 29			
	Article	: 26 47 02 09 952			
	Agr ou R.C N°	: 26/12 - 080 299 2 B 99			
N°	Désignation	Quantité	Poids	Prix unitaire HT/DA	Montant HT/DA
1	Poulet de chair				
	VIF NET	19192	47 918,09	210,00	10 062 798,90
	Déclassé	1108	3 163,24	120,00	379 588,80
	Mortalité	113	268,00	210,00	56 280,00
	Saisie	107	176,47	-	-
	Manque		-	-	-
	Souche : ARBORACRES				
	Origine : COUVOIR Berrouaghia				
Arrêter la presente facture à la somme de : Onze millions Quatre Cent Quarante Trois Mille Cinq Cent Quarante Sept dinars et 79 Cts				TOTAL H.T/DA	10 498 667,70
				TVA 09 %	944 880,09
				Montant TTC	11 443 547,79

Mode de paiement ; a Terme



Siège Sociale Centre de cherifa Soumaa Wilaya Blida
Tél :025.39.87.61 Fax :025 39.97.60 Unite Laghouat 020,86,17,30



EPE- MITAVIC- SPA
FILIALE GROUPE AVICOLE CENTRE /ORAC
CAPITAL SOCIAL : 190.000.000 DA
NIS : 0998 0901 0671719

الاغواط ، في 2022/06/02

وحدة تربية الدواجن بالاغواط
المرجع رقم: 1059 و.أ. 2022/

إعلان

تعلن مؤسسة متيجة لتربية الدواجن وحدة الأغواط أنه سوف يتم فتح
مـزاد علني لبيع فضلات الدجاج بالجملة (دجاج اللحم) والبالغ عددها
حوالي خمسة أربعون الف وحدة (45000 وحدة)

وعليه نطلب من كل من يهمه الأمر من الفلاحين وغيرهم التقدم بعروضهم وذلك
ابتداء من تاريخ هذا الاعلان، حيث أنه سيتم فتح الأظرفة يوم الخميس الموافق لـ
2022/06/09 على الساعة العاشرة صباحا وبحضور المعنيين بالأمر.



☑ Sièg Sociale : SOUMAA – BLIDA
☎ : 029.12.12.35/38

09

GROUPE AVICOLE CENTRE « ORAC »
 SPA au Capital Social de 3 554 200 000.00
 Siège Social: QUATIER TAKBOU - MEDEA-

U.A.B : UAB DJELFA
 R.C. N° : 17/01-0342170 B 99
 Identifiant fiscal: 096916260000933
 N° Ident/Stat/INIS: 098026010009446
 Adresse: ZONE INDUSTRIELLE DJELFA
 Téléphone : 027 87 68 19
 Fax : 027 87 11 52
 Cpt BADR : 00300651301232300055

FACTURE N° : 2604

DATE : 30/11/2020 11:29

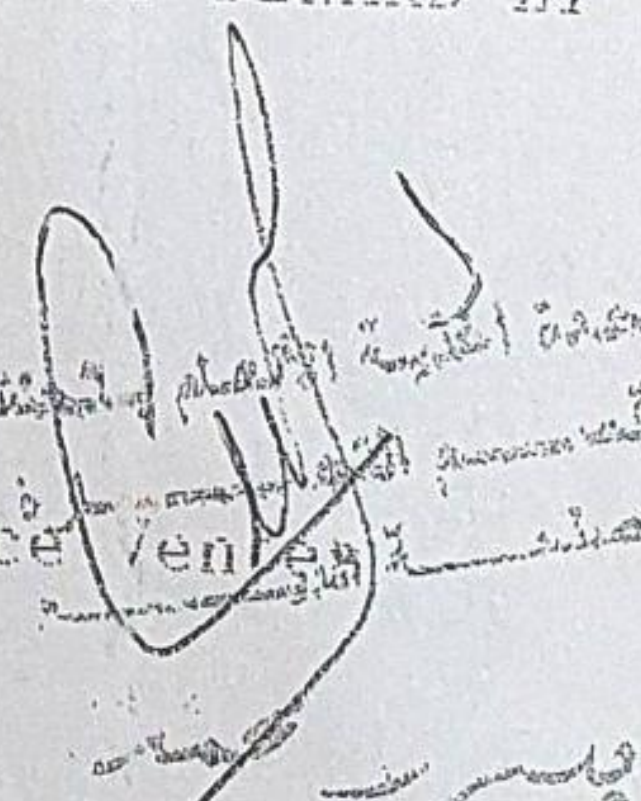
DOIT	
Nom ou Raison Sociale : EPE MITAVIC-UPD LAGH Adresse : BORDJ ESMOUSSI LAGHOUAT Réf Statutaires AGRICULTURE Identification Fiscale : 099809080209450	Code: 010203

Réf Bon de Commande : 104/29/11/2020
 Réf Bon de Livraison: 35239,

CODE/A	A R T I C L E S	NBRE SACS	QUANTITE LIVREE Qx	PRIX UNIT H.T. DA	MONTANT
2140 VF	FFP1	0	200.60	4650.00	932790.00
****	MONTANT HORS TAXES				932790.00
003	FRAIS TRANSPORT			0.00	10546.00
004	T.V.A TRANSPORT(19%)			19.00	2003.74
****	MONTANT T.T.C				945339.74

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE :
 NEUF CENTS QUARANTE CINQ MILLES TROIS CENTS TRENTE NEUF DINARS ET
 SOIXANTE QUATORZE CENTIMES

En votre aimable règlement (A TERME)


 Service Ventes

10

EPE MITAVIC / Spa Laghouat
Unité : LAGHOUAT

COUT DU CHEPTEL PAR AGE EN SEMAINE
01/01/2021

Age en semaine	Valeur en DA
1,00	120,42
2,00	148,16
3,00	170,80
4,00	189,44
5,00	211,08
6,00	231,72
7,00	251,36
8,00	271,00
9,00	290,64
10,00	311,28
11,00	329,24
12,00	350,56
13,00	369,52
14,00	388,30
15,00	410,05
16,00	429,58
17,00	446,43
18,00	463,60

AVISUD / Spa Laghouat
Unité : LAGHOUAT

TAUX DE MORTLITES

AGE PAR SEMAINE	ISA	TETRA
1	1,10%	1,10%
2	0,60%	0,60%
3	0,20%	0,20%
4	0,20%	0,20%
5	0,20%	0,20%
6	0,20%	0,20%
7	0,20%	0,20%
8	0,10%	0,10%
9	0,10%	0,10%
10	0,10%	0,10%
11	0,10%	0,10%
12	0,10%	0,10%
13	0,10%	0,10%
14	0,10%	0,10%
15	0,10%	0,10%
16	0,10%	0,10%
17	0,20%	0,20%
18	0,20%	0,20%

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2021	2020
Ventes et produits annexes		61 587 866,59	23 638 493,40
Variation stocks produits finis et en cours		-19 252 971,18	25 702 808,58
Production immobilisée			
Cession Production Stockée			
Subventions d'exploitation			
Cession Fournis		2 959 739,70	628 445,17
Cession Reçue		-2 959 739,70	-10 777 517,17
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		42 334 895,41	39 192 229,98
Achats consommés		-62 236 121,00	-36 638 701,29
Services extérieurs et autres consommations		-2 325 495,19	-2 233 161,16
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-64 561 616,19	-38 871 862,45
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		-22 226 720,78	320 367,53
Charges de personnel		-24 165 691,92	-17 853 875,81
Impôts, taxes et versements assimilés		-618 518,65	-240 074,93
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-47 010 931,35	-17 773 583,21
Autres produits opérationnels		1 050 992,21	1 317 850,26
Autres charges opérationnelles		-951 427,81	-3 699 469,33
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-1 020 991,11	-1 110 096,92
Reprise sur pertes de valeur et provisions		776 507,54	672 329,26
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-47 155 850,52	-20 592 969,94
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-47 155 850,52	-20 592 969,94
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		47 122 134,86	51 959 926,67
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-94 277 985,38	-72 552 896,61
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-47 155 850,52	-20 592 969,94
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-47 155 850,52	-20 592 969,94

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2021	2020
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-529 431,45	-54 803,88
Intérêts et autres frais financiers payés		-5 652,50	-7 140,00
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-535 083,95	-61 943,88
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			0,98
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-535 083,95	-61 942,90
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		577 000,00	45 295,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		577 000,00	45 295,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		41 916,05	-16 647,90
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		304 898,20	321 546,10
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		346 814,25	304 898,20
Variation de la trésorerie de la période		41 916,05	-16 647,90
Rapprochement avec le résultat comptable		47 197 766,57	10 427 250,04