محاسبة القطاع الفلاحي

أولا: تعريف المحاسبة الفلاحية: عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 41: النشاط الفلاحي على أنه قيام المؤسسة بإدارة التحول البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين أو غيرها.

ثانيا: أنواع الأنشطة الفلاحية: تنقسم الانشطة الفلاحية إلى ما يلي:

1- **الأنشطة النباتية:** يتمثل هذا النشاط في الأعمال التي تهدف إلى الحصول على المنتجات الزراعية من خلال استصلاح الأراضي الزراعية وحرثها وفلاحتها للحصول على المنتجات الزراعية لغرض بيعها ومن هذه المنتجات نجد:

- **المحاصيل الحقلية:** كالحبوب مثل القمح والشعير، الذرة والأرز، الخضراوات كالطماطم والفلفل والبطاطا .....حيث حياة هذه المنتجات لا تتعدي سنة وفي غالبيتها تكون شهور قليلة.
- **محاصيل الفواكه الأشجار المثمرة :** هذه المنتجات تختلف عن النوع الأول كونها تبقى لأكثر من سنة في المزرعة قبل أن تثمر، وهناك أنواع تبقى من 3 إلى 5 سنوات قبل بدء إعطاء الثمار مثل الزيتون والرمان والنخيل... وهي تحتاج إلى رأس مال ثابت كبير وتعتبر من الأصول الثابتة في المؤسسة، وتمر بثلاث مراحل مرحلة التكوين والإنشاء، مرحلة الإنتاج، مرحلة التدهور.

2- **الأنشطة الحيوانية:** يتمثل هذا النشاط في تربية الحيوانات بكل أنواعها والدواجن والأسماك والنحل.... وذلك بغرض بيعها كمنتجات نهائية أو لإعادة إنتاج حيوانات تستخدم بدورها كأصول منتجة أو تسويق المنتجات التي تنتجها كالحليب والبيض واللحوم .....

3- **الأنشطة الصناعية الغذائية:** يعتبر هذا النشاط ثانوي لأنه يقوم بتحويل المحاصيل الزراعية إلى منتجات غذائية أو منتجات نسيجية أو مصبرات أو أجبان وغيرها.....

ويمكن تلخيص كل ما سبق في الجدول التالي:

الأصول البيولوجية النباتية والحيوانية	المحاصيل والمنتجات الفلاحية	منتجات الصناعات الغذائية
أشجار غابية	جذوع الأشجار	خشب
أشجار مثمرة	فواكه: عنب، تفاح، تمور	عصير، فواكه مجففة ....
الأغنام	الصوف	خيوط مغزولة، سجاد ...
أبقار، معز، إبل	الحليب	جبن، لبن، زبدة .....

ثالثا: خصائص النشاط الفلاحي: يتميز النشاط الفلاحي بالخصائص التالية:

1- **تعدد المنتجات الزراعية:** يمكن أن تقوم أن تقوم الوحدة الزراعية بإنتاج عدة منتجات زراعية من أصل واحد فمثلا تربية الأبقار يعطي عدة منتجات مثل العجول واللحوم والألبان والأجبان والجلود.... مما يخلق صعوبة في تحديد التكاليف المشتركة مما يتطلب وجود محاسبة متطورة في تحديد التكاليف وأسعار التكلفة لكل منتج.

2- **موسمية الانتاج:** تتميز الغالبية من المحاصيل الزراعية بموسمية الانتاج أي لكل منتج موسم خاص به، شتاء، صيف، خريف، ربيع. مما ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم.

3- **الفارق الزمني بين العملية الانتاجية والمنتج نفسه:** ويعني هذا أن هناك منتجات دورتها شهرين أو ثلاثة، وهناك منتجات أخرى دورتها 6 أشهر هناك منتجات دورتها 9 أشهر... مما يصعب ضبط الايرادات والنفقات في دورة واحدة.

4- **تداخل الأنشطة الزراعية مع بعضها البعض:** مخرجات بعض الانشطة الزراعية تعتبر مدخلات لأنشطة أخرى مما يتطلب نظام محاسبي فعال قادر على تحديد تكاليف كل نشاط على حدى فمثلا زراعة الشتلات تعتبر منتجات تامة تدخل مباشرة كمادة أولية في نشاط غرس الاشجار، بعض المنتجات الزراعية يمكن تحويلها إلى أعلاف .....

5- **ارتباط النشاط الزراعي بالظروف الطبيعية والمناخية:** تعتبر الظروف المناخية كالرطوبة والحرارة والامطار والرياح والفيضانات ..... والعوامل الوبائية كالحشرات والفطريات، من بين أكبر العوامل التي تؤثر على المحاصيل الزراعية بسبب صعوبة التنبؤ بحدوثها وتفاديها مما يؤثر على تقدير المحاصيل مسبقا.

6- **ضخامة رأس المال المستثمر في الزراعة:** تتميز الانشطة الزراعية بارتفاع نسبة التثبيتات بها والتي قد تصل إلى 75% من رأس المال المستثمر، حيث تتمثل في الأراضي والمباني والمخازن والجرارات وغرف التبريد... كما تشمل الأصول البيولوجية الحية كالمواشي والأشجار.... مما يرفع نسبة التكاليف الثابتة ومنها ارتفاع أسعار التكلفة.

7- **التغيير في تبويب عناصر الأصول البيولوجية:** يتم تبويب الأصول البيولوجية إلى أصول غير متداولة وأصول متداولة حسب الهدف من تملكها، فمثلا الحيوانات المخصصة للإنتاج والانجاب مثل الابقار والاغنام تبوب في الاصول الثابتة، بينما نفس الحيوانات الموجهة للبيع أو الذبح فإنها تبوب في الاصول المتداولة والمخزونات، وعليه يمكن تغيير التبويب بتغيير الغرض والهدف من الاستعمال، مما يخلق مشاكل محاسبية في عرض هذه الأصول في الميزانية.

8- **اختلاف الدورة المحاسبية عن الدورة الزراعية:** تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص التي تؤثر على العمل المحاسبي، حيث أن الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الانتاج الزراعي التي قد تكون فصلية أو موسمية حسب المنتوج، بينما الدورة المحاسبية فتكون مرتبطة بتاريخ إقفال القوائم المالية في 12/31 ، مما يسبب خللا في احترام مبدأ استقلالية السنوات المالية، بحيث تكون سنة مالية تتحمل التكاليف فقط بينما تستفيد سنة مالية أخرى بالإيرادات فقط، مما يحتم على بعض المؤسسات الزراعية الطلب من إدارة الضرائب الترخيص لها بإقفال سنتها المالية بتاريخ 09/30 افتتاحها بتاريخ 10/01 وذلك من أجل أن تتوافق تكاليف وإيرادات الدورة الزراعية مع الدورة المحاسبية.

رابعا: المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية:

1- **المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الزراعية:** يمر الأصل البيولوجي النباتي بمراحل عدة الإنشاء، التكوين، مرحلة الانتاج أو الإثمار، مرحلة التدهور أو الشيخوخة.

حيث تبدأ مرحلة الإنشاء والتكوين مع بداية الحرث وتهيئة التربة للزراعة، وغرس الشجيرات أو الشتلات، حيث تستغرق هده الفترة عدة سنوات بالنسبة للأشجار، وشهور قليلة بالنسبة للمغروسات الأخرى، وتنتهي هذه الفترة بمجرد نضج الأشجار أو المنتوج، محاسبيا تتم العملية عبر المراحل التالية:

- **شراء الشتلات وغرسها**

246 **658**		**المزارع المعمرة** **خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية**	××× 	 ×××
	404 أو 512 **758**	**موردو التثبيات أو حسابات الخزينة** **أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية**		××× ×××

حساب 246 يظهر بالقيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

حساب 404 أو 512 يظهر بقيمة الشراء.

الفرق بينهما يظهر إما في حساب 658 إذا كان سابا، أو في حساب 758 إذا كان موجبا.

- **إذا تم استلام الشتلات مجانا سواء مساهمة من الدولة أو تبرعا:**

246		**المزارع المعمرة**	×××	
	758	**الأصول المالية المقتناة مجانا**		×××

تظهر بالقيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

- **إذا تم حصول الشتلات عن طريق المساهمة في رأس المال:**

246 **658**		**المزارع المعمرة** **خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية**	××× 	 ×××
	10 **758**	**رأس المال** **أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية**		××× ×××

حساب 246 يظهر بالقيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

حساب 10 يظهر بقيمة المساهمة.

الفرق بينهما يظهر إما في حساب 658 إذا كان سابا، أو في حساب 758 إذا كان موجبا.

- **شراء البذور:**

382 **445**		**التموينات الأخرى المخزنة** الرسم على القيمة المضافة	××× ×××	
	401	**الموردون**		×××
32		**تموينات أخرى**	×××	
	382	**التموينات الأخرى المخزنة**		×××

بذر البذور:

601		**استهلاك المواد الأولية**	×××	
602		مستهلكات أخرى	×××	
	32	**التموينات الأخرى المخزنة**		×××

- **المصاريف الملحقة:** تتحمل المستثمرة الفلاحية مجموعة من التكاليف خلال فترة التكوين والإنشاء، تتمثل في مصاريف الحرث وإعداد الأرض، مصاريف الغرس والبذر، مصاريف الري، السماد والتقليم والتطعيم، أتعاب الخبراء الزراعيين، أجور العمال ....، حيث تسجل كل هذه المصاريف حسب طبيعتها كما يلي:

6x		**تكاليف**	×××	
	53/512			×××

- **بالنسبة للشجيرات:** فإننا نقوم سنويا بجمع وإحصاء جميع التكاليف التي تحملتها المستثمرة الفلاحية ثم نحولها محاسبيا كما يلي:

246		**المزارع المعمرة**	×××	
	734	**الانتاج المثبت للأصول البيولوجية**		×××

- **المعالجة المحاسبية أثناء مرحلة الإنتاج أو الإثمار:** تبدأ هذه المرحلة عندما تبدأ الأشجار بإنتاج الثمار بكميات اقتصادية يمكن بيعها، وهي الفترة الأطول في حياة الأشجار المثمرة، وهنا تتحمل المستثمرة جميع التكاليف والمصاريف خلال الدورة المحاسبية وتسجلها حسب طبيعتها دون تحويلها الى حساب 23 ، وهذه التكاليف هي: مصاريف الري، التطعيم، السماد، مصاريف جني الثمار، أجور العمال.....، حيث يكون قيد جني الثمار كما يلي:

3523		**منتجات تامة من أصل نباتي**	×××	
	726	**تغيير المخزونات من المنتجات الزراعية**		×××

ملاحظة 1: هذا القيد يسجل أيضا بالنسبة للمحاصيل الحقلية والخضر والفواكه الحقلية مثل القمح، الشعير، البطاطا، البصل، البطيخ، البقوليات .....

ملاحظة 2: في نهاية السنة المالية وفي حالة وجود منتجات لم يتم جنيها بعد، فإن المستثمرة الفلاحية تقوم بتقدير قيمة هذه المنتجات وتسجلها محاسبيا كما يلي:

3322		**المنتجات الزراعية الجاري انجازها**	×××	
	726	**تغيير المخزونات من المنتجات الزراعية**		×××

ثم نقوم بعكس القيد في بداية السنة المالية الموالية.

- **عند بيع المنتجات الزراعية سواء منتجات حقلية أو شجرية:** عند بيع المحاصيل الزراعية فإنها تحرج من المخازن بتكلفة الانتاج وتفوتر بسعر البيع وتسجل القيود التالية:

411		**الزبائن**	×××	
	701	**منتجات مباعة**		×××
	445	**الرسم على القيمة المضافة**		×××

726		**تغير المخزونات من المنتجات الزراعية**	×××	
	3523	**منتجات تامة من أصل نباتي**		×××

ملاحظة: نشير هنا أن المبيعات الزراعية تخضع دائما إلى المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة، حاليا هو 9 بالمئة، وتعفى نهائيا بعض المنتجات مثل الحليب، القشدة، منتجات الإبل، الشعير والذرة الموجه لأغذية المواشي والدواجن.

- **مرحلة التدهور والشيخوخة:** تبدأ هذه المرحلة عندما تبدأ غلة إنتاج الأشجار المثمرة في التناقص، هنا تكون المرحلة الأخيرة من حياة الأشجار المثمرة قد بدأت، وتنتهي هذه المرحلة بالتوقف التام عن الانتاج والإثمار ويصبح استغلالها غير اقتصادي، وهذه المرحلة تختلف حسب أنواع الأشجار المثمرة، فهناك أنواع تكون مدة إثمارها طويلة مثل اللوز، وهناك أنواع تكون أقصر مثل التفاح.

هنا تظهر إشكالية حول متى يتم حساب وتسجيل أقساط الاهتلاك، هل من بداية مرحلة انخفاض الغلة، أم من بداية مرحلة الإثمار، هناك اتجاهين في هذا الخصوص، والأمر متروك للمستثمرة الفلاحية، لكن نحن نرجح الاتجاه القائل بضرورة بدء تطبيق الاهتلاك من بداية مرحلة الإثمار وليس من بداية مرحلة التناقص.

مدة تطبيق الاهتلاك يكون حسب المدة المحتملة لإثمار الشجرة، وتترك تحديد هذه المدة للمستثمرة حسب كل نوع من أشجار.

محاسبيا تتم العملية حسب القيد التالي:

681		**مخصصات الاهتلاكات**	×××	
	2846	**اهتلاك المزارع المعمرة**		×××

<u>ملاحظة1:</u> الأصول البيولوجية المقيمة بالقيمة الحقيقية المنقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع لا تخضع للاهتلاك.

وفي نهاية كل سنة مالية يتم تحيين القيمة الحقيقية المنقوصة منها التكاليف عند نقطة البيع ونسجل القيود التالية حسب الحالة.

- **حالة نمو الشجيرات**

246	734		×××	×××

- **حالة زيادة القيمة**

246	758		×××	×××

- **حالة خسارة القيمة**

658	246		×××	×××

<u>ملاحظة2:</u> عندما لا يمكن قياس القيمة الحقيقية بشكل موثوق يجب تقييم الأصول البيولوجية بتكلفتها منقوصة منها الاهتلاكات.

- **حالة اقتلاع الأشجار أو حرقها أو موتها وإتلافها:** قد يحدث طارئ على الشجرة المثمرة خلال مدة حياتها مثل الحريق أو الموت أو اقتلاعها لأي سبب من الأسباب، ففي هذه الحالة يجب إخراجها من أصول المستثمرة وأن لا تبقى تمثل أصولا وهمية، محاسبيا تتم كما يلي:

67	246x	**عناصر استثنائية- أعباء على المزارع المعمرة-** **المزارع المعمرة بمبلغ قيمة الاصل**	×××	×××

ملاحظة: في حالة ثبوت خسائر في قيمة الأصل البيولوجي النباتي، فإن إثبات هذه الخسارة محاسبيا تكون كما يلي:

681	294	**مخصصات الاهتلاكات والمؤونات** **خسائر القيمة على المزارع المعمرة**	×××	×××

- **في حالة استرجاع هذه الخسائر نسجل القيد التالي:**

294	781	**خسائر القيمة على المزارع المعمرة** **استرجاعات عن خسائر القيمة على المزارع المعمرة**	×××	×××

- **في حالة خروج المزارع المعمرة بغرض البيع**

- **في حالة تطبيق طريقة القيمة الحقيقية منقوص منها التكاليف عند نقطة البيع**

عند تاريخ التنازل يجب إثبات القيمة الحقيقية للأصل المراد التنازل عنه قبل تسجيل قيد الخروج كما يلي:

246		**734**	×××	×××

يكون المبلغ بقيمة الزيادة المسجلة في قيمة المزارع المعمرة
ثم نسجل قيد الخروج عن النحو التالي:

462أو512 **652**		**الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن الأصول** **البيولوجية أو الخزينة**	×××	
	246	**ناقص القيمة عن خروج الاصول البيولوجية**		×××
	752	**المزارع المعمرة** **فائض القيمة على خروج الاصول البيولوجية**		×××

يظهر حساب 246 بالقيمة الحقيقية منقوص منها التكاليف عند نقطة البيع.
يظهر حساب 462 أو 512 بسعر البيع او التنازل.
يظهر الحسابان 652 و 752 بالفرق بين الحسابين السابقين حسب الحالة السالبة أو الموجبة.

- **في حالة تطبيق الاهتلاكات**

قيد الخروج:

2846 **657**		**الاهتلاكات المتراكمة** **القيمة المحاسبية الصافية**	××× ×××	
	246	**المزارع المعمرة**		×××

قيد التنازل:

462أو 512	**752**		×××	×××

تمرين: سجل العمليات التالية في يومية المستثمرة الفلاحية:

- يوم 2021/05/10 قامت المستثمرة بشراء شجيرات صغيرة بقيمة 100000 دج خارج الرسم ومعدل TVA 9 % .
- يوم 05/20/ قامت بغرسها.
- 06/10 استعمال قيمة 5000 دج كأسمدة لهذه الشجيرات.
- 07/30 دفع بشيك أجور غرس الشجيرات بقيمة 4150 دج.
- 2022/05/20 شراء مبيدات حشرية بقيمة 15000 دج HT، حيث تم استعمال قيمة 8000 دج منها.

- 08/25 دفع مصاريف الحرث بقيمة 20000 دج HT ، حيث تم كراء الجرار.
- 2023/03/02 دفع مصاريف مختلفة من سقي وتلقيم الشجيرات بقيمة 32000 دج TTC.
- 11/10 تحمل أعباء السياج وحماية الشجيرات قدرت 23000 دج.
- 2024/06/20 دخلت الأشجار مرحلة الانتاج الاقتصادي وقدرت مدة حياتها الانتاجية ب 10 سنوات.
- حيث أعطت منتوج من الثمار قدر بقيمة 75000 دج وتم بيعه بهامش ربح 20 %.

الحل:

109000	**100000** **9000**		**404**	**246** **4456**
5000	**5000**		**32**	**602**
4150 **9150**	**4150** **9150**	**في 2021/12/31** **4150+5000**	**512** **734**	**63** **246**
16350	**15000** **1350**		**401**	**382** **4456**
15000	**15000**		**382**	**32**
8000	**8000**		**32**	**602**
21800	**20000** **1800**		**401**	**61** **4456**
28000	**28000**	**في 2022/12/31** **20000+8000**	**734**	**246**
32000	**29358** **2642**		**512**	**6x** **4456**

61	512		23000	23000
246	734	في 2023/12/31 23000+29358	52358	52358
3523	726	خلال سنة 2024	75000	75000
411	701 4457	0.2*75000+75000	98100	90000 8100
726	3523		75000	75000
681	2846	2024/12/31 .189508=52358+28000+9150+100000 18950.8= 10/189508	18950.8	18950.8

2- **المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية:** تختلف المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية حسب الغرض أو الهدف الذي تم على أساسه اقتناء الاصل الحيواني، إذا كان الهدف من الشراء تحقيق إيراد في المستقبل القريب أي أقل من سنة عن طريق إعادة بيعه على حاله بعد تسمينه، في هذه الحالة يعتبر مخزون، أما إذا كان الهدف من اقتناء هذا الأصل هو تحقيق منافع اقتصادية للمستثمرة في المستقبل البعيد أي أكثر من سنة من خلال الاستفادة من منتجاته كالحليب والصوف واللحم والبيض ....في هذه الحالة يسجل هذا الأصل ضمن التثبيتات.

كما أن الحيوانات المولودة داخل المستثمرة والموجهة للبيع تسجل كمخزونات، أما تلك الموجهة للاستعمال الدائم في المؤسسة فتسجل كتثبيتات.

تتحصل المستثمرة على الأصول البيولوجية الحيوانية من خلال إحدى الطرق التالية:

- الحصول على الحيوانات كحصة مساهمة في رأس مال الشركة كمساهمات عينية.
- الحصول على الحيوانات عن طريق الاقتناء.
- الحصول على الحيوانات عن طريق التكاثر.
- الحصول على الحيوانات مجانا أي عن طريق الدعم.

وتسجل هذه الحيوانات في حساب 241 بالقيمية الحقيقية المنقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، ويندرج تحتها ما يلي:

- ذكور وإناث حيوانات التكاثر الموجهة لإنتاج أنواع حيوانية والتي من المحتمل أن توفر منافع اقتصادية مستقبلية على مدى عدة سنوات.
- حيوانات الانتاج المستخدمة من طرف المستثمرة لإنتاج الحليب واللحوم والصوف والبيض والعسل.... والتي وصلت إلى المستوى المورفولوجي للإنتاج المنتظم وكذا الحيوانات الصغيرة غير الناضجة الموجهة للانتاج، وهنا يتعلق الأمر بحيوانات كبيرة أو صغيرة والتي تفوق فترة إنتاجها العادية سنتين.
- حيوانات الانتاج الصغيرة مثل الدجاج والارانب والديك الرومي.
- حيوانات الخدمة الموجهة للاستعمال الدائم في المستثمرة كحيوانات الجر والسرج والمخصصة للركوب والحراسة ....

أ- التسجيل المحاسبي عند الحصول على الحيوانات كحصة مساهمة عينية في رأس مال الشركة.

241		حيوانات	×××	
658		خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية	×××	
	10	**رأس المال**		×××
	758	أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية		×××

يظهر حساب 241 بالقيمة الحقيقية منقوص منها التكاليف عند نقطة البيع.

يظهر حساب 10 بقيمة المساهمة العينة أي بقيمة الحصة المسجلة في رأس المال المرتبطة بعدد الأسهم.

الفرق بين الحسابين يكون إما خسارة فيسجل في حساب 658 خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية، وإما في حساب 758 أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية.

ب- التسجيل المحاسبي عند الحصول على الحيوانات عن طريق الاقتناء.

241			×××	
	512/404			×××

ج- **التسجيل المحاسبي عند الحصول على الحيوانات عن طريق التكاثر.**

- **إذا كان هذا الحيوان موجها للاستعمال الدائم في المستثمرة:**

241			×××	
	734	**الانتاج المثبت للأصول البيولوجية**		×××

- **إذا كان هذا الحيوان موجها للبيع:**

3321		المخزون الزراعي الجاري إنجازه – الحيوانات.	×××	
	725	**تغير المخزون من الأصول البيولوجية**		×××

القيمة تكون بالقيمة الحقيقية منقوص منها التكاليف عند نقطة البيع.

كلما ازدادت قيمة هذه الحيوانات فإننا نقوم بتسجيل نفس القيد بالفرق بين القيمة الجديدة والقيمة القديمة في نهاية كل دورة، حتى يصبح الحيوان جاهزا للبيع، حينها نقوم بتسجيل القيد التالي:

3522		**المنتجات المصنعة من اصل حيواني**	×××	
	3321	**المخزون الزراعي الجاري إنجازه – الحيوانات**		×××

القيمة تكون بالقيمة الحقيقية النهائية منقوصا منها تكاليف نقطة البيع.

- **عند بيع هذه الحيوانات:**

411		**الزبائن**	×××	
	701	**منتجات مباعة**		×××
	445	**الرسم على القيمة المضافة**		×××

725		**تغير المخزون من الأصول البيولوجية**	×××	
	3522	المنتجات المصنعة من اصل حيواني		×××
	أو			
	3321	**<u>في حالة تم بيعه ولم يكتمل النضج</u>**		

د- التسجيل المحاسبي عند الحصول على الحيوانات مجانا أي عن طريق الدعم:

241		**حيوانات**	×××	
	758	**منتوجات على الحيوانات المقتناة مجانا**		×××

اقتناء الحيوانات بغرض إعادة بيعها: يمكن أن تقوم المستثمرة الفلاحية بشراء الحيوانات بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب، ففي هذه الحالة تسجل هذه الحيوانات كمخزونات في الحساب 302 الحيوانات المقتناة بغرض إعادة البيع، تقتنى هذه الحيوانات بالطرق التالية:

أ- الحصول على الحيوانات كحصة مساهمة في رأس مال الشركة كمساهمات عينية:

302		**حيوانات مقتناة لغرض إعادة البيع**	×××	
658		خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية	×××	
	10	**رأس المال**		×××
	758	أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية		×××

يظهر حساب 302 بالقيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف عند نقطة البيع.

يظهر حساب 10 بقيمة المساهمة العينة أي بقيمة الحصة المسجلة في رأس المال المرتبطة بعدد الأسهم.

الفرق بين الحسابين يكون إما خسارة فيسجل في حساب 658 خسائر على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية، وإما في حساب 758 أرباح على القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية.

ب- الحصول على الحيوانات عن طريق الشراء:

38	512/401	مشتريات حيوانات مقتناة من أجل إعادة البيع	×××	×××
302	38		×××	×××

القيمة تكون بتكلفة الشراء.

ج- الحصول على الحيوانات مجانا أي عن طريق الدعم:

241	758		×××	×××

القيمة تكون بالقيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف عند نقطة البيع.

تكون عملية تقييم هذه الحيوانات دوريا بسبب نموها وزيادة قيمتها قبل بيعها ويكون التسجيل كمايلي:

302	758		×××	×××

عملية بيع هذه الحيوانات:

411	700	مبيعات الحيوانات	×××	×××

600	302	مشتريات الحيوانات المباعة	×××	×××

في حالة ذبح هذه الحيوانات وتحويلها إلى لحوم:

3522	302	منتجات تامة من مصدر حيواني	×××	×××

في حالة موت أو ضياع الحيوان:

658	302	مبيعات الحيوانات	×××	×××

في حالة تلقي تعويض من الدولة بسبب الخسائر:

512		**757**	**المنتوجات الاستثنائية عن عملية التسيير**	×××	×××

في حالة الاستهلاك الذاتي داخل المؤسسة: تمثل الاقتطاعات التي تتم على مخزونات الحيوانات المقتناة لغرض البيع من طرف المستغل وعائلته أو العمال أو الشركاء.

600			×××	
638		**أعباء المستخدمين الأخرى**	×××	
108		**حساب المستغل**	×××	
45		**حساب الشركاء**	×××	
	302			×××

في حالة تحويل الحيوان المقتنى بغرض إعادة بيعه من المخزونات إلى التثبيتات: عندما يتم اقتناء الحيوان من أجل إعادة بيعه ثم تقرر المستثمرة تحويله إلى تثبيت فإننا نقوم بالعمليات التالية:

- **يجب إعادة تقييم هذه الحيوانات كما يلي:**

302		**725**	**تغير المخزون للأصول البيولوجية**	×××	×××

تكون هنا القيمة بقيمة التكاليف التي تحملتها المستثمرة على هذه الحيوانات من بداية السنة أو من تاريخ الاقتناء إذا كان الاقتناء حدث بعد بداية السنة الحالية.

- ثم نقوم بإعادة تقييم هذه الحيوانات بالقيمة الحقيقية منقوص منها مصاريف البيع وذلك بعد إدراج جميع التكاليف المتحملة على هذه الحيوانات، ونسجل الفرق في حساب 658 أو 758 حسب الحالة.

ثم نسجل قيد التحويل التالي:

241		**302**		×××	×××

القيمة تكون بالمبلغ المسجل في المحاسبة بعد إدراج جميع التكاليف وحساب الأرباح والخسائر على القيمة إن وجدت.

إعادة تقييم الحيوانات المسجلة في حساب 302 في نهاية الدورة: عند إقفال أي دورة محاسبية يجب إعادة تقييم الحيوانات المقتناة بغرض إعادة البيع كما يلي:

- إدراج جميع التكاليف المتحملة على هذه الحيوانات من بداية السنة أو من تاريخ الاقتناء إذا كان الاقتناء حدث بعد بداية السنة الحالية وتسجيل القيد التالي.

302		**تغير المخزون للأصول البيولوجية**	×××	×××
	725			

- إعادة تقييم هذه الحيوانات بالقيمة الحقيقية منقوصا منها مصاريف البيع وذلك حسب الحالة:

- **حالة الربح:**

302			×××	×××
	758			

- **حالة الخسارة:**

658			×××	×××
	302			

في حالة تحويل الحيوان المولود داخل المؤسسة والتي كانت مخصصة للبيع إلى تثبيتات:

قبل إجراء هذا القيد يجب تقييم هذه الحيوانات بالقيمة الحقيقية منقوصا منها مصاريف البيع، إذا كانت مسجلة في حساب 3321 يجب أولا تحويلها إلى حساب 3522 ثم نحولها الى التثبيت في حساب 241.

حسب المراجل المحاسبية التالية:

- **إعادة تقييم حساب 3321.**

3321			×××	×××
	725			

يكون المبلغ بقيمة الزيادة

- **تحويل الحيوان من مرحلة الجاري إنجازه 3321 إلى مرحلة المنتوج التام 3522.**

3522			×××	×××
	3321			

يكون المبلغ بالقيمة المتراكمة في حساب 3321.

- **قيد التحويل النهائي إلى التثبيت في حساب 241.**

241			×××	×××
658			×××	×××
	3522			
	758			

حساب 241 يظهر بالقيمة الحقيقية منقوصا منها مصاريف البيع، حساب 3522 يكون بالمبلغ المسجل والفرق بين المبلغين يكون إما ربحا أو خسارة.

اهتلاك الحيوانات: إذا كانت المستثمرة تطبق طريقة القيمة الحقيقية منقوصا منها مصاريف البيع، فإنها لا تطبق الاهتلاكات على الحيوانات، أما إذا لم تستطع تحديد القيمة الحقيقية بشكل موثوق ففي هذه الحالة يمكنها تطبيق الاهتلاكات على الحيوانات الناضجة فقط، ويكون تحديد معدل الاهتلاك من صلاحية المستثمرة، وهناك اختلاف في طريقة تطبيق مدة الاهتلاك، فهناك من يرى تطبيقه على مدة حياة الحيوان المحتملة، وهناك من يرى تطبيقه على مدة الانتاج المحتملة لهذا الحيوان، لكننا نرجح هنا مدة الانتاج وليس مدة الحياة، ويكون قيد تسجيل قسط الاهتلاك كما يلي:

681		**مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة**	×××	
	2841	**اهتلاك حيوانات**		×××

خروج الحيوانات المسجلة كتثبيتات من المؤسسة: يمكن أن تخرج الحيوانات المسجلة كتثبيتات في حساب 241 من المؤسسة لأي سبب من الأسباب كالموت أو الضياع أو الذبح أو التنازل، وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

- **إذا كانت المستثمرة تطبق طريقة القيمة الحقيقية:**

- **موت أو ضياع الحيوانات:**

67		**عناصر استثنائية- أعباء على الحيوانات-**	×××	
	241x			×××

بقيمة الأصل المسجلة في المحاسبة.

- **التنازل عن الحيوانات:** يجب أولا إثبات القيمة الحقيقية عند تاريخ التنازل.

241		**مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة**	×××	
	734	**اهتلاك حيوانات**		×××

ثم نسجل قيد التنازل كما يلي:

512/462		**الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن الأصول**	×××	
652		**البيولوجية/ الخزينة.**	×××	
	241	**ناقص القيمة عن خروج الأصول البيولوجية.**		×××
	752	**الحيوانات**		×××
		فائض القيمة عن خروج الأصول البيولوجية		

يظهر حساب 241 بالقيمة الحقيقية منقوصا منها تكاليف البيع، ويظهر حساب 512/462 بقيمة التنازل، ويظهر الحسابان 752/652 بالفرق.

- **إذا كانت المستثمرة تطبق طريقة التكلفة التاريخية:** إذا كانت المستثمرة تطبق طريقة التكلفة التاريخية والاهتلاكات، فإن تسجيل هذه العملية تكون كما يلي:

- **قيد قسط الاهتلاك التكميلي**

681		**مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة**	×××	
	2841	**اهتلاك حيوانات**		×××

- **قيد التنازل:**

512/462		**مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة**	×××	
	752	**فوائض القيمة**		×××

- **قيد إخراج الأصل:**

2846		**اهتلاك حيوانات**	×××	
657		**الاعباء الاستثنائية التسيير الجاري -القيمة المحاسبية الصافية.**		
	241	**حيوانات**		×××

ملاحظة: تتم عملية تسجيل خسائر القيمة وزيادة القيمة في نهاية السنة واسترجاع عن الخسائر السابقة، تسجل بنفس الكيفية التي تطرقنا اليها في المزارع المعمرة.

تمرين: سجل العمليات التالية في يومية المستثمرة الفلاحية.

- شراء حيوانات صغيرة غير ناضجة بقيمة إجمالية 36000 دجHT معدل الرسم 9%، تم تخصيص الثلثين كتثبيتات، بينما الثلث الباقي مخصص لإعادة البيع بعد التسمين.
- بعد إعادة تقييم الجزء المخصص للتثبيتات بالقيمة الحقيقية الصافية تبين أن قيمتها بلغت 27000دج.
- زيادة قيمة الثلث المخصص لإعادة البيع بنسبة 20%.
- بيع نصف هذه الحيوانات بهامش ربح قدر 30% HT معدل الرسم 9%. بينما قررت المستثمرة تحويل الجزء الباقي إلى تثبيتات.
- ولادة حيوانات داخل المستثمرة قدرت قيمتها 40000دج، تم توجيه نصفها للتثبيتات والجزء المتبقي للبيع.
- بعد شهر تم إعادة تقييمها وتخصيصها، تبين أن قيمتها ارتفعت ب 15 %، حيث تم تخصيص ثلثها للتثبيتات، والباقي بيعه بهامش 25 % HT، معدل الرسم 9% .

- الحصول على مجموعة من الخرفان كدعم من الدولة قدرت قيمتها الحقيقية الصافية 120000دج.
- تملك المستثمرة أبقار ناضحة بقيمة 320000دج، قدرت مدة انتاجها 6 سنوات، لكن المستثمرة تطبق طريقة التكلفة التاريخية.
- موت بقرة بتاريخ 07/13/ من السنة الثالثة لبداية الانتاج، قيمتها 32000 دج.
- التنازل عن بقرة بتاريخ 03/28/من السنة الرابعة لبداية الانتاج بسعر 38000 دج، قيمتها المحاسبية 32000 دج.

الحل:

39240	**24000** **12000** **3240**		**512**	**241** **382** **4456**
12000	**12000**		**382**	**302**
3000	**3000**		**758**	**241**
2400	**2400**		**758**	**302**
9360 **842.4**	**10202.4**		**700** **4457**	**411**
7200	**7200**		**302**	**600**

7200	7200		302	241
20000 20000	20000 20000		734 725	241 3321
3000	3000	زيادة 15 %	758	241
3000	3000	زيادة 15 %	725/758	3321
23000	23000	التحويل الى انتاج تام قبل التحويل الى تثبيت وقبل البيع	3321	3522
7666.67	7666.67	التحويل الى تثبيتات	3522	241
19166.67 1725	20891.67		701 4457	411
15333.33	15333.33		3522	725
120000	120000		758	241
2666.67	2666.67	قسط 6 اشهر	2841	681
32000	13333.33 18666.67		241	2841 67
4000	4000	قسط 9 اشهر	2841	681
38000	38000		752	512/462

32000	**20000** **12000**		**241**	**2841** **657**