

## المعالجات المحاسبية للنشاط الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي

بعد اصدار النظام المحاسبي المالي خلال 2007 و بدايات تطبيقه التي تعود إلى بداية 2010 فقد صدر بتاريخ 1 جويلية 2023 مقرر يحمل رقم 201 عن وزير المالية يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها المتكيف مع قطاع الفلاحة.

عرف المقرر السالف الذكر النشاط الفلاحي أنه " كل نشاط مرتبط بحدوث دورة النمو أو التكاثر للإنتاج النباتي أو الحيواني.

يعتبر النشاط الفلاحي تسيير من قبل كيان التحويل البيولوجي للأصول البيولوجية الأخرى.

يغطي النشاط الفلاحي مجموعة من النشاطات مثل تربية الماشية، إستغلال الغابات، حصاد النباتات السنوية أو المعمرة، حرث الحقائق أو المزارع، البستنة و تربية المائيات بما فيها تربية الأسماك. و يشهر بفلاحي كل نشاط مدعم بالمنتجات النباتية أو الحيوانية عندما تكون هذه المنتجات ناتجة عن الإستغلال.

تحتفظ النشاطات الفلاحية التي تم تعريفها في الأعلى بطبيعتها الفلاحية :

- تكون مرتبطة أو غير مرتبطة بالأرض،
- مهما كانت أهميتها الاقتصادية، طابعا المعد أو الموروث، طبيعتها الإصطناعية أو الطبيعية للإجراءات المستعملة

تعد أيضا من طبيعة فلاحية الأنشطة المنجزة على مؤسسات الصيد التي لها منشآت على أملاك وطنية مغذية بمياه البحر و مياه عذبة أو مالحة من أجل الصيد و تربية الحيوانات و النباتات البحرية<sup>1</sup>

<sup>1</sup>مقرر مؤرخ في 1 جويلية 2023 يحمل رقم 201 عن وزير المالية يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها المتكيف مع قطاع الفلاحة

## 1. محاسبة الأصول البيولوجية

2.19.121- الأصل البيولوجي هو عبارة عن حيوان أو نبتة حي(ة)، يطرأ عليه تحول بيولوجي من أجل إنتاج منتجات زراعية أو أصول بيولوجية أخرى وهذا في إطار النشاط الزراعي.

يمكن أن يؤدي هذا التحول البيولوجي إلى:

- تغييرات تطرأ على الأصل من خلال النمو (الزيادة في الكمية أو التحسن النوعي للحيوان أو للنبتة، تدهور (انخفاض في الكمية أو تدرّي نوعية الحيوان أو النبات) أو تكاثر الحيوانات أو النباتات الحية الإضافية. أو،

- إنتاج المنتجات الفلاحية مثل لبن النبات، أوراق الشاي، الصوف والحليب).

تنقسم الأصول البيولوجية إلى مجموعتين: أصول بيولوجية من أصل حيواني و أصول بيولوجية من أصل نباتي.

إن الأصول البيولوجية التي لا تستدعي حصادها/بيعها كمنتوج فلاحى أو بيعها كأصل بيولوجي هي "أصول بيولوجية منتجة" كالماشية المنتجة للحليب، أشجار الكروم، الأشجار المثمرة و الأشجار التي يقطع جزء منها و يوجه كحطب للتدفئة بينما تبقى هذه الأشجار منتصبة.

لا تعتبر الأصول البيولوجية المنتجة منتوجا زراعيا بل هي أصول متجددة ذاتيا.

"الأصول البيولوجية الناضجة" هي الأصول البيولوجية التي وصلت إلى مرحلة الحصاد. (بالنسبة للأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك) أو التي يمكن أن تتحمل الحصاد بصفة منتظمة (بالنسبة للأصول البيولوجية المنتجة).

3.19.121- يمكن أن ينجم التسجيل المحاسبي الأولي للأصل البيولوجي عن المساهمة، عن الولادة أو عن الاقتناء بمقابل أو مجانا.

يهدف التسجيل المحاسبي عند تاريخ الإقفال إلى تسجيل تغير القيمة الحقيقية المنقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع و الأصول البيولوجية التي وردت سابقا في الأصول قبل إقفال الفترة.

4-19-121. يمكن تسهيل تحديد القيمة الحقيقية للأصل البيولوجي بتجميع الأصول البيولوجية حسب خاصيات معتبرة على سبيل المثال حسب العمر أو النوعية. يختار الكيان كمعايير لتحديد الأسعار الخاصيات الموافقة لتلك التي تستعمل في السوق.

### 1.1. المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية :

عرف النظام المحاسبي المالي المنتجات الفلاحية من أصل نباتي " هي تلك التي تنتج عن عملية التحول البيولوجي للنباتات الموجهة للتسويق في نهاية دورة الإنتاج التي قد تستغرق مدة طويلة إلى حد ما إلى غاية عملية البيع (أقل من سنتين) و التي لم تصل بعد إلى حد المرحلة البيولوجية ليتم تسويقها عند تاريخ الإقفال.

و تشمل المنتجات الفلاحية من أصل نباتي :

- منتجات فلاحية من أصل نباتي في طريق النضج
- منتجات فلاحية من أصل نباتي ناضجة<sup>2</sup>

<sup>2</sup>مقرر مؤرخ في 1 جويلية 2023 يحمل رقم 201 عن وزير المالية يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و الكشف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها المتكيفة مع قطاع الفلاحة

## قد خصص النظام المحاسبي المالي الحسابات التالية لتسجيل للمنتجات الفلاحية :

### الأصول البيولوجية النباتية الثابتة :

حساب 246 نباتات معمرة  
حساب 247 نباتات أخرى مثبتة  
حساب 3322 منتجات فلاحية قيد الإنجاز – نباتية  
حساب 3523 منتجات فلاحية ذات أصل نباتي

تسجل في الحسابات الأصول البيولوجية المثبتة التي بلغت مستوى إنتاج معياري أو حتى دون ذلك أي التي مازالت قيد الإنتاج. و تسجل هذه التثبيات محاسبيا بالقيمة العادلة نطرح منها التكاليف التقديرية لنقطة البيع.

تختلف مدة حياة النباتات المعمرة عن مدة حياة باقي نباتات البساتين فالأشجار المثمرة تعيش عشرات السنوات أما نباتات البساتين فمدة حياتها لا تتعدى الموسم الفلاحي أي عدة أشهر.

و بالتالي محاسبيا ينظر إلى النباتات المعمرة باعتبارها أصلا ثابتا و ذلك حين تتعدى مدة حياته السنين حيث يتطلب إنفاق مبالغ معتبرة قابلة للرسملة:

### أ. تسجيل الأصول البيولوجية المنتجة - الإعراف :

تبدأ هذه المرحلة من بداية تهيئة التربة منحرثو نزع الأعشاب ثم غرس الشجيرات و الفسائل، وتستغرق هذه المرحلة عدة سنوات تحسبوا عالشجرة فالنخلة تتطلب عشرة سنوات للدخول في الإنتاج أما الحمضيات تتطلب أربعة أو خمسة سنوات أما العنب فيثمر في العام الثالث و تعمر أكثر من مائة سنة، و لكن في زراعة الموز تعطى إنتاجا في العام الأول و لإنتاج و فير في العامال ثاني ثمأخذ في التناقص.

تنتهي هذه الفترة بمجرد بدء الأشجار بالإثمار بشكل اقتصادي و تجاري و تكون المصاريف التي تتحملها البساتين في هذه الفترة و كثير و كبير لعدة سنوات، تقوم المؤسسة بشراء شجيرات ثم تقوم بزرعها و تسجلها العملية محاسبيا كما يلي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		05/12/2023		
		ح-/مزارع معمرة		246
	XXXX	ح-/TVA قابلة للإسترجاع		445
XXXX		ح-/موردو الأصول البيولوجية	404	
		قيد إستلام الشجيرات		
	XXXX	ح-/موردو الأصول البيولوجية		404

Xxxx	ح-/البنك	512
قيد التسديد عن طريق البنك		

و تسجل هذه التثبيات محاسبيا بالقيمة العادلة نطرح منها التكاليف التقديرية لنقطة البيع. منطقيا لا ينبغي أن يكون هناك إختلاف بين هذه القيمة و سعر الشراء و إذا حدث ذلك فيسجل هذا الإختلاف في الحسابات 658 أو 758 حسب الحالة.

في حالة إقتناء مزرعة تتضمن النباتات المعمرة و الأرض نلجاء إلى التسجيل المجزء (التفكيك) كما ينص عليه النظام المحاسبي المالي (الأراضي، الأشجار حسب كل صنف و حسب العمر... الخ).

لا يجوز إهلاك الأصول البيولوجية المثبتة و المسجلة وفق القيمة العادلة ناقص التكاليف التقديرية لنقطة البيع و إنما في نهاية كل سنة و بمناسبة عملية الجرد يتمتحين القيم المحاسبية و الفروقات الناتجة عن هذا التقييم يتم تحميلها على نتيجة الدورة في الحسابات التالية حسب كل حالة :

- حساب 734 إنتاج مثبت لأصول بيولوجية
- حساب 658 خسارة على القيمة العادلة لأصول البيولوجية
- حساب 758 ربح على القيمة العادلة لأصول البيولوجية

أما إذا إستحال تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي بطريقة كفنة يتم تقييمه في هذه الحالة بالتكلفة الحقيقية و بطرح الإهلاكات و نواقص القيمة حيث يتم إهلاك النباتات المعمرة الناضجة و التي بلغت مرحلة الإنتاج الإقتصادي المجدي فقط و هذا عند اللجوء إلى طريقة التكلفة المهلكة.

تحدد مدة الإنتفاع من طرف المسيرين حسب دورة حياة النبتة المعمرة، و يتم إهلاك مبلغ التكلفة بعد طرح نقص القيمة و القيمة المتبقية للأصل، أين يتم تسجيل العملية التالية :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		05/12/2023		
	XXXX	ح-/حصص إهلاك و مؤونات نباتات معمرة		681
XXXX		ح-/إهلاك نباتات معمرة	284	
قيد إهلاك النباتات المعمرة				

و يتم تسجيل نقص القيمة وفق القيد التالي :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		05/12/2023		
	XXXX	ح-/حصص نقص قيمة نباتات معمرة		681

XXXX	ح-/نقص قيمة نباتات معمرة	294
قيد نقص قيمة النباتات المعمرة		

و يتم تعديل نقص القيمة بالزيادة أو النقصان كل سنة بإستعمال الحسابات السابقة في حالة زيادة نقص القيمة و حساب 781 " إسترجاع نقص قيمة نباتات معمرة" في حالة في حالة نقصان نقص القيمة.

### ملاحظة :

الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة مخفضة بمصاريف نقطة البيع لا تخضع لتسجيل نقص القيمة إلا إذا كانت محل إهلاك.

### ب. تسجيل الأصول البيولوجية في نهاية السنة :

خلال السنة تسجل مختلف التكاليف الخاصة بالإنتاج كتكاليف إستغلال فهي تهدف إلى الحفاظ على القدرة الإنتاجية للأشجار أي بقائها بصحة جيدة، و تتضمن المصاريف التالية على سبيل الذكر لا الحصر :

- مصاريف السقي
- اليد العاملة
- التسميد
- التقليم
- المبيدات ضد الحشرات و الحشائش الضارة
- أتعب الخبراء
- مصاريف التسويق
- ..... الخ

يتم تسجيل كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة الفلاحية يوم بيوم حسب طبيعتها في الحسابات الخاصة بكل عملية ( الغرس، التسميد، رش المبيدات، السقي، أجور العمال ... ) و ذلك وفق القيد التالي :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		05/12/2023		
		ح-/مواد أولية مستهلكة	60	
	XXXX	ح-/TVA قابلة للإسترجاع	445	
XXXX		ح-/مورد	401	
		قيد شراء مواد أولية		
	XXXX	ح/ التكاليف	6...	
XXXX		ح-/البنك	512	
		قيد دفع التكاليف عن طريق البنك		

في نهاية كل سنة بالنسبة للمنتج المحصل من أصل بيولوجي نباتي كالفاواكه، الزيتون، الحطب... الخ عادة ما تكون الثمار في الأشجار قد بلغت درجة نضج معينة لكن غير قابلة للقطف أو القلع أو الحصاد، في هذه الحالة تسجل بالقيمة العادلة نظرح منها المصاريف المقدرة لنقطة البيع و كذا التسبيقات على المحاصيل التي تمثل مجموع الأعباء و المصاريف الملتمزم بها خلال السنة المالية يتم تسجيل القيد التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		05/12/2023		
	XXXX	ح-/منتجات فلاحية جاري إنجازها		3322
XXXX		د/تغير المخزونات الزراعية الجارية من صل نباتي	725	
		د/نواتج محصلة على القيمة العادلة	758	
تسجيل محصول السنة الذي لم ينضج بعد				

ملاحظة : يستعمل الحساب 758 د/نواتج محصلة على القيمة العادلة عندما ينتج الفارق عن تغيرات في سعر السوق.

عند قطف أو قلع أو حصاد الثمار يتم تسجيلها محاسبيا كالتالي مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الإنتاج حسب بطاقة التكلفة التي تعد لكل منتج و لكل موسم.

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		05/12/2023		
	XXXX	ح-/منتجات تامة من أصل نباتي		3523
		د/خسارة في القيمة العادلة أصول بيولوجية		658
		ح-/منتجات فلاحية جاري إنجازها	3322	
XXXX		تغير المخزونات الزراعية الجارية من أصل نباتي	725	
قيد دخول الغلة إلى المخزن				

## ملاحظة :

عندما يكون الفرق بين الحساب 3322 منتجات فلاحية جاري إنجازها و القيمة العادلة مخفضة بالتكاليف التقديرية لنقطة البيع ناتج عن تكاليف غير عادية :

- جعل الحساب 725 تغير المخزونات الزراعية الجارية من أصل نباتي دائن
- جعل الحساب 658 خسارة في القيمة العادلة لأصول بيولوجية مدين

أما إذا كان الفارق ناتج عن تقلبات في السوق يجعل الحساب 758 ربح على القيمة العادلة لأصول بيولوجية دائن.

أما بالنسبة للنباتات المعمرة تسجل كما يلي :

كما ذكر أنفا و بعد تسجيل الأعباء بطبيعتها خلال السنة يتم تحويل هذه الأعباء بالقيود التالي:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		05/12/2023		
	XXXX	ح-/نباتات معمرة		246
XXXX		ح-/إنتاج مثبت لأصول بيولوجية	734	
قيد تثبيت الأصول البيولوجية				

أما في نهاية السنة يتم تسجيل الفرق لبن القيمة العادلة مخفضة مصاريف نقطة البيع و تكلفة الإنتاج في حسابات 658 أو 758 حسب الحالة.

و عندا تبلغ النباتات المعمرة مرحلة النضج أي تصبح قادرة على الإنتاج تحول داخل نفس الحساب الرئيسي إلى حسابات فرعية مثل : 24601 نباتات معمرة قيد النمو – 24602 نباتات معمرة منتجة أو ناضجة.

## ت. تسجيل محاصيل المنتجات البيولوجية :

عندما يتم جني المحصول يسجل في الحساب 35 منتجات تامة على النحو التالي :

- إذا كان المنتج محصل من أصل بيولوجي نباتي كالفواكه، الزيتون، الحطب...الخ يسجل بالقيمة العادلة ناقص التكاليف التقديرية لنقطة البيع جعل الحساب 3523 منتجات فلاحية تامة من أصل نباتي مدين و الحساب و جعل الحساب 726 تغير مخزون منتجات فلاحية تامة ذات أصل نباتي

- في حدود التكاليف المتكبدة دائن و الباقي في الحساب 758 نواتج متأتية من القيمة العادلة لأصول بيولوجية.
- أما إذا كان المنتج محصل من توقف مدة حياة الأصل البيولوجي النباتي ( حبوب، ذرة، جزر... الخ) يسجل بالقيمة العادلة ناقص التكاليف التقديرية لنقطة البيع يجعل الحساب 3523 منتجات فلاحية تامة من أصل نباتي مدين و الحساب و جعل الحساب 246 نباتات معمرة دائننا. عندما يكون الفرق بين الحساب 246 نباتات معمرة و القيمة العادلة مخفضة بالتكاليف التقديرية لنقطة البيع ناتج عن تكاليف غير عادية :

- بجعل الحساب 734 إنتاج مثبت لأصول بيولوجية دائن
- بجعل الحساب 658 خسارة في القيمة العادلة لأصول بيولوجية مدين

أما إذا كان الفارق ناتج عن تقلبات في السوق يجعل الحساب 758 ربح على القيمة العادلة لأصول بيولوجية دائن.

### ث. تسجيل خروج -بيع- المنتجات البيولوجية :

عند بيع المحصول يتم خروجه بسعر التكلفة دائما أما الفوترة فتكون بطبيعة الحال بسعر البيع الذي يحدده البائع أو السوق. وبذلك تعالج محاسبيا وفق القيود التالية :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		05/12/2023		
	XXXX	ح-/تغيير مخزون إنتاج فلاحى ذو أصل بيولوجي		726
XXXX		ح-/منتجات فلاحية تامة من أصل نباتي	3523	
خروج الغلة من المخزن للبيع				
		05/12/2023		
	XXXX	ح-/الزبائن		411
XXXX		ح-/ إنتاج مباع منتجات بيولوجية تامة	701	
		ح-/رسم على القيمة المضافة على المبيع	442	
قيد فاتورة بيع المحصول				
		05/12/2023		
	XXXX	ح-/البنك		512
XXXX		ح-/الزبائن	411	
تحصيل ثمن البيع				



د. تسجيل خروج النباتات المعمرة -الأصول البيولوجية المنتجة :

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		05/12/2023		
	XXXX	ح-/ديون/تنازل عن أصل بيولوجي		462
XXXX		ح-/نباتات معمرة	246	
بيع نباتات معمرة				
	XXXX	ح-/البنك		512
XXXX		ح-/ديون/تنازل عن أصل بيولوجي	462	
تحصيل ثمن البيع				

ملاحظة :

الفرق بين القيمة المسجلة محاسبيا و القيمة العادلة يوم البيع تسجل في الحساب 734 إنتاج مثبت أصول بيولوجية.

الفرق بين ثمن البيع و القيمة العادلة تسجل حسب الحالة في الحساب 752 فائض القيمة متأتي من خروج أصول بيولوجية أو حساب 652 ناقص القيمة متأتي من خروج أصول بيولوجية.

