

عنوان البحث

تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط
الداجنى وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٤١

بحث مقدم من

زينب محمد محمد سليم

المخلص

تهدف الدراسة إلي تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجنى وفقاً للمعيار الدولى رقم (٤١) ولقد تناولت الدراسة نظرياً التأصيل العلمى للأصول البيولوجية فى ضوء المعايير الدولية والمصرية وعرض مفهوم الأصول البيولوجية والنشاط الداجنى وخصائصها ومقوماتها ، وعرضت أهم الدراسات العربية والأجنبية وتوصيات بعض المنظمات المهنية المتخصصة فى المحاسبة عن الأنشطة الزراعية . وبينت الدراسة الطبيعة المميزة للنشاط الداجنى من مقومات النظام المحاسبي والركائز الأساسية لنجاح المشروعات ، وأوضحت الدراسة مفهوم وطرق ونماذج القياس المحاسبي لأصول النشاط الداجنى وعرضت مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه ومقوماته والعوامل المؤثرة فيه وفقاً للمعيار الدولى (٤١)، وبينت الدراسة أيضاً مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للنشاط الداجنى والحلول المقترحة لها من خلال الدراسة التطبيقية.

وأظهرت النتائج أنه لا توجد اختلافات بين آراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية لبنود القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية وفقاً لنموذج القيمة العادلة والتكلفة وانتهى البحث الى العديد من النتائج الهامة والتوصيات التى يجب أن تؤخذ فى الاعتبار نتيجة تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجنى وفقاً للمعيار المحاسبي الدولى رقم ٤ .

Abstract

The study aims to analyze the problems of measurement and disclosure of the accounting for the biological activity of poultry assets in accordance with International Accounting Standard No.(41) . The study dealt with the scientific theory of biological origins rooting in the light of international and Egyptian standards and introduced the concept of biological assets and activity of poultry and its characteristics and its components, And it offered the most important Arab and foreign studies, and specialized in accounting professional And the recommendations of some

organizations for agricultural activities. The study showed distinctive nature of poultry for the activity of the elements of the accounting system in the poultry activity and basic pillars of the success of the poultry activity projects, and explained the concept and methods and models accounting measure of the assets of activity Poultry study and presented the concept of accounting disclosure, types and effervescence and the factors influencing it in accordance with international standard (41) , the study also showed problems measurement and disclosure of activity Poultry and proposed solutions through applied study. The results of the application study There are no significant differences on the terms of measurement and disclosure of accounting for biological assets according to the fair value model and cost.

الإطار العام للبحث

١: طبيعة مشكلة البحث:

تتصف الأصول البيولوجية بمجموعة من الخصائص الفريدة تميزها عن غيرها من الأصول، فهي تلك الأصول الحية من دواجن ونباتات وحيوانات مملوكة لمنشآت الأعمال الزراعية وتعمل في مجال النشاط الزراعي ، ونتيجة للتحديات التي فرضت نفسها أمام إدارات المنشآت الزراعية حظيت المحاسبة عن الأنشطة الزراعية ببعض الاهتمام في عدد من الدول مثل اليابان ودول الاتحاد الأوروبي وفرنسا، مما نتج عنه أسسا خاصة بكل دولة للقياس المحاسبي بما يتناسب مع ظروف النشاط الزراعي الخاص بها، ومن الجدير بالذكر أن المعيار المحاسبي الاسترالي رقم (١٠٣٧) الأصول المولدة ذاتيا والمعاد توليدها الصادر عام ١٩٩٨ وعلى المستوى الدولي تم إصدار المعيار الدولي رقم (٤١) الزراعة في أول يناير ٢٠٠٣ بدء الالتزام بمتطلباته مع تشجيع التطبيق المبكر قبل بدء تاريخ الالتزام ، وقد كان من متطلباته الاعتماد على القيمة العادلة بما تفرضه من توافر أسواق نشطة .

هل القواعد المحاسبية التي تحكم قياس الأصول البيولوجية في الشركات الداجنة وفقا للمعيار الدولي رقم (٤١) ملائمة؟ ما هي المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في النشاط الداجني ؟ كيف تم الإفصاح عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجني في القوائم المالية؟ ويسعى الباحث من خلال البحث تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية بالنشاط الداجني بالتطبيق على الشركات المصرية العاملة في هذا المجال.

٢: أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من المتغيرات التي يتناولها كونه يسعى إلى إبراز طبيعة وجوهر العلاقة فيما بين متغيرات الدراسة الرئيسية لذلك تتلخص أهمية البحث في النقاط التالية:

١- الاهتمام المتزايد من قبل المنظمات المحلية والدولية بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية .

٢- أهمية النشاط الداجني للاقتصاد القومي باعتباره أحد أهم الأنشطة الإنتاجية في أي دولة لما يحققه من أهداف اقتصادية واجتماعية وقومية .

٣- حاجة المنشآت الزراعية بمختلف أنواعها - كنشاط اقتصادي هام - إلى تطوير معيار محاسبي دولي متكامل للمحاسبة عن الأصول البيولوجية من خلال القياس والتقارير المحاسبي الملائم عن تلك الأصول بالقوائم المالية .

٣: أهداف البحث:

وانطلاقاً من أهمية البحث يمكن صياغة الهدف العام بصورة أساسية إلى تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجني وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٤١ ويتفرع من الهدف العام الأهداف التالية :

- ١- دراسة طبيعة وأهمية النشاط الداجني ، ومشكلات القياس والإفصاح المحاسبي في نشاط الإنتاج الداجني واقتراح حلول مناسبة له ومعالجتها محاسبياً .
- ٢- التعرف على السياسات المحاسبية المطبقة بالشركات العاملة في مجال الإنتاج الداجني والخاصة بالقياس والإفصاح عن الأصول البيولوجية .
- ٣- معرفة مدى اتفاق السياسات المحاسبية المطبقة بشركات الإنتاج الداجني مع معيار المحاسبة الدولي رقم (٤١) من جهة ، وفيما بين الشركات بعضها البعض من جهة أخرى .

٤: فروض البحث :

- على ضوء طبيعة البحث وأهميته و أهدافه ، يتركز البحث على الفروض العدمية الآتية :-
- ١- لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية لبنود القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية وفقاً لنموذج القيمة العادلة والتكلفة .
 - ٢- لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية لمشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية للنشاط الداجني.

٣- لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية لمقترحات علاج هذه المشكلات

٥ : حدود البحث :

تتمثل حدود البحث في الآتي :

يقتصر البحث على تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للنشاط الداجنى والإفصاح عنهما في القوائم المالية ويعتبر خارج نطاق الدراسة الأصول البيولوجية الأخرى واقتصرت الدراسة على بعض الشركات المساهمة المصرية العاملة في مجال تسمين وتربية الدواجن ولن نتناول كافة شركات قطاع الزراعة المصرية .

٦ : الدراسات السابقة :

تناولت العديد من الدراسات المحاسبية عن الأصول البيولوجية قياسا وإفصاحا ،ويمكن عرض أهم الدراسات فيما يلي :

دراسة أمال الحويطى ٢٠١٢ : هدفت الدراسة إلى معرفة وتفعيل الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية وبين تنشيط سوق الأوراق المالية لشركات المساهمة الزراعية ،وضع نموذج محاسبي لتفعيل الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية طبقا للمعايير المحاسبية لشركات المساهمة الزراعية وتوصلت الدراسة إلى انه لا يوجد تفعيل للإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية أوصت الدراسة بالآتي ضرورة الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية .

دراسة د. نهى محمد ذكى ٢٠١٤ : هدفت الدراسة إلى التعرف على ما هي الأصول البيولوجية ، ومتطلبات المحاسبة عنها بالقيمة العادلة والتحقق نظريا وعمليا من مدى تأثير معلومات القيمة العادلة للأصول البيولوجية ،وتحديد أصول الإنتاج الداجي ،على مؤشرات الربحية ،والتي بدورها تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية ، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها وجود تأثير ايجابي للمحاسبة عن أصول الإنتاج الداجنى بالقيمة العادلة على مؤشرات الربحية مقارنة بمحاسبة التكلفة يتضح أن محاسبة القيمة العادلة تعد احد أساليب التقييم الأكثر ملائمة للمحاسبة عن الأصول البيولوجية

و تحديد الأصول المتعلقة بالإنتاج الداجنى . وأوصت الدراسة بالآتى ضرورة قيام شركات الإنتاج الزراعي والحيواني المقيدة ببورصة الأوراق المالية بتطبيق محاسبة القيمة العادلة، المحاسبة عن أصولها الإنتاجية .

دراسة د. عبد الوهاب نصر ٢٠١٥ :هدفت الدراسة إلى التعرف على ما هيه الأصول البيولوجية ، ومتطلبات المحاسبة عنها وفقا للقيمة العادلة ، والتحقق نظريا وعمليا من المحددات المؤثرة على العلاقة بين معلومات المحاسبة عن الأصول البيولوجية في شركات الإنتاج الداجنى والحيواني المقيدة بالبورصة بالقيمة العادلة وبعض المؤشرات المالية التي أهمها التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها : الأصول البيولوجية تعرف بأنها الحيوانات والنباتات الحية والتي تتضمن كل من الإنتاج الزراعي والإنتاج الحيواني ، والإنتاج الداجنى، كما أن المتطلبات المحاسبية تتطلب الاعتراف الأولى للأصل وإعادة تقييمه في تاريخ إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مطروحا من التكاليف البيعية .

دراسة Maria,G. 2007

أجريت الدراسة على عينة من ٢٥٥ شركة في البرتغال وتم تحليلها وإرسال استبيانات لها وذلك بهدف التحقق من أنه إذا كان حجم الشركة يؤثر على معرفة المعايير الدولية للمحاسبة في الزراعة أم لا، وذلك لأن هذا القطاع الذي يتم دراسته يتكون أساسا من شركات صغيرة ومتوسطة قد خلصت الدراسة إلى أن القيمة العادلة لها قدرة أكبر على الملائمة والفهم والمقارنة ويمكن الاعتماد عليها كمقياس للفوائد الاقتصادية المتوقعة مستقبلا من الأصول البيولوجية أكثر من نموذج التكلفة التاريخية وأكدت الدراسة على أن حجم الشركة لا يجب أن يؤخذ كعامل أساسي في المعرفة بالمعايير، وضع الشركة لا يؤثر في تطبيق المعايير .

دراسة Marsh ٢٠١٠

هدفت الدراسة إلى قياس الأداء المالي في الشركات الأمريكية عند تطبيق محاسبة القيمة العادلة مقارنة معايير المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما وتوصلت الدراسة الى أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي خاصة للأصول البيولوجية في النشاط الزراعي يحقق مزايا عديدة في جودة المعلومات المحاسبية الخاصة بهذه الأصول وإظهار قوائم مالية ، وقد أوصت الدراسة إلى أهمية إتباع القيمة العادلة للمنشآت الزراعية بشكل واقعي سليم وتفضيلها على المعايير المحاسبية الأمريكية .

التعليق على الدراسات السابقة :

في ضوء ما هدفت إليه الدراسات السابقة وما توصلت إليه من نتائج يمكن إيضاح الفجوة البحثية في النقاط التالية :

١- قصور الدراسات العربية التي تناولت تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجنى وفقا للمعيار المحاسبي الدولي ٤١ ووجود فجوة ما بين المبادئ المحاسبية الهامة والممارسات المحاسبية الفعلية في النشاط الداجنى .

٢- أن طرق تحديد القيمة العادلة في ظل غياب أسعار السوق وطرق تحديد التغيرات المادية أو الطبيعية للأصول البيولوجية المتنوعة إلى حد كبير تجيز الاعتماد على الأحكام الشخصية.

٣- تساعد المعلومات المحاسبية المعدة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٤١ والخاص بالنشاط الداجنى كلا من المستثمرين الحاليين والمرقبين في اتخاذ القرارات لاستثمارية الرشيدة .

٧: منهج البحث:

المنهج الاستقرائي من خلال استقراء العديد من الدراسات والكتب والدوريات التي تناولت المحاسبة عن الأصول البيولوجية ، ومشكلات القياس والإفصاح عنها ، وطرق وأساليب علاج هذه المشكلات والمنهج الاستنباطي حيث يعتمد على هذا المنهج لإثبات صحة فروض البحث والتعرف على طرق علاج مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية للنشاط الداجنى ، معتمدة على بعض الأساليب الإحصائية لإثبات صحة فروض البحث .

٨: خطة البحث:

الفصل الأول: الإطار العام للمحاسبة عن الأصول البيولوجية

الفصل الثاني : طبيعة مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية

الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية

الفصل الأول

الإطار العام للمحاسبة عن الأصول البيولوجية

مقدمة:

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

المبحث الأول

التأصيل العلمي للأصول البيولوجية

١ - مفهوم الأصل البيولوجي الداجني وخصائصه في الفكر المحاسبي.

• الأصول البيولوجية بأنها هي النباتات والحيوانات التي تعيش في دائرة تحكم المشروع كنتيجة لأحداث سابقة ويكون التحكم فيها من خلال الملكية أو أي نوع آخر من التنظيم القانوني ومن ثم يتناول الباحث بالدراسة والتحليل أهم المفاهيم والتصنيفات الخاصة بالأصل البيولوجي والتي وردت في كلا من الفكر المحاسبي الدولي والمصري من خلال ما تناولته المعايير الدولية والمصرية في هذا الشأن ويمكن تصنيف الأصول البيولوجية (الداجنة) طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) إلى:

- **الأصول البيولوجية القابلة للإهلاك** : هي تلك الأصول التي يجرى حصادها كمحصول زراعي وتباع كأصول بيولوجية ومن أمثلة الأصول البيولوجية القابلة للإهلاك الدواجن المقتناة للتربية والتفريخ وإنتاج البيض ودواجن التسمين وإنتاج اللحوم ومواشي إنتاج اللحوم والألبان .
- **الأصول البيولوجية الحاملة** : هي تلك الأصول البيولوجية غير القابلة للإهلاك مثل الدواجن المقتناة لإنتاج البيض و كروم العنب وأشجار الفاكهة والأشجار التي يحصل منها خشب الحرف وتبقى الأشجار والأصول البيولوجية الحاملة ليست منتجا زراعيا ولكنها متجددة ذاتيا .

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

وفيما يلي بعض المصطلحات المستخدمة في المعيار بالمعنى المحدد لها:

أ- **النشاط الزراعي** : هو إدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية إلى منتجات زراعية لأغراض البيع أو الاستهلاك أو إجراء معالجات أخرى لها أو تحويلها إلى أصول بيولوجية أخرى.

ب- **التحول البيولوجي** : هو عملية النمو والتحلل والإنتاج والتوالد والتي تسبب تغيرات نوعية وكمية في الكائنات الحية ونشوء أصول جديدة في شكل انتاج داخلى أو أصول حيوية إضافية من نفس النوع .

ج- **النشاط الداخلى** : يشمل كافة الشركات العاملة في نشاط دواجن التسمين أو البياض بما في ذلك البياض التجاري والتسمين التجاري وأمهات التسمين البلدي .

خصائص ومقومات الأصول البيولوجية:

١- **معيار الملكية** : اشترطت التعاريف التي أخذت بوجهة النظر القانونية أن يكون المورد الاقتصادي مملوكا ملكية قانونية للوحدة حتى يمكن اكتسابه صفة الأصل ، بمعنى أن يكون للوحدة الحق القانوني الكامل في استخدام الأصل والتصرف فيه حتى يمكن أن يصنف كأصل من الأصول المحاسبية وقد تأثر المعيار (٤١) بالأساس الذي بني عليه مفهوم الوحدة المحاسبية والذي يأخذ صورتين * **الأساس القانوني** : ويعنى أن يكون القانون هو الأساس في تحديد مفهوم الوحدة المحاسبية بمعنى أن يكون للوحدة شخصية قانونية مستقلة .

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

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

٣- **معيار إمكانية القياس** : أن جوهر عملية المحاسبة هو القياس وتهتم المحاسبة بتوفير مقاييس مختلفة لبيان الأهمية الاقتصادية للمورد ومن ثم فإن المعيار الأساسي في تصنيف المورد

كأصل إمكانية خضوعه للقياس المحاسبي بمعنى إمكانية التعبير عنه في صورة نقدية وبناء على ذلك فإن الأصل البيولوجي يعتبر أصلاً ذو قيمة طالما أنه يؤدي منافع يمكن قياسها.

٢- الأصول البيولوجية الداجنة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية والمصرية :

١ - معيار المحاسبة الدولي رقم (٤١) بعنوان الزراعة:

اهتمت المنظمات العلمية والمهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة في جميع دول العالم بإصدار معايير وإرشادات خاصة بكيفية المحاسبة عن الأنشطة الزراعية وكان نتيجة كما أنه طبقاً لمشروع بيان المبادئ يجب تصنيف الأصول البيولوجية كنوع متميز من الأصول ولا تعتبر من الأصول المتداولة أو غير المتداولة وينطبق المعيار (٤١) على المنتج الزراعي والذي يتم حصاده بفصله عن الأصول البيولوجية في المشروع حتى نقطة الحصاد ، وبعد ذلك يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) الخاص بالمخزون أو أي معيار مناسب من معايير المحاسبة الدولية الأخرى ، وتبعاً لذلك فإن المعيار لا يتناول معالجة المنتج الزراعي بعد الحصاد ، كما أن الأحداث التي تتم يمكن أن تحمل بعض التشابه للتحويل البيولوجي إلا أن هذه العمليات لا تدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في هذا المعيار .

ويغطي النشاط الزراعي مدى متنوع من الأنشطة مثل تربية الدواجن وتربية المواشي والأغنام و زراعة الغابات ، حصاد سنوي معمر، و زراعة البساتين وزراعة الزهور ، والمزارع المائية شاملة مزارع الأسماك، بعض السمات المشتركة للأصول البيولوجية المتنوعة من الأنشطة تتمثل في القابلية للتغيير فالحيوانات الحية والدواجن والنباتات لها القدرة على التحويل البيولوجي وإدارة التغيير تقوم الإدارة بتيسير عملية التحويل البيولوجي عن طريق زيادة قيمة الأصل أو على الأقل تثبيته وتهيئة الظروف اللازمة لحدوث هذه العملية . مثل مستوى مواد التغذية - درجة الحرارة - الخصوبة - الضوء-الرطوبة وإدارة تميز النشاط الداجني عن الأنشطة الأخرى والقدرة على قياس التغيير أي قياس التغيير النوعي (مثل المزايا الوراثية - الكثافة - النضج - الغطاء الذهني - المحتوى البروتيني - وإنتاج البيض وقوة أدره الألبان) ، أو قياس التغيير الكمي مثل (التوالد - الوزن - الأمتار المكعبة- طول أو قطر الألياف- عدد البراعم) والتي تأتي نتيجة التحويل وتقاس وترصد كوظيفة إدارية روتينية.

ويترتب على التحويل البيولوجي تغير الأصل من خلال النمو الزيادة في الكمية أو تحسين في نوعية سلالات الدواجن أو التدني نقص في الكمية أو تدهورها أو التوالد أي نشأت أنواع مختلفة من الدواجن وإنتاج البيض .

لم يتناول المعيار الدولي رقم ٤١ سبل معالجة المنتجات العرضية التي تنشأ نتيجة ممارسة الأنشطة الزراعية المتنوعة ،والتي تكون الأصول البيولوجية سببا أساسيا فيها ،كما لم يتناول معالجة الإيرادات التي تنشأ من الأصل البيولوجي في مراحل حياته الأولى مثل معالجة بشائر الثمار في نشاط حدائق الفاكهة والموايح واستبعد المعيار الدولي تكليف النقل من تكاليف نقطة البيع .

أن معيار المحاسبة الدولي رقم (٤١) لا يفرق بين المراحل المختلفة لدورة حياة الأصول البيولوجية
٢- معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٠) بعنوان المنح الحكومية:

يبين المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٠) عمليات المحاسبة الخاصة بالمنح الحكومية سواء كان استلامها وفقا للشروط المرتبطة بها أم لا، وسواء كان استلامها نقدا أو غير ذلك ، وقد نصت المسودة رقم ٦٥ على أنه إذا تم استلام منحة بدون شروط فيما يتعلق بالأصول البيولوجية التي تم قياسها بالقيمة العادلة فأنة يجب تميزها كدخل عندما تصبح مستحقة القبض .

أما في حالة المنح المشروطة فأنة يتم النظر إليها كدخل عندما يكون هناك تأكيد بتحقيق الشروط ، فإذا تم استلام المنحة قبل تحقق الشروط فأنة يتم النظر إليها كالتزام وفي حالة المنح التي يتم استلامها في شكل أصول غير نقدية فأنة يجرى تقديرها كوسيلة للمحاسبة بالنسبة للمنحة تقوم القيمة العادلة لأي أصل على أساس موقعها وحالتها الحاليين، ونتيجة لهذا فإن القيمة العادلة على سبيل المثال للماشية في المزرعة هي ثمن هذه الماشية في السوق المعنية ناقصا تكلفة النقل وغيرها لنقل الماشية إلى السوق .

ويرى الباحث أن هناك بعض الحالات الخاصة المرتبطة بالمنح الحكومية والمتعلقة بالأصول البيولوجية والتي تتطرق إليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) والمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) على النحو التالي :

قد تتطلب منحة حكومية من المنشأة أن تقيم مزرعتها في موقع معين لمدة خمس سنوات وتطلب من المنشأة أن تعيد كل المنحة الحكومية إذا لم تقم المزرعة لمدة خمس سنوات وفي هذه الحالة لا يتم الاعتراف بمنحة الحكومة كإيراد إلا بعد مرور خمس سنوات ولكن إذا كانت شروط المنحة تتطلب احتفاظ المنشأة بجزء من المنحة على أساس مرور الزمن فان المنشأة في هذه الحالة تعترف بالمنحة كإيراد على أساس نسبة من مضى المدة.

المبحث الثاني

الطبيعة المميزة للنشاط الداجنى

١ : خصائص ومقومات النظام المحاسبى فى النشاط الداجنى :

١- تأثر النشاط الداجنى بالعوامل الطبيعية: يتأثر النشاط الداجنى بالعوامل الطبيعية مثل الظروف المناخية كالحرارة والرطوبة والأمطار كما يتأثر النشاط الداجنى أيضا بالعوامل البوائية (كالإصابات بالأمراض الفطرية).

٢- ارتفاع نسبة الأصول الثابتة فى النشاط الداجنى: يتأثر النشاط الداجنى بارتفاع نسبة الأصول الثابتة بها والتي قد تصل إلى ٧٥% من رأس المال المستثمر ، وتتمثل هذه الأصول فى الأراضى والمباني (حظائر) ومخازن ، ومحطات تفرغ ، وعناصر التربية.

٣- تعدد منتجات النشاط الداجنى الواحد : يتميز النشاط الداجنى بتعدد منتجاته من دواجن تسمين وإنتاج اللحم ودواجن للتربية وإنتاج البيض والأسمدة العضوية والكتاكت.

٤- ظهور المنتجات العارضة إلى جوار المنتجات الرئيسية : ينتج عن النشاط الداجنى عادة منتجات عارضة فمثلا عند تربية دواجن إنتاج اللحم والأمهات لإنتاج بيض التفريخ ينتج عنها سماد بلدى ومخلفات مبيعات.

٥- صغر حجم الوحدات الإنتاجية : من خصائص هيكل النشاط الداجنى فى مصر كثرة عدد الوحدات (المزارع) و صغر حجمها ، ويترتب على هذه الخاصية عدم إمكانية الاستفادة من نظام الإنتاج الكبير ولكن النشاط الداجنى يتطلب بالضرورة مزارع بمساحات كبيرة لتربية دواجن التسمين وكتاكت التسمين وأمهات بيض المائدة .

٦- اختلاف طبيعة التكوين الرأسمالى الداجنى: يمثل رأس المال الثابت الغالبية العظمى من رأس المال المستثمر فى هذا النشاط حيث يتمثل فى قيمة الأرض من مصانع العلف ومحطات الأمهات وتشمل إنتاج بيض التفريخ ومعمل التفريخ لإنتاج كتاكت التسمين عمر يوم ، ومحطات تسمين لإنتاج دجاج التسمين ومعمل التفريخ والمجزر الآلي لإنتاج الدجاج المذبوح ومجزئات الدجاج ووسائل النقل والمباني والمخازن ووحدات التبريد والآلات والمعدات ومحطة تنقية المياه وذلك يختلف إلى حد ما عن بقية الأنشطة الصناعية أو التجارية حيث يكون هناك تناسب بين رأس المال الثابت وبين رأس المال العامل .

ثانيا: الركائز الأساسية لنجاح مشروع النشاط الداجنى ضمن الأصول البيولوجية :

كشفت أحدث البحوث السوقية في قطاع الدواجن عن أربعة ركائز أساسية لإنجاح أي مشروع داجنى في مصر ، وهى السلالة الجيدة ، والتغذية المتوازنة ، والبيئة المناسبة ، والإدارة السليمة ، وأن هناك العديد من التحديات تواجه هذا القطاع ، تتمثل في انتشار الأمراض والأوبئة وتزايد الفجوة بين العرض والطلب وارتفاع سعر الدولار ، بما أنعكس على أسعار مكونات الأعلاف وبخاصة الصويا والذرة ، وارتفاع درجات الحرارة والعوامل البيئية الأخرى وأضافت الدراسة انه لتحقيق ذلك أثبتت أبحاث وادي السوقية أن هناك أربعة ركائز أساسية لإنجاح أي مشروع داجنى وهى ، سلالة الدواجن الجيدة ذات القدرات الوراثية العالية ، والتغذية المتوازنة والمتكاملة التي تساعد على إظهار الجينات الوراثية للطائر بخاصة أن العلف يمثل ٧٠% من تكلفة الطائر .

وتابعت أن الركيزة الثالثة تكمن في البيئة المناسبة من حيث معدلات الحرارة والرطوبة التي تمكن الطائر من خفض معدل التحول العلف والحد من معدل النفوق ، ورابعا الإدارة السليمة والتي تتمثل في التحكم في كافة هذه العوامل من حيث الأمن الحيوي وتوفير التطعيمات الأزمنة وتعقيم العنابر وطريقة التعليف وأضافت أن انتقاء السلالة من أهم العوامل التي تساهم في إنجاح المشروعات أفضل سلالات أمهات التسمين والتسمين التجاري ROSS308 لأنها تتميز بأفضل القدرات الوراثية على مستوى العالم بالإضافة لتمتعها بأقل معدل للتحويل العلف مع تركيز اللحم في منطقة الصدر وانخفاض معدل النفوق لكثاكيث التسمين التجاري ، كما أن قطعان أمهات التسمين تتميز بأعلى نسب والإخصاب والفقس (أعلى معدل إنتاج لكثاكيث) للعنبر الواحد. وأشارت إلى أن هناك سلالة" للدواجن البياضة التي تتميز بأعلى معدل تراكمي لإنتاج بيض المائدة يصل إلى ٣٧٠ بيضة عند عمر ٨٠ أسبوع وبالنسبة للتعليف ، والذي يمثل ركيزة هامة في إنجاح أي مشروع داجنى ، إذ يجب التوصل لحلول علفية تتناسب الجميع سواء لمشاريع دواجن التسمين أو البياض بما في ذلك البياض التجاري والتسمين التجاري وأمهات التسمين والبلدي ، سواء الأعلاف الجاهزة أو المعدة في الحقول ، وعلى سبيل المثال هناك أعلاف إل ٨ دورات " لدواجن التسمين التجاري والعلفة الذهبية " للبياض التجاري وأمهات التسمين و"سوبر " بلدي للفرخ البلدي .

أهم التحديات التي تواجه صناعة الدواجن في مصر :

١- غياب التنسيق بين الجهات المختلفة وضعف التشريعات المنظمة لصناعة الدواجن :

أدى إلى عدم وجود خطة قومية واضحة المعالم للحفاظ وتطوير صناعة الدواجن وعدم وجود سياسة إنتاجية تحدد حجم الإنتاج المطلوب في حلقات صناعة الدواجن المختلفة وضعف الرقابة وصعوبة تطبيق القوانين واللوائح الموجودة بالفعل وذلك أدى إلى نقص المعلومات الدقيقة والتفصيلية عن مدخلات ومخرجات الصناعة مما أدى إلى تذبذب الأسعار وعدم وجود سياسات واضحة للتعويض في حالة وجود كوارث أو أزمات .

٢- الأمراض : تأثر جميع حلقات الإنتاج بأنفلونزا الطيور في مصر ٢٠٠٦ و توطن المرض في

مصر مما أدى إلى إغلاق أبواب التصدير بوجه صناعة الدواجن المصرية وعدم وجود خرائط وبائية للأمراض المختلفة أدى إلى عدم وجود خطط للسيطرة على الأمراض المختلفة وتوجيه الدعم الكافي لإنشاء مناطق خالية من مسببات المرضية وترتب على ذلك ظهور أمراض مختلفة وخصوصا الأمراض التنفسية وعلى رأسها مرض التهاب الشعبوي المعدي (IB) وظهور البؤر البوائية في مناطق طالما اعتبرت آمنة وخالية مثل الوادي الجديد .

٣- ارتفاع أسعار الطاقة والنقل : الحكومة تصر على محاسبة المزارع والمجازر كأنها مشروعات

صناعية وتبيع لها الكيلو وات من الكهرباء بسعر يتراوح ما بين ٣٢,٧٠ قرشا بالإضافة إلى رفع أسعار الوقود .

٤- ارتفاع أسعار العلف : والتي تمثل ٧٠% من مدخلات الصناعة ، يتم استيراد ٨٠% مع ارتفاع

أسعار العملات الأجنبية .

الفصل الثاني

طبيعة مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية

مقدمة

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

المبحث الأول

القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية الداجنة

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١)

١ : مفهوم وطرق القياس المحاسبي للأصول البيولوجية الداجنة :

ويعرف القياس بأنه " عملية ترجمة الوصف اللفظي إلى وصف رقمي على أن ينصرف الوصف إلى خاصية معينة في الشيء موضوع القياس وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء بوضوح ثم تحديد قواعد القياس وهي الإجراءات التي تنتهي بتحديد رقم معين لكل خاصية يراد قياسها . وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية القياس المحاسبي بأنه تحديد " أرقام للظواهر الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية المتعلقة بالمنشأة من خلال ملاحظة الماضي أو الحاضر وفقا لقواعد معينة

طرق القياس المحاسبي للأصول البيولوجية الداجنة :

١- طريقة التكلفة ناقص الإهلاك : وتتخذ فيها التكلفة أساسا للتقدير ، وتعادل التكلفة سعر الشراء مضافا إليه تكاليف نقل الأصل إلى المشروع وتتبع هذه الطريقة في تقدير قيم الأصول التي تستخدم لفترة قصيرة كـ بعض مستلزمات الإنتاج الخاصة بالمشروع الداجني مثل العلف والبيض والوقود.

٢- طريقة التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل: يقصد بسعر السوق سعر البيع مطروحا منه تكاليف نقل الأصل إلى السوق وغير ذلك من التكاليف التسويقية ، ويرى البعض استخدام سعر السوق في تقدير

قيمة المحاصيل الزراعية المعدة للبيع وفي تقدير قيم الأصول التي تستخدم لفترة طويلة كالأرض ، وتمتاز هذه الطريقة بان قيمة الأصل المحسوبة باستخدامها تكون اقرب إلى قيمته الحالية.

٣- **طريقة صافي القيمة البيعية** : تستخدم هذه الطريقة في حالة تقويم الأصول التي يحتفظ بها المشروع بقصد بيعها والمقصود بصافي القيمة البيعية سعر البيع مطروحا منه تكاليف التسويق ، ومن أمثلة الأصول دواجن التربية.

٤- **طريقة رسملة الدخل** : تستخدم عند تقويم المشروع الزراعي ككل ،أي كوحدة واحدة ، وتستخرج بحساب القيمة الحالية للأصول بقسمة العائد السنوي على سعر الفائدة السائد في السوق ، فالتقدير هنا يعتمد على عاملين ، هما تقدير الدخل السنوي المنتظر وأيضا على اختيار معدل الخصم المناسب وهو عادة معدل الفائدة السائد في السوق.

٥- **طريقة التكلفة الاستبدالية** : تستخدم هذه الطريقة في تقويم الأصول الزراعية عن طريق تحديد قيمة تكاليف إعادة إنشاء الأصل بمستوى الأسعار الراهنة وتعد هذه الطريقة من أقرب التقديرات إلى الواقع ،فهي تقوم على تقدير قيمة الأصول على أساس القيمة الشرائية التي يمكن دفعها حاليا لشراء أصول مماثلة لها في مواصفاتها الفنية وطاقتها الإنتاجية.

٦- **طريقة إعادة التقدير** : تعد طريقة إعادة التقدير من ضمن الطرق التي يمكن استخدامها في تقويم الأصول البيولوجية ، فقد يبدو أنه من السهل أن يعاد تقدير قيمة الأصل في نهاية كل عام والفرق بين التقدير في آخر العام السابق وقيمه في آخر العام الحالي يعتبر استهلاكا يجعل به حساب الأصل دائما كما يخصم من الأرباح والخسائر.

٢ : الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفقا للمعيار المحاسبي

الدولي (٤١) والمصري (٣٥) :

القياس المحاسبي للأصول البيولوجية الداجنة وفقا للمعيار المحاسبي

الدولي (٤١) :

يعرف الاعتراف طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١) بعنوان (عرض القوائم المالية) بأنه عملية الإثبات أو التسجيل المحاسبي أو إظهار بنود منشأة ما رسميا في القوائم المالية وينطبق على هذه البنود تعريف العنصر وتقي بمعايير الاعتراف ويتضمن الاعتراف وصف بند معين بالكلمات أو بمبلغ نقدي وإظهار ذلك المبلغ في الميزانية العمومية أو قائمة الدخل.

• عند تحديد القيمة العادلة للأصل الداجنى يفضل أن تقوم المنشأة الداجنة بتجميع الأصول طبقاً لصفاتها الرئيسية مثل السن أو الجودة وتختار المنشأة الصفات المستخدمة للصفات المناظرة في السوق كأساس للتسعير وفي بعض الحالات قد تدخل المنشأة الداجنة في عقود مستقبلية لبيع أصولها الداجنة ففي مثل هذه الحالة ليس من الضروري أن تكون أسعار هذه العقود ملائمة لتحديد القيمة العادلة وذلك لأن القيمة العادلة تعكس السوق الحالية التي بها يشتري راغب ويأبى راغب في العملية ونتيجة لذلك لا يتم تسوية القيمة العادلة للأصل بسبب وجود مثل هذه العقود .

• إذا وجدت سوق نشطة للأصل الداجنى يكون السعر المعلن في هذا السوق هو مقياس لتحديد القيمة العادلة لهذا الأصل ، وإذا كانت المنشأة الداجنية تتعامل مع عدة أسواق نشطة مختلفة ففي هذه الحالة يجب على المنشأة استخدام أكثرهم ملائمة .

٣: مفهوم ومتطلبات الإفصاح المحاسبي عن النشاط الداجنى :

الإفصاح المحاسبي : عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب ، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة .

أنواع الإفصاح المحاسبي وطرقه وأهدافه :

للإفصاح عدة أنواع وتختلف درجة الأهمية من نوع إلى آخر ، ومن أنواع الإفصاح المتعارف عليها ما يلي :

الإفصاح الكامل : يشير إلى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأنها معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ولكن مفهوم الكامل غير ممكن حالياً .

الإفصاح التثقيفي (الإعلامي) : التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومة الملائمة لاتخاذ القارئ مثل الإفصاح عن التثبيبات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية ، والإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله .

الإفصاح العادل : يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياج جميع الأطراف المالية ، إذا يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات ويشكل التوازن .

الإفصاح الكافي : يشمل الحد الأدنى الواجب توافره من خلال المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، يكمن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والتأثير في اتخاذ القرار .

الإفصاح الوقائي : يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك هو حماية المجتمع المالي (المستثمر) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنها يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين .

متطلبات عملية الإفصاح في التقارير المالية : أن يتم عرض المعلومات المالية بطرق تسهل فهمها ، أن يتم ترتيب المعلومات المالية بصورة منظمة ومرتبطة ومنطقية حتى تسهل قراءتها ، إظهار جميع المعلومات المالية الهامة أو الضرورية وعرضها في مكان يسهل الوصول إليها حتى يتمكن مستخدمو هذه المعلومات من الاستفادة منها .

٤: الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية الداجنة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) والمصري (٣٥):

١- يجب على المنشأة الإفصاح عن المكسب أو الخسارة الناشئة خلال الفترة الجارية عن الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمنتج الداجنى عن التغيير في القيمة العادلة ناقصا التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية و يجب على المنشأة أن تقوم بتصنيف كل مجموعة من الأصول البيولوجية قد يأخذ الإفصاح المطلوب الشكل الكتابي أو الرقمي .

٢- يترتب على التحول البيولوجي عدد من أنواع التغيير المادي يشمل النمو والتدهور والإنتاج والتوالد وكل منها يكون قابلا للمراقبة والقياس ويكون لكل من التغييرات المادية علاقة مباشرة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية والتغير في القيمة العادلة للأصل البيولوجي الداجنى وغالبا ما يتعرض النشاط الداجنى لمخاطر

مناخية وأمراض أخرى طبيعية ، فان طبيعة ومبلغ البنود المرتبطة بالدخل والمصروفات يتم الإفصاح عنها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٨)

المبحث الثاني

مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية للنشاط الداجنى والحلول المقترحة لها

١ - مشكلات القياس المحاسبي عند الاستحواذ المبدئي (الأولى) على الأصل الداجنى :

(أ) مشكلة القياس المحاسبي عند الاستحواذ المبدئي (الأولى) على الأصل الداجنى عن طريق الشراء :

وهنا يثار التساؤل التالي : متى تعترف منشأة الدواجن بالأصل الداجنى ؟

المنشأة الداجنة تعترف بالأصل الداجنى عندما تتحكم المنشأة في الأصل الداجنى كنتيجة لحدث في الماضي ،الذي قد يتمثل في الشراء أو النتاج ويكون من المرجح أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتعلق بالأصل الداجنى سوف تتدفق إلى المنشأة ، وأن المنشأة سوف تتحمل المخاطر المرتبطة بهذا الأصل ويمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بشكل دقيق وموثوق فيه.

(ب) - مشكلة القياس المحاسبي عند الاستحواذ المبدئي أو الأولى على الأصل الداجنى عن طريق النتاج (تفرغ البيض):

قد يتم الاستحواذ على الأصل الداجنى عن طريق النتاج(تفرغ البيض) وفى هذه الحالة قد يتم تحديد قيمة المواليد لحظة الولادة بسعر ثابت لكل نوع ومحدد من قبل المنشأة الداجنية . وأنه طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) ، يتم تحديد قيمة الأصل عند الاعتراف الأولى أو المبدئي بقيمته العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدره ، وبناء على ذلك يتم تحديد قيمة المواليد بقيمتها السوقية مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدره ويتفق الباحث مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) في ذلك حيث أن تحديد قيمة ثابتة في المنشآت الداجنة لكل نوع من أنواع المواليد قد ينطوي على سوء التقدير هذا من ناحية ولأن الأسعار السوقية للدواجن في تغيير مستمر من ناحية أخرى .

٢ - مشكلة الاعتراف والقياس المحاسبي اللاحق للأصل الداجني بعد القياس المبدئي أو الأولى :

فقد نص المعيار على أنه يجب قياس قيمة الأصل في تاريخ الميزانية بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف نقطة البيع المقدره ، وفي حالة إذا ما تبين أنه لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه أو بشكل موثوق فإن هذا الأصل الداجني يجب قياسه في هذه الحالة بالتكلفة ناقصا مجمع الإهلاك وأية خسائر متراكمة في انخفاض قيمة .

٣ - مشكلة معالجة النفقات اللاحقة للاستحواذ المبدئي على الأصول الداجنة ومشكلة معالجة (الاضمحلال) انخفاض قيمة الأصول الداجنة .

(أ) - مشكلة معالجة النفقات اللاحقة للاستحواذ المبدئي على الأصول الداجنة:

ويتم معالجة الأصل الداجني محاسبيا وفقا للهدف من اقتناء الأصل الداجني كما يلي :

أ- إذا كان الهدف من اقتناء الأصل الداجني هو المتاجرة فيه أو تسمينه لبيعة بعد ذلك ففي هذه الحالة يتم معالجة النفقات اللاحقة على الاقتناء الأولى للأصل الداجني على أنه إضافة إلى تكلفة هذا الأصل وذلك على أساس أنه يمثل مخزون منتجات تحت التشغيل تتضمن تكلفته كافة تكاليف الاستحواذ والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة حتى يصل الأصل الداجني إلى حالته الراهنة والتي تتمثل في نقطة الحصاد .

ب- إذا كان الهدف من اقتناء الأصل الداجني هو تربيته لإنتاج البيض ففي هذه الحالة يتم معالجة النفقات اللاحقة على الاقتناء الأولى للأصل الداجني على أنها نفقات تشغيل جارية يتم تحميلها على قائمة الدخل في الفترات التي تنشأ فيها وذلك على أساس أن الأصل الداجني في هذه الحالة يمثل أصل ثابتا .

(ب) مشكلة الاضمحلال (الانخفاض) في قيمة الأصول الداجنة :

قد تضمحل قيمة الأصول الداجنة عن القيمة المتوقع استردادها من خلال استخدام أو بيع هذا الأصل ، وقد أحال المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) موضوع اضمحلال قيمة الأصول إلى المعيار المحاسبي المصري رقم (٣١) ، وقد أحال المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) موضوع اضمحلال قيمة الأصول الداجنة الى المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٦) والذي يتناول موضوع الاضمحلال في قيمة الأصول ، وذلك في حالة عدم القدرة على قياس القيمة العادلة للأصل الداجني بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكل موثوق فيه في حالة عدم وجود أسواق متاحة لتحديد الأسعار أو القيمة لهذه الأصول.

٤- مشكلة القياس المحاسبي للإيرادات الناتجة من المنتجات الفرعية (العرضية) : للأصول الداجنة :

وتظهر هذه المشكلة أكثر في الإنتاج الحيوان حيث تنشأ بشكل عارض نتيجة لبيع مخلفات الماشية من السماد أو ما تدره من اللبن وفي مخلفات الدواجن وإنتاج البيض وفس البيض وتظهر هذه المشكلة في المنتجات النباتية العرضية مثل زراعة بعض الخضروات في أرضية الحدائق لحين الإثمار أو قش الأرز ويترتب على هذه المنتجات بعض المشكلات المحاسبية تتمثل في مشكلة معالجة الإيرادات الناتجة من المنتجات الفرعية ، وتتم معالجة إيرادات المنتجات الفرعية بإتباع عدة طرق كما يلي :

- ١- ترحل تلك الإيرادات إلى حساب النتيجة العام .
- ٢- إضافة إيرادات تلك المنتجات الفرعية الناتجة من بيعها أو تقدير قيمة للمستهلك منها ذاتيا الى إيرادات المبيعات الخاصة بالنشاط المرتبطة به .
- ٣- تخفيض تكلفة النشاط بقيمة تلك الإيرادات على اعتبار أن التكاليف قد تضخمت نتيجة لمباشرة هذه الأنشطة الفرعية

٥- مشكلة معالجة الناقد في الأصول الداجنة ومشكلة المنح الحكومية : (أ) - مشكلة معالجة الناقد في الأصول الداجنة :

يحدث أحيانا في نشاط الإنتاج الداجنى أن تتفق بعض الأصول الداجنية وذلك بفعل الأمراض والأوبئة وقد تكون أسباب ذلك النفوق مقبولة إداريا وتدخل في إطار العوامل الطبيعية ومن ثم تنتفي المسؤولية عن حدوثه وتشكل تكلفته تكلفة غير مباشرة تحمل على حساب النتيجة ، وقد تخرج أسباب النفوق عن الحدود الطبيعية وتدخل في دائرة الإهمال أو التسبب أو سوء التغذية والإشراف البيطري ونقص الكفاءة والمعرفة وغير ذلك ، الأمر الذي يستلزم التقرير عن ذلك وفصل تلك الخسارة الناتجة عن تكلفة النفوق لأسباب غير عادية أو مقبولة.

(ب) - مشكلة الأصول البيولوجية المرتبطة بمنح حكومية :

قد تحصل المنشأة الزراعية سواء حيوانية أو داجنة أو نباتية على منحة حكومية غير مشروطة أو مشروطة وتتم المعالجة المحاسبية لهذه المنح طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) والمعيار المحاسبي المصري رقم (٣٥) كالتالي :

بالنسبة للمنح الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بالأصل البيولوجي مقاسا بقيمته العادلة ناقصا التكاليف المقدرة عند نقطة البيع فأنه يجب الاعتراف به كدخل عندما تصبح المنح الحكومية قابلة للاستلام .

الفصل الثالث الدراسة التطبيقية

مقدمة :

بعد أن تناول الباحث الدراسة النظرية لموضوع البحث ، بأن هناك العديد من مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية للنشاط الداجني تحتاج لحل ، وقد اقترح الباحث بعض الحلول لهذه المشكلات ، ويحاول الباحث في هذه الدراسة التطبيقية استقراء آراء عينات البحث حول مدى قبول هذه الاقتراحات في الواقع العملي من خلال تصميم أداة للبحث وتحديد مجتمع عينة البحث واختبار فروض البحث من خلال استخدام بعض الأساليب الإحصائية سواء كانت أساليب وصفية أو أساليب تحليلية لإختبار صحة فروض البحث .

ولتحقيق ذلك يقوم الباحث بتقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين :

المبحث الأول : إطار الدراسة التطبيقية .

المبحث الثاني : التحليل الإحصائي للبيانات واختبار فروض البحث .

المبحث الأول

إطار الدراسة التطبيقية

تمهيد:

يقوم الباحث باستقراء واقع الممارسة الفعلية بالشركات الداجنة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية ومدى أئفاق تلك الممارسات مع ما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (٤١) من جهة ، وعرض مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي لهذه الأصول ، وذلك بما يساهم في اختبار فروض البحث من خلال دراسة تطبيقية يتكون إطارها مما يلي :

١- هدف الدراسة التطبيقية . ٢- مجتمع الدراسة.

٣- عينة الدراسة . ٤- فروض الدراسة.

٥- تصميم أداة الدراسة التطبيقية . ٦- الأساليب الإحصائية المستخدمة .

ويتناول الباحث هذه العناصر بشيء من التفاصيل كما يلي :

١ - **هدف الدراسة التطبيقية** : تهدف الدراسة التطبيقية إلى دراسة وتحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية للنشاط الداجنى في ضوء معيار المحاسبة الدولي رقم (٤١) ، واقتراح حلول المشكلات من وجهة نظر الباحث ، وطرحها للاستقصاء لمعرفة مدى قبولها في الواقع العملي للمنشأة الداجنة.

٢ - مجتمع الدراسة .

قام الباحث بتحديد مجتمع الدراسة من مجموعتين رئيسيتين هما :

- ١- المجموعة الأولى : تتكون من المحاسبين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ، باعتبارهم الفئة الممارسة للمهنة لهذه المنشآت من خلال مكاتب المحاسبة والمراجعة.
- ٢- المجموعة الثانية : تتكون من الأعضاء العاملين في شركات تربية وتسمين الدواجن ، سواء كانوا بالإدارة أو بالقطاع المالي والمحاسبي لهذه الشركات .

المبحث الثاني

التحليل الإحصائي للبيانات واختبار فروض البحث

تمهيد :

يعد تحديد إطار الدراسة التطبيقية في مجال المبحث الأول ، وجمع استثمارات الاستقصاء يتم ترميز الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء وإدخال الإجابات على الحاسب الآلي باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) ، يتم استخراج جداول التكرارات والمقاييس الإحصائية التي تتلائم مع طبيعة بيانات الدراسة ، وتشمل العناصر الآتية . ١- معاملي الثبات والصدق . ٢- التوزيع التكراري والأهمية النسبية (الإحصاء الوصفي) . ٣- اختبار فروض الدراسة (الإحصاء التحليلي) .

الخلاصة والنتائج والتوصيات

١: **خلاصة البحث** : استهدفت الدراسة النظرية تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجنى وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) ، ومن خلال الدراسة التطبيقية على العاملين بشركات إنتاج الدواجن ومكاتب المحاسبة والمراجعة إثبات فروض البحث الثلاثة القائم عليها البحث ، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف فقد مرت الدراسة بثلاثة فصول كما يلي :

الفصل الأول : بعنوان الإطار العام للمحاسبة عن الأصول البيولوجية

وقد شمل مبحثين، المبحث الأول تناول مفهوم الأصل البيولوجي وطبيعته في الفكر المحاسبي والمبحث الثاني تناول الطبيعة المميزة للنشاط الداجني من حيث خصائصه

الفصل الثاني : بعنوان طبيعة مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية ، و قد شمل أيضا مبحثين ، تناول المبحث الأول القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) والمعيار المصري (٣٥) من حيث مفهوم القياس وطريقة ونماذج القياس والتقييم المحاسبي اللاحق للأصول البيولوجية الداجنة وأخيرا المبحث الثاني مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن النشاط الداجني واقترح حلول مناسبة لها ، حيث تمثلت المشكلات في مشكلات القياس المحاسبي عند الاستحواذ المبدئي على الأصل ، ومشكلات معالجة النفقات اللاحقة لهذا الاستحواذ ، ومشكلات القياس المحاسبي اللاحق للأصول الداجنية ، ومشكلات معالجة الاضمحلال في قيمة الأصول والإيرادات الناتجة من المنتجات العرضية لهذه الأصول ، ومشكلات النافق منها وأخيرا مشكلات الأصول البيولوجية المرتبطة بمنح حكومية .

الفصل الثالث : بعنوان الدراسة التطبيقية حيث شمل مبحثين :

المبحث الأول : تناول إطار الدراسة التطبيقية من حيث هذه الدراسة ، وكيفية تحديد مجتمع وعينة الدراسة ، وتصميم أداة الدراسة التطبيقية ، والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة سواء كانت أساليب وصفية أو أساليب تحليلية . المبحث الثاني: تناول التحليل الإحصائي للبيانات واختبار فروض البحث .

٢- النتائج : أسفرت الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي عن مجموعة من النتائج :

- ١- يعتبر النشاط الداجني في الوقت الحالي من القطاعات جاذبة الاستثمار والتي تحتاج إلى ضرورة الاهتمام بالجوانب المحاسبية لجذب المزيد من الاستثمارات.
- ٢-افتقار الفكر البحثي في تقديم دراسات سابقة محاسبية لمحاسبة الأصول البيولوجية الداجنة ، الأمر الذي لا يتفق مع تعاطم الأهمية الاقتصادية للنشاط الداجني ، ويتضح هذا الافتقار أو القصور بأنه لا توجد دراسة محاسبية سابقة متكاملة للمحاسبة عن الأصول البيولوجية وإنما توجد بعض الدراسات العربية والأجنبية الفردية المحدودة والتي تناولت بعض جوانب المحاسبة عن الأصول البيولوجية .
- ٣-أن النفقات اللاحقة على الاقتناء أو الاستحواذ المبدئي للأصل الداجني يتم معالجتها محاسبيا وفقا للهدف من اقتناء الأصل سواء كان أصل ثابت أو متداول ، كانت نتائج الدراسة التطبيقية التي أجراها

الباحث على فروض البحث الثلاثة ايجابية بما يؤكد الفروض الثلاثة للبحث في الواقع العملي للمنشآت الداجنة .

٣-التوصيات : فى ضوء نتائج الشق النظري والتطبيقي يوصى الباحث بما يلي :

١- تشجيع الباحثين والدارسين على إجراء المزيد من البحوث المتعلقة بالمنشآت الداجنة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول الداجنة وذلك لندرة الأبحاث المحاسبية في هذه المنشآت للمساهمة في إيجاد الحلول للمشكلات المحاسبية التي تواجهها.

٢- يوصى الباحث بضرورة اشتراك جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية و أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة والمراجعة على دراسة المشاكل المحاسبية في التطبيق العملي في المجالات المختلفة للنشاط الداجنى .

٣- يجب على المنشآت الداجنة المصرية على نشر المعلومات المالية عن نشاطها لتعكس حقيقة المركز المالي وحقيقة نتيجة أعمالها لتساعد المستثمرين الحاليين والمرتقبين في اتخاذ القرارات الاستثمارية و ضرورة قيام الجهات المصدرة للمعايير بتحديث معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) ليتماشى مع التعديلات الصادرة على المعيار الدولي.

أولاً: المراجع العربية

الكتب:

- ١- د. طارق عبد العال حماد " موسوعة معايير المحاسبة " الجزء الأول ، بدون ناشر ، القاهرة ٢٠٠٢ . ص ١٦٢ - ١٦٥ .
- ٢- د. - - - - ، " محاسبة القيمة العادلة " ، بدون مكان نشر ، ٢٠٠٣ ، ص ١٥ - ١٩ .
- ٣- د. - - - - ، " موسوعة معايير المحاسبة " ، الجزء الخامس ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٨ ، ص ٢٧٥ .

الدوريات :

- ١- د. صفوت مصطفى محمد الدويرى، " مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الإنتاج الزراعي ومقترحات معالجتها في إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، بكلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الأول يناير ٢٠٠٧ .
- ٢- د. عبد الحميد احمد شاهين، " تطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية في إطار المعايير المحاسبية الدولية " دراسة ميدانية مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية - المجلد الثاني والأربعين سبتمبر ٢٠٠٥ .
- ٣- د. عبد الوهاب نصر، " محددات العلاقة بين معلومات القيمة العادلة للأصول البيولوجية وبعض المؤشرات المالية لأداء شركات الإنتاج الداجني والحيواني المقيدة بالبورصة دراسة تطبيقية " مجلة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ببني سويف - المجلد الثالث العدد الأول ، ٢٠١٥ ، ١٦٩-٢١٩ .
- ٤- د. نهى محمد ذكى محمد على ، " أثر المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة في الفترة ما بعد الأزمة المالية العالمية على مؤشرات ربحية شركات الإنتاج الداجني في مصر " مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، ٢٠١٤ ، ص ٦٠١ - ٦٣٥ .

الرسائل العلمية :

- ١- إيمان عباس حلمي عباس، " التحليل النفعي لمشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية في منشآت الأعمال " رسالة دكتوراه ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، ٢٠١١ .
- ٢- أمال إبراهيم احمد الحويطى ، " تفعيل الإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية طبقاً للمعايير المحاسبية لتنشيط سوق الأوراق المالية بالتطبيق على الشركات المساهمة الزراعية " دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة جامعة المنوفية ٢٠١٢ .

ثانيا - المراجع الأجنبية :

(A)-BOOK :

- 1- Bern, T. and Johansson. 2010. IAS41. Astepcoser to Accounting Harmony? unpublished master Thesis, Stockholm school of Economics.
- 2- International Financial Reporting Interpretations Committee "IAS41 : Fair Value Measurement Issues in Agriculture " 2003 , .com / ifric / ias41fair vaue .htm. [www.IASplus](http://www.IASplus.com) http : //
- 3- International Valuation committee , Exposure draft of proposed international Valuation guidance note valuation of agricultural and plural properties , june 2002, p50 .
- 4- Riley, s " IAS41- Agriculture " march 2002 . http / www . Accaglobal.com . publication . student Accountant . p 355. 451. 2001 .
- 5- Barth km. E , Fair Value Accounting: Evidence From Investment securities and the market Valuation Of Bank , The Accounting Review January 1994. p256 .

(B)-Periodicals:

- 1- ACSEc, " letter to Agriculture (e65), " February 2000 Aicpa July 2005. [www.aicpa.org/Members/div/acctstd/comltrsrs/iascagric .htm](http://www.aicpa.org/Members/div/acctstd/comltrsrs/iascagric.htm). p1.
- 2- American Accounting Association " Report of the committee on foundation of Accounting measurement , the Accounting review . SUPPLEMENT .10 vol. 46. 1971. p47.
- 3- Australian Accounting Standards Board, " Request For Comment on IAS41 Agriculture ", ED114, may 2003, [www.aasb.com .au](http://www.aasb.com.au) / p8.
- 4- Financial Accounting Standards Board " Original pronouncements Accounting Standards John Wiley & Son s . Ins New Youk , 1997- 1998. 741. 742.
- 5- IAS-41 , " Agriculture, Accountancy " , July 2005 . WWW . Accountancy . com .
- 6- International Financial Reporting Interpretation Committee, ' IAS41; Fair value measurement Issues in Agriculture 2004 ' [http://www.IASplus . com / ifric/ias41vairfalue . htm](http://www.IASplus.com/ifric/ias41vairfalue.htm) p .55
- 7- Maria, G " Dimension of the company versus knowledge of IAS 41 " 2007 pp1-21 , [http : 11www . ssrn . com](http://11www.ssrn.com)
- 8- Marsh, W 2010 " performance reporting under fair value Accounting " North American Actuarial journal vol .6.
- 9- National Board of Accountants and Auditors, " Tanzania financial accounting standard #19, Accounting for Agricultral Activities " 2003 , [http: // www. Nbaa. Org . TZ . / publications / Tfas19. htm](http://www.Nbaa.Org.TZ/publications/Tfas19.htm) , p110 .
- 10- The Financial Reporting standard board . " NZIAS , 41 Agricultural : I CNZ " 2004, [www . ICANZ / static content / ags / pndstd . cfn](http://www.ICANZ/static/content/ags/pndstd.cfn) . P5 .