

## المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم ٤١ والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم ١١ دراسة تحليلية مقارنة

المدرس كفاح جبار حسن

قسم المحاسبة

كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة

المدرس جمانة حنظل التميمي

قسم المحاسبة

كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة

### المستخلص

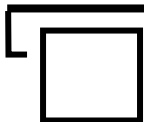
لا بد من تنظيم عمل المؤسسات الزراعية بشكل يكفل تنسيق وترتيب العمليات المتعلقة بالنشاط الزراعي ولهذا فقد أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق القاعدة رقم 11 والمختصة بالنشاط الزراعي . ودرسنا في هذا البحث مقارنة جوانب التشابه والاختلاف بين المعيار الدولي 41 والقاعدة رقم 11 العراقية وتبين من الدراسة ان العراق ومصر فقط وضعنا قاعدة خاصة للنشاط الزراعي على عكس بقية الدول العربية التي اعتمدت على المعيار الدولي رقم 41 وتوصلت الدراسة إلى انه هناك اختلاف بين الاثنتين في عملية قياس الموجودات البيولوجية اما في نطاق الاعتراف بهذه الموجودات فان المعيار الدولي والقاعدة العراقية متطابقتان إلا أنهما يحتاجان إلى توضيح أكثر، اما في مسألة الإفصاح عن الموجودات البيولوجية فنلاحظ ان المعيار والقاعدة ركزا على ان يكون الإفصاح بشكل واضح وانه يمكن تعديل القاعدة العراقية كاستخدام القيمة العادلة لقياس الموجودات البيولوجية وتقييمها.

## المقدمة

تهتم المعايير المحاسبية بشكل عام بتحديد السياسات والطرائق السليمة لتحديد عناصر القوائم المالية وقياسها وعرضها وإيضاحها وتأثير العمليات والأحداث والظروف في المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، ويتعلق المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر في المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها.

ولكون النشاط الزراعي نشاطاً متشعباً ويرتبط بالطبيعة وبمعامل لا إرادية وإن العراق من البلدان الزراعية سواء أكان في الشمال المتمثل بزراعة الغابات والسهول أو في الوسط والجنوب المتمثل بزراعة المزارع الحقلية فضلاً عن تربية الحيوانات والمواشي والدواجن وماشابه فكل تلك المفردات تشكل ثروة وطنية أو محلية لا يستهان بها. مما تطلبت الحاجة إلى تنظيم عمل مثل هذه المؤسسات الزراعية بشكل يكفل تنسيق وترتيب العمليات المتعلقة بالنشاط الزراعي وترتيبها للوصول إلى نتيجة النشاط بصورة سليمة وشرعية. ولهذا جاءت القاعدة العراقية المقررة من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 12/30/1998 إذ أقر المجلس القاعدة العراقية رقم 11 المختصة بالنشاط الزراعي لتوضيح الأساليب والأساسيات الرئيسية لتنظيم النشاط الزراعي ووضع الحلول الممكنة للمشاكل التي يمكن أن تتولد من تشعب هذا النشاط. ونستطيع القول إن العراق إلى جانب جمهورية مصر العربية هما الدولتان العربيتان الوحيدتان اللتان خصصتا قاعدة أو معياراً منفرداً للنشاط الزراعي أما بقية الدول العربية فقد اعتمدت على المعيار الدولي رقم 41 في تنظيم نشاطها الزراعي وعليه جاءت فكرة دراستنا هذه وهي دراسة مقارنة جوانب التشابه والاختلاف بين المعيار الدولي 41 والقاعدة العراقية رقم 11 لملاحظة مدى نقاط الشبه والاعتماد على المعيار الدولي 41 وبين مناطق الاختلاف.

## ومن الله التوفيق



## أهمية الدراسة :

تعد الأبحاث في مجال النشاط الزراعي شبه معدومة إذ ليس هناك دراسات أو أبحاث في هذا المجال الا القليل على الرغم من أهمية النشاط الزراعي في الاقتصاد الكلي للدول وان خصوصية العمل في القطاع الزراعي قد افرزت الكثير من المشكلات التي لا بد من الوقوف أمامها والتحري عن المعالجات المحاسبية السليمة التي يجب اتخاذها. وان التطورات الاقتصادية الحاصلة والتغيرات في مستوى الأسعار قد حتمت على المنظمين للأنشطة المحاسبية على وضع معيار أو قاعدة محاسبية تنظم النشاط الزراعي بما يكفل نجاحه واستمراره وديمومة مشاريعه. ولذا تم وضع القاعدة العراقية رقم 11 التي اهتمت بتنظيم النشاط الزراعي في العراق في حين ان بقية الدول العربية قد اعتمدت على المعيار الدولي رقم 41 لتنظيم أنشطتها الزراعية. ولكون المعيار الدولي هو الأساس أو القاعدة أو الركيزة المعتمدة من قبل دول العالم لذا جاءت هذه الدراسة لملاحظة إلى أي حد يتم التشابه بين القاعدة العراقية والمعيار الدولي واين الاختلاف؟

## مشكلة البحث:

قد يعاب على التطبيقات المحاسبية المعمول بها في الشركات والمؤسسات العراقية انها لا تطبق المعايير الدولية والتي تعد بمثابة الدستور للتطبيقات المحاسبية في العالم، وان الشركات العراقية ما زالت على الرغم من التطورات الاقتصادية التي شهدتها العراق بخاصة في السنوات الأخيرة (أي سنوات ما بعد ٢٠٠٣) إذ هناك الكثير من الشركات الأجنبية التي ترغب في ان تستثمر أموالها في العراق، وهناك من استثمرت فعلاً كما في القطاع النفطي، وان الشركات العالمية مطبقة للمعايير الدولية تختلف في معالجتها المحاسبية عن المعالجات المعتمدة في النظام المحاسبي الموحد والمطبق حالياً في العراق وقد يولد هذا الاختلاف في التطبيقات المحاسبية بعض المشكلات في القياس والإفصاح المحاسبي. وبما ان النشاط الزراعي من ضمن الأنشطة المهمة في القطاع الاقتصادي والذي نظمت حساباته على وفق القاعدة العراقية رقم 11 المقررة من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق. جاءت التساؤلات الآتية:

هل هناك اختلافاً في التطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي المعتمدة في المعيار الدولي رقم 41 عنها في القاعدة العراقية رقم 11 . وما الاختلافات؟ وكيف يمكن ايجاد التوافق بين القاعدة والمعيار.



## أهداف الدراسة:

ستهدف الدراسة الى تقويم القاعدة العراقية رقم 11 من خلال إجراء مقارنة ما بين المعيار الدولي رقم 41 والقاعدة العراقية رقم 11 لإيجاد أوجه التشابه في التطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي وتحديد مواطن الاختلاف، كما يهدف البحث للإجابة عن التساؤل الآتي : هل من الممكن الاعتماد على المعيار الدولي رقم 41 كأساس للتطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي في العراق.

## فرضية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على الفرضية التالية:

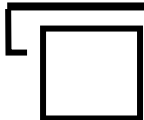
هناك اختلاف بين القاعدة والمعيار الدولي الخاصة بالنشاط الزراعي ويتم تحديد الاختلاف من خلال ملاحظة التطبيقات المشار اليها في المعيار الدولي 41 والتطبيقات المشار اليها في القاعدة العراقية رقم 11.

## المحاسبة الزراعية

وتعرف على أنها نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتطبيق المبادئ والمفاهيم المحاسبية والإجراءات المحاسبية لغرض احتساب النشاط الزراعي والذي يقصد به إدارة الشركة للتمويل البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) التي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعياً أو كميّاً ( Wheeling, 1997,1).

ولاينحصر مفهوم النشاط الزراعي باستغلال الأراضي الزراعية بهدف الحصول على النباتات أو المنتجات النباتية بل يمتد ليشمل العديد من الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق العديد من المنتجات الزراعية فهي تشمل : (الغبان واخرون 2009,399),

أ- النشاط النباتي:- ويهدف الى الحصول على المحاصيل الحقلية والخضروات ومنتجات البساتين أو حدائق الفاكهة ونباتات الزينة.



م. جمانة حنظل م. كفاح جبار..... العلوم الاقتصادية العدد (٣١) المجلد (٨)، ت ٢٠١٢ ص (١٧١-١٨٨)

ب- النشاط الحيواني:- ويشمل كل ما يتعلق بعملية اقتناء الحيوانات في المزرعة بهدف الحصول

على منتجاتها أو المتاجرة بها مثل المواشي والخيول والمناحل والأسماك.

ج- نشاط الصناعات الغذائية:- وهي الصناعات التي تعتمد على المنتجات الزراعية مثل صناعة

التعليب أو صناعة الأعلاف أو صناعة الألبان وغيرها. (الخطيب 2009, 1, 8).

وهناك خصائص عديدة للنشاط الزراعي مثل تعدد المنتجات الزراعية فغالباً ماتقوم الوحدة

الإنتاجية الزراعية (المزرعة) بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد مثل إنتاج الماشية في المزرعة

لحوم، ألبان، صوف، أسمدة وإنتاج القمح حبوب، تين، قش. وهذه المنتجات المتعددة تكون لها

أثمان أو أسعار بيع مختلفة متفاوتة من ناحية الضرورة لذا يجب تحديد كلفة كل منتج بشكل

صحيح من خلال توافر نظام كلفوي ملائم للنشاط الزراعي.

وكذلك تتميز غالبية المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج أي تتم زراعة المحاصيل

وحصادها في مواسم معينة من السنة ولايمكن في مواسم أخرى. وهذه المحاصيل ستؤثر في حجم

الإنتاج خلال السنة وبالتالي في حجم العمل المحاسبي الذي سيزداد في موسم وسينخفض في

موسم آخر. ونظراً لصعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مقدماً كماً ونوعاً لتأثره بالعديد من العوامل

الخارجية إذ تؤدي العوامل الجوية دوراً مهماً في الزراعة مما تترتب عليه صعوبة تقدير حجم

الإنتاج السنوي في بداية الفترة المحاسبية ومن ثم لايمكن تقديرها على المدى البعيد (فترات طويلة

الأجل) ولكن من الممكن تحديدها للفترة المحاسبية الواحدة كأن تكون سنة مالية واحدة .

(المليجي، 2007، 84).

ومن ملاحظة النشاط الزراعي نلاحظ انه وكأي شركة إنتاجية معتمدة على عناصر التكاليف

الثلاثة (مواد، اجور، ت.ص.غ.م) فالمواد تتمثل بالمستلزمات السلعية كافة التي تستخدمها الوحدة

الاقتصادية في مراكزها الإنتاجية والخدمية بشكل مباشر ام غير مباشر وجميع هذه المواد تتحمل

تكاليف مثل البذور والأسمدة والأعلاف والأدوية والمبيدات والوقود وغيرها كلها مواد تتحمل كلفة

لغرض استخدامها في الإنتاج (الزراعة) ويتم اقتنائها اما بشراء من خارج المزرعة أو عن طريق

استغلال منتجات بعض الأنشطة الزراعية ليتم استخدامها كموايد في أنشطة أخرى.

اما عنصر (الأجور) ويشمل كل ماتدفعه الوحدة الاقتصادية من أجور نقدية أو مزايا عينية

أو تأمينات اجتماعية وصحية علماً ان عنصر التكلفة لايقصر على العمل البشري في المزرعة بل

يتضمن ايضاً تكاليف العمل الحيواني وكذلك العمل الآلي الذي يستخدم في تسهيل الأعمال



اما المصاريف الأخرى فهي كلفة الخدمات ان أي نشاط اقتصادي يحتاج إلى خدمات تسهل من أداء العمليات الإنتاجية والمهام الإدارية في ذلك النشاط وان عناصر التكاليف كافة عدا المواد والأجور تدخل في هذا المجال مثل تكاليف الري أو اندثار الآلات والزراعة أو إيجار مبنى الحضائر للحيوانات .

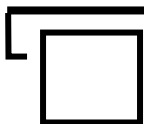
ونظراً لما مذكور انفا فان النشاط الزراعي وكأي نشاط إنتاجي اخر متضمن عناصر التكلفة الثلاثة وعليه كان لابد من إدارة هذه العناصر من خلال تطبيق مفهوم محاسبة التكاليف لذا خصص نوع من أنواع المحاسبة وسمي بمحاسبة التكاليف الزراعية والذي يعرف على انه فرع من فروع محاسبة التكاليف ويطبق مبادئ محاسبة التكاليف للتوصل إلى نتائج النشاط الزراعي لفروعه كافة بشكل دقيق وفني . (الغبان واخرون , 402,2009).

ولكون النشاط الزراعي قد أحكمت تكاليفه بمحاسبة التكاليف الزراعية فانه من الممكن تبويب هذه التكاليف إلى عدة تبويات منها: (الغبان واخرون, ٢٠٠٩, ٤٠٣)

#### ١- التبويب الوظيفي و ينقسم الى:

- أ- تكاليف إنتاجية وهي التي تتفق على النشاط الزراعي منذ لحظة البدء في إعداد الأرض إلى ان يتم جني المحصول وخرنه في المخازن وتشمل هذه التكاليف كلفة المستلزمات السلعية من بذور وتقاوي وأسمدة وأعلاف للحيوانات وتكاليف العاملين اجور عمال الزراعة المباشرين وغير المباشرين فضلا عن المصروفات التي تتفق على العملية الزراعية بصورة غير مباشرة .
- ب- تكاليف تسويقية وهي التي تتفق على تسويق المحصول الزراعي المخزون في المخازن إلى ان يصل إلى الأسواق المحلية أو الخارجية لغرض تسويقه.
- ج- تكاليف إدارية وتمويلية وهي التي تتفق على إدارة المشروع الزراعي ككل وتوفير الأموال اللازمة له. والتي لايمكن تخصيصها مباشرة لأي من الوظيفتين السابقتين (كالإنتاج والتسويق) ومن امثلتها رواتب موظفي الإدارة ومصاريف اندثار مباني الإدارة وأثاثها وغيرها.

إذن في النشاط الزراعي مرحلة إنتاج ومرحلة تسويق ومرحلة الإدارة والتمويل وبهذا فهي نظام محاسبي متكامل ومن خلال هذه الفقرات الثلاث تعد القوائم الختامية للشركات الزراعية والحيوانية ومعرفة نتيجة الأعمال نهاية الفترة المالية.



م. جمانة حنظل م. كفاح جبار..... العلوم الاقتصادية العدد(٣١) المجلد (٨)، ت٢٠١٢ ص(١٧١-١٨٨)

## ٢- التبويب حسب علاقتها بوحدة النشاط الزراعي:

أ- تكاليف مباشرة من امثلتها البذور التي تستخدم في زراعة محصول معين أو اجور العمال لحرث الأرض أو اجور العمال الذين يقومون بحصاد الأرض وجمع المحصول أو كلفة العلف الذي تستهلكه الحيوانات (ماشية العمل).

ب- تكاليف غير مباشرة : وهي تلك التكاليف التي لا يمكن تخصيصها أو تنسيبها إلى نشاط زراعي معين أو مركز كلفة معين من مراكز التكلفة بسهولة.

## ٣- التبويب حسب علاقتها بحجم النشاط الزراعي:

أ- تكاليف زراعية ثابتة : مثل استهلاك الآلات الزراعية، التأمين على الأصول الثابتة، إيجار أراضي الزراعة، الضرائب العقارية.

ب- التكاليف الزراعية المتغيرة: ومنها المواد المباشرة من بذور وأسمدة والأجور المباشرة مثل اجور السقي وجني المحاصيل ومصاريف البيطرة واللقاحات للماشية والدواجن.

وهذا التبويب يساعد في التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية اعتماداً على العلاقة بين الكلفة وحجم الإنتاج والإرباح (Drury, 1992, 131).

## المعايير المهتمة بمحاسبة النشاط الزراعي

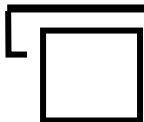
ان مؤسسات النشاط الزراعي وكأي مؤسسات إنتاجية متكاملة أخرى نظم عملها من خلال تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وصمم لها نظام محاسبي ونظام كلفوي لحصر نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة في نهاية الفترة المحاسبية وعليه فقد اهتمت المنظمات المهنية كمجلس المعايير الدولية ومجلس المعايير الأمريكية في وضع معيار دولي ينظم ويحدد المعالجات المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بالنشاط (ابو نصار وحמידات، 2009، 715) اذ تم صياغة أو وضع المعايير الدولي رقم 41 الذي طبق على محاسبة الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد أو المنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة المشروطة بأحداث معينة.

وان الهدف من هذا المعيار الدولي هو بيان المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي كما أشار المعيار الى وجوب الاعتراف بالأصل البيولوجي



المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم 41 والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11 دراسة تحليلية مقارنة  
أو المحصول الزراعي عندما يسيطر المشروع على الأصل نتيجة لأحداث سابقة أو من المحتمل  
ان تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية كما ويجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف به وفي  
تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع اما  
في حالة عدم توافر قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي وعدم توافر الأسعار أو قيم محددة من  
قبل السوق وحدث تقديرات بديلة للقيم العادلة على انها غير موثوق بها بشكل واضح, وفي هذه  
الحالة يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بتكلفته مخصوماً منها أي استهلاك متراكم واية خسائر  
متراكمة في انخفاض القيمة. وفي جميع الحالات يقوم المشروع بقياس المحصول الزراعي عند  
نقطة الحصاد بقيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ويعكس هذا الرأي ان  
القيمة العادلة للمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد من الممكن قياسها بشكل موثوق به . كما  
ويجب على المشروع عرض القيمة المسجلة لموجوداتها وأصولها البيولوجية بشكل منفصل في  
صدر الميزانية العمومية ويجب على المشروع الإفصاح عن إجمالي المكاسب والخسائر الناجمة  
في أثناء الفترة الحالية عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي من التغير  
في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع لتلك الأصول  
(Simon,2003,3-4).

ومن المعايير التي أشارت إلى محاسبة النشاط الزراعي المعيار المصري رقم 35 الذي لا يختلف  
في الأساس عن المعيار الدولي رقم 41 كون المعيار المصري قد انشق عن المعيار الدولي اذ  
يهدف معيار 35 إلى شرح المعالجة المحاسبية وعرض القوائم المالية والافصاحات المرتبطة  
بالنشاط الزراعي وقد طبق هذا المعيار على البنود المالية التي ترتبط بالنشاط الزراعي كالأصول  
الحيوية (البيولوجية) والإنتاج الزراعي عند نقطة الحصاد وقد أشار المعيار إلى ان الاعتراف  
بالأصول الحيوية أو المنتجات الزراعية يكون عندما تتحكم الشركة في الأصل كنتيجة لحدث في  
الماضي ويكون من المرجح ان المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى  
الشركة ويعتمد على القيمة العادلة في قياس أو احتساب تكلفة الأصل البيولوجي كما أشار المعيار  
إلى انه يقاس الأصل الحيوي عند الاعتراف الأولي وفي كل تاريخ ميزانية بقيمته العادلة ناقصاً  
تكاليف البيع المقدرة كما ويقاس المنتج الزراعي المحصود من أصل حيوي عند نقطة الحصاد  
بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة اما في جانب الإفصاح فقد أشار المعيار المصري  
35 إلى أن تفصح الشركة عن الأرباح والخسائر الكلية الناشئة خلال الفترة الجارية الناتجة عن  
الاعتراف الأولي بالأصول الحيوية والمنتج الزراعي وعن التغير في القيمة العادلة ناقصاً تكاليف





م. جمانة حنظل م. كفاح جبار..... العلوم الاقتصادية العدد (٣١) المجلد (٨) ت ٢٠١٢ ص (١٧١-١٨٨)

نقطة البيع المقدره للأصول الحيوية . كما ويجب على الشركة ان تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية وعلى الشركة ان تفصح عن الطرائق والافتراضات المهمة المطبقة عند تحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من مجموعات الإنتاج الزراعي عند نقطة الحصاد وكل مجموعة من مجموعات الأصول الحيوية وعلى الشركة ان تفصح عن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدره عند نقطة الحصاد للمحصول من الإنتاج الزراعي خلال الفترة وعلى الشركة ان تعرض تسوية للتغيرات في القيمة الدفترية للأصول الحيوية بين بداية الفترة الحالية ونهايتها على ان تتضمن التسوية إشارة إلى الربح أو الخسارة الناجمة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدره.

ومن خلال ما مذكور انفا نلاحظ ان المعيار المصري رقم 35 لا يختلف في المضمون عن المعيار الدولي 41 بل ان المعيار 35 قد انشق من المعيار الدولي واخذ بكل تفاصيل المعيار 41 وعرضها كمعيار محلي في جمهورية مصر العربية كمعيار مستقل للمحاسبة عن النشاط الزراعي.

في العراق فقد اقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ ٣٠/١٢/١٩٩٨ القاعدة المحاسبية رقم (11) الخاصة بالنشاط الزراعي وقد هدفت هذه القاعدة إلى توفير المعرفة المحاسبية لمختلف الأنشطة الزراعية كما تهدف إلى تحديد وتوضيح المبادئ المعتمدة لعمليات التحول الحياتي للموجودات الحية. وكما توضح الأسس المستخدمة في تقييم الموجودات الحية من الحيوانات والنباتات أما في ناحية القياس والتقييم فقد أشارت القاعدة العراقية (11) الى انه يتم تقييم الثروة الحيوانية لغرض الإنتاج أو المتاجرة كما يلي

-:

يتم تقييم أصناف حيوانات القطيع الإنتاجي بأسعار الشراء مضافة إليها النفقات المصروفة على الحيوان لغاية دخوله في مرحلة الإنتاج . أما في جانب الأصل الحي (نباتات) فقد صنفتها القاعدة العراقية (11) إلى الغلة المعدة للبيع والتي يجب ان تقيم بكلف الإنتاج أو بصافي القيمة التحصيلية أيهما اقل والنوع الثاني الغلة المستخدمة كأغذية (الاعلاف) التي تقيم على أساس تقدير متوسط كلف الإنتاج . أما الغلة المعدة للإنبات والمقصود بها البذور فيتم تقييمها بكلف إنتاجها أو بصافي القيمة التحصيلية أيهما اقل . أما المزروعات (الإنتاج غير التام) فيجب تقييمها في نهاية الفترة بالكلف المصروفة على تلك الزراعة من مصاريف حراثة وبنور وأسمده وأية مصاريف أخرى لغاية تاريخ التقييم .



المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم 41 والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11 دراسة تحليلية مقارنة

أما في جانب الإفصاح فقد أشارت القاعدة الى انه يجب الإفصاح عن أقيام الموجودات من الحيوانات بشكل واضح ومستقل في البيانات المالية كل حسب الغرض منه والسياسات المعتمدة في تقييمها كما ويجب الإفصاح عن المبالغ المتحققة عن بيع الموجودات الحية حسب نوع تلك الموجودات فيما اذا كانت معدة لأغراض البيع فتعد إيرادات نشاط جار أما اذا كانت معدة لأغراض الاستغلال و الإنتاج فتعد إيراداً رأسمالياً. ويجب الإفصاح عن الموجودات الحية المعدة لأغراض البيع والمسحوبة لغرض المزرعة أو إدارتها ضمن الإيرادات المتحققة داخلياً وكما يجب عرض كلف الزراعة القائمة بحساب مستقل ويجب الإفصاح عن التغيرات في اقيام الموجودات الحية في آخر المدة عن أول المدة سواء في القيمة العادلة لها ام في الممتلكات المادية. كما ويجب الإفصاح عن كلف شراء الأراضي الزراعية بشكل منفصل في البيانات المالية (القاعدة العراقية رقم 11).

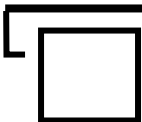
بالنسبة إلى دول مجلس التعاون الخليجي فقد اعتمدت لجان المحاسبين القانونيين في تلك الدول على المعايير الدولية في تشريع وسن المعايير المحاسبية المنظمة لنشاطاتها المحاسبية في دولها فقد أشارت هيئة المحاسبين القانونيين السعوديين الى ان من أهم المعايير المعتمدة في المملكة والخليج العربي هي :

1. المعايير المحاسبية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين .
2. المعايير المحاسبية الصادرة من هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس تعاون الخليج العربي.
3. المعايير المحاسبية الدولية .

ويمكن مراجعة الموقع الالكتروني ([www.world.acc.net](http://www.world.acc.net)) للإطلاع على المعايير الدولية المعتمدة في دول مجلس التعاون للخليج العربي، وقد لوحظ انه ليس هناك ذكر لأي معيار يخص النشاط الزراعي اذ اعتمدت دول الخليج على المعيار الدولي رقم 41 في التطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي.

ومن خلال المذكور انفا نلاحظ ان الدول العربية اعتمدت على المعيار الدولي في تنظيم الحسابات الخاصة بالنشاط الزراعي بما فيها مصر والتي خصصت معيارا منفردا للنشاط الزراعي رقم 35 إلا انه لا يختلف في مضمونه عن المعيار الدولي رقم 41 . اما القاعدة العراقية 11 فتختلف عن المعيار الدولي رقم 41 في بعض الجوانب.

وهذا ما سنتطرق اليه بشكل اكثر تفصيلاً وتوضيحاً في الجانب الثاني من الدراسة وهي الدراسة



م. جمانة حنظل م. كفاح جبار..... العلوم الاقتصادية العدد(٣١) المجلد (٨)، ت ٢٠١٢ ص(١٧١-١٨٨) المقارنة.

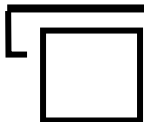
## الجانب الثاني

### دراسة المقارنة بالمعيار الدولي 41 والقاعدة العراقية 11 الخاصة بالنشاط الزراعي.

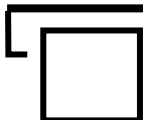
| الموجودات البيولوجية       | المعاملة الحسابية | معيار 41 الدولي  | القاعدة (11) العراقية   |
|----------------------------|-------------------|--|---|
| الحيوانات الإنتاجية        | القياس            | يقيم القطيع الإنتاجي على أساس القيمة العادلة مخصوماً منها كل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع   | يقيم القطيع الإنتاجي بأسعار الشراء مضافاً إليها المصاريف كافة على الحيوانات لغاية دخولها في مرحلة الإنتاج   |
| القطيع التجاري             | القياس            | يقيم القطيع التجاري على أساس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع   | تعتمد في تقييم القطيع التجاري على أساس الكلفة أو السوق ايهما اقل  |
|                            | الاعتراف          | يتم الاعتراف بالموجودات البيولوجية عندما تسيطر الشركة على الموجود نتيجة أحداث سابقة ومن الممكن ان تتدفق منه منافع مستقبلية اقتصادية وقياسه بالقيمة العادلة.  | يتم الاعتراف بالموجودات البيولوجية منذ لحظة الحصول عليه من خلال عملية الشراء او منذ الولادة (ان كان حيوانا) او في مرحلة النمو بالنسبة للنباتات  |
| الحيوانات                  | الإفصاح           | يجب ان يفصح المشروع عن كل المكاسب والخسائر الناجمة عند الاعتراف بالموجود البيولوجي والتغير في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عن نقطة البيع . وركز المعيار على ضرورة تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الموجودات البيولوجية حتى تساعد هذه البيانات على تقييم توقيت التدفقات النقدية المستقبلية. | يجب ان يفصح عن أرقام الموجودات من الحيوانات بشكل مستقل في البيانات المالية والسياسات المسبقة في تقييمها ويجب ايضاً الإفصاح عن كل المبالغ المتحققة عن بيع الموجودات الحية حسب نوع تلك الموجودات. |
| النباتات (الزراعة الحقلية) | الاعتراف          | يعترف المعيار بالمزروعات الحقلية او المحاصيل الزراعية عندما تسيطر الشركة على هذه المحاصيل وتتوقع ان تتدفق منها منافع اقتصادية  | تشير القاعدة الى ان الزراعة الحقلية تعد من المنتجات المهمة والرئيسة اذا كانت هدفاً اساسياً لإنشاء المشروع الزراعي .   |

المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم ٤١ والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم ١١ دراسة تحليلية مقارنة

| المغروسات<br>المعمرة | الاعتراف | المعيار الدولي لن يشير الى الزراعة بشكل منفصل بل أشار اليها بمصطلح عام وهو المحاصيل الزراعية وعليه فهي تعترف بالمحاصيل الزراعية كما هو مبين في الفقرة أعلاه.  | تعتمد القاعدة العراقية ان المغروسات المعمرة هي من الموجودات الثابتة تمتد لأكثر من فترة مالية واحدة فكل المصاريف المنفقة عليها في مراحل حياتها وهي فترة الإنشاء وفترة الاضمحلال هي مصاريف رأسمالية اما فترة الإثمار فتعد المصروفات المنفقة عليها في هذه الفترة مصروفاً جارياً في حساب نتيجة النشاط (كشف الدخل).  |
|----------------------|----------|---|---|
|                      | القياس   | تقاس او تقسيم المحاصيل الزراعية على أساس استخدام القيمة العادلة مخصوصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع . اما اذا لم يكن هناك سوق نشيط لمثل هذه المحاصيل وعليه لايمكن قياس القيمة العادلة فيعتمد على أساس سعر اخر معاملة في السوق اذا لم يكن هناك تغير كبير في النشاط الاقتصادي . او يعتمد سعر السوق للموجودات المماثلة مع تعديل لإظهار الفرق. | تعتمد القاعدة العراقية على استخدام قاعدة الكلفة او السوق ايهما اقل في المحاصيل الحقلية عدا الغلة المستخدمة كأغذية (الأعلاف) فتعتمد في قياسها على أساس تقدير متوسط كلف الإنتاج .<br>أما المغروسات المعمرة فتقاس نفقاتها على ثلاثة أنواع وهي:<br>فترة الإنشاء فتعد مصاريفها رأسمالية يوصفها موجودات ثابتة<br>أما فترة الإثمار فهي مرحلة المتاجرة في السوق وتعد سلعة بيع لذا يعتمد في قياس نفقاتها على أساس أنها مصاريف جارية وإيراداتها جارية تظهر في كشف الدخل .<br>أما فترة الاضمحلال فيعتمد المشروع العراقي على استخدام قاعدة الكلفة او السوق ايهما اقل. |



|   |   |                      |                             |
|---|---|----------------------|-----------------------------|
| <p>تشير القاعدة العراقية الى انه يجب على المشروع الإفصاح عن المبالغ المتحققة عن بيع الموجودات الحية حسب نوع تلك الموجودات فيما اذا كانت معدة لأغراض البيع فتعد إيراد نشاط جاري اما اذا كانت معدة لأغراض الاستغلال والإنتاج فتعد ايراداً رأسمالياً. وتؤكد القاعدة ضرورة عرض كلف الزراعة القائمة بحساب مستقل</p>  | <p>يشير المعيار الدولي الى انه يجب الإفصاح عن كل المكاسب والخسائر الناجمة في أثناء الفترة الحالية . كما يجب على الشركة ان تقدم وصفاً لكل مجموعة من الموجودات البيولوجية كان تكون موجودات قابلة للاستهلاك وهي المحاصيل التي سيتم حصادها كمحصول زراعي او بيعها كموجودات بيولوجية مثل الذرة او القمح او الأشجار الكبيرة من اجل الخشب او الإفصاح عن الموجودات البيولوجية الحاملة مثل أشجار الفاكهة والأشجار التي يقطع منها الحطب في حين تبقى الشجرة وهذه الموجودات البيولوجية ليست محاصيلًا زراعية بل هي موجودات تتجدد ذاتياً</p> | <p>الإفصاح</p>       | <p>المحاصيل الزراعية</p>    |
| <p>صنفت القاعدة المحاسبية العراقية المخزون للموجودات البيولوجية الى موجودات حيوانات وان مخزونها يمثل المواليد من الحيوانات الإنتاجية وتقاس بالكلفة اما الحيوانات التجارية فتقيم على أساس الكلفة او السوق أيهما أقل . ويعامل الفرق بين اقيام المواليد في آخر المدة عن أول المدة في حساب نتيجة النشاط (كشف الدخل)</p> <p>اما المحاصيل الزراعية والتي تعد إنتاجاً غير تام فتعد مخزونا في اخر المدة ويقيم بالكلفة المصروفة.</p> | <p>يعتمد في تقييم المخزون على أساس القيمة العادلة وتشير القاعدة الى انه يجب ان تعد تسوية للتغيرات في القيمة العادلة للموجودات البيولوجية في بداية الفترة عنه في نهاية الفترة</p>  | <p>تقييم المخزون</p> | <p>الموجودات البيولوجية</p> |



| الموجودات البيولوجية   | الاندثار  |
|--|---|
| <p>لم يشر المعيار بشكل واضح الى الاندثار إلا انه قد أشار ضمناً في فقرة الإفصاح عن قياس الموجودات البيولوجية فقد أشار المعيار في حالة عدم إمكان اعتماد القيمة العادلة الى تقييم الموجودات البيولوجية بالتكلفة مخصوصاً منها مخصص الاندثار المتراكم او اية خسائر متراكمة عن الموجودات في نهاية الفترة. أي انه يفهم من خلال ما مذكور انفا ان الاندثار محسوب على أساس الكلفة التاريخية للموجودات البيولوجية وقد أشار المعيار الى انه يجب ان يتم الإفصاح عن أسلوب الاستهلاك المستخدم وإجمالي المبلغ المسجل للاندثار المتراكم</p> | <p>أشارت القاعدة الى ان دور التناقص والاضمحلال يكون استغلال الأشجار غير اقتصادي وذلك بسبب تناقص غلتها كلما تقدم بها العمر ، يثبت هذا النقص في القدرة الإنتاجية في حساب الاستهلاك وي طرح من قيمة الموجودات الثابتة (المزروعات المعمرة)</p> |

## الاستنتاجات

### الموجودات البيولوجية / الحيوانات

١. بالنسبة لعملية القياس للموجودات البيولوجية (الحيوانات, المحاصيل الزراعية) فنلاحظ ان المعيار الدولي يعتمد على القيمة العادلة في مسألة قياس وتقييم الموجودات البيولوجية الا ان القاعدة العراقية تعتمد في تقييم القطيع الإنتاجي على الكلفة التاريخية (سعر الشراء مضافاً إليها النفقات المترتبة على عملية الشراء) اما اذا كان القطيع تجارياً فعلى أساس الكلفة أو السوق أيهما اقل. ونلاحظ ان المعيار الدولي هو الأفضل في مسألة تقييم الموجودات البيولوجية لأنه يعتمد على القيمة الأقرب للواقع وبالتالي يضيف على معلوماته المحاسبية خاصية الملائمة ويلغي كل الفجوات الحاصلة بين التسجيل في الدفاتر المحاسبية والواقع الاقتصادي في الأسواق وعليه فأن التقييم على أساس القيمة العادلة يحاكي الواقع فتكون الموجودات البيولوجية بأقيامها الواقعية.

٢. اما ما يخص عملية الاعتراف فليس هناك أي اختلاف في مسألة الاعتراف بالموجودات البيولوجية بين المعيار الدولي والقاعدة العراقية اذ يتفقان معاً على ان الاعتراف بالموجود البيولوجي يجب ان يكون بعد حصول الشركة عليه وتتوقع ان تستفيد منه في المستقبل . إلا



م. جمانة حنظل م. كفاح جبار..... العلوم الاقتصادية العدد(٣١) المجلد (٨) ،ت ٢٠١٢ صص(١٧١-١٨٨)

ان القاعدة العراقية لم تشر بشكل صريح عن المكاسب والخسائر المتحققة عن الاعتراف الأولي بالمحصول الزراعي بالقيمة مخصوصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع والإشارة إليها في قائمة الدخل كما أشار إليها المعيار الدولي 41 فلا بد من توضيح هذه الفقرة بشكل أكثر تركيزاً في القاعدة العراقية.

٣. اما مسألة الإفصاح عن الموجودات البيولوجية فنلاحظ ان المعيار الدولي والقاعدة العراقية قد ركزا على ان يكون الإفصاح بشكل واضح لكل من اقيام الموجودات البيولوجية والسياسات المتبعة في مسألة تقييم الموجود إلا أن المعيار الدولي قد أشار بشكل أكثر تركيزاً الى عملية الإفصاح عن البيانات عن الموجودات البيولوجية حتى تساعد هذه البيانات على تحديد التوقيتات للتدفقات النقدية المستقبلية .

### الموجودات البيولوجية / الزراعة

٤. يتم الاعتراف بالمحاصيل الزراعية في المعيار الدولي عندما تسيطر الشركة على هذه المحاصيل وتتوقع ان تتدفق منها منافع اقتصادية . اما القاعدة العراقية فقد أشارت الى انه يتم الاعتراف بالمحاصيل الزراعية إذا كان الهدف من المحاصيل الزراعية هو إنشاء المشروع الزراعي. نلاحظ انه ربما يكون هناك اختلاف في صياغة التعبير عن مسألة الاعتراف بالمحصول الزراعي إلا ان الهدف واضح فالمعيار والقاعدة تعترف بالمحصول الزراعي إذا كان هو أساس العمل وهو المحقق للدخل في الفترات القادمة . فليس هناك اي اختلاف بين المعيار والقاعدة العراقية.

٥. ما يخص المغروسات المعمرة فنلاحظ ان القاعدة العراقية قد امتازت على المعيار الدولي هنا إذ أشارت القاعدة العراقية بشكل مفصل ومركز الى ان الزراعة هي محاصيل زراعية ومغروسات معمرة وهي من الموجودات الثابتة وان المصاريف المنفقة عليها هي مصاريف رأسمالية ماعدا مصاريف مرحلة الاثمار فهي مصاريف جارية تحمل في قائمة الدخل اما المعيار الدولي فلم يميز بين المحاصيل الزراعية بل أشار إليها بشكل عام وعليه نلاحظ ان القاعدة العراقية قد تميزت عن المعيار الدولي بهذه الفقرة (المغروسات المعمرة) كونها إحدى أهم الفقرات والتي تعد كموجودات ثابتة بالنسبة للشركات الزراعية فهي مصدر الدخل لتلك الشركات وليس من العدل ان لا يشار إليها بشكل خاص.

٦. تقاس المحاصيل الزراعية (المحاصيل الحقلية والمغروسات المعمرة) في القاعدة العراقية

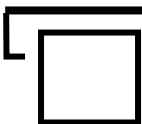


المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم ٤١ والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم ١١ دراسة تحليلية مقارنة

على أساس الكلفة أو السوق ايهما اقل الا انه ميز المغروسات المعمرة في عملية القياس اما المعيار الدولي فيستخدم القيمة العادلة مخصوصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع أما إذا لم يكن بالإمكان تحديد القيمة العادلة فانه يوصي المعيار باستخدام سعر اخر معادل في السوق إذا لم يكن هناك تغير كبير في النشاط الاقتصادي . وكما اشرنا في الفقرة (١) فإننا نرى ان القيمة العادلة هي المقياس الأنسب لتقييم الموجودات البيولوجية سواء كانت (حيوانات ام محاصيل زراعية) كونها الأكثر واقعية للنشاط الاقتصادي.

٧. الإفصاح عن المحاصيل الزراعية فقد أشار المعيار الدولي انه يجب الإفصاح عن كل الأرباح والخسائر الناجمة في أثناء الفترة الحالية وان تقدم الشركة وصفاً لكل مجموعة من الموجودات البيولوجية اما القاعدة العراقية فقد أشارت الى ان تفصح الشركة عن المبالغ المتحققة عن بيع الموجودات الحية حسب نوع تلك الموجودات فيما اذا كانت معدة لأغراض البيع فتعد إيرادا جاريا أو معدة للاستغلال فتعد إيرادا رأسماليا وتؤكد القاعدة عرض كلف الزراعة القائمة بحساب مستقل وبهذا حددت القاعدة العراقية نوع الإيراد المتولد من المحاصيل الزراعية كلاً حسب نوعها في بند مستقل وأوصت القاعدة على تحديد كلف الزراعة الخاصة بالبند المعني بحساب مستقل أي توصي القاعدة على تحديد نتيجة العمل من ربح أو خسارة من خلال المقارنة بين إيراد البند الزراعي وكلفته وبالتالي تحديد نتيجة من ربح أو خسارة. وبهذا فلا خلاف ما بين المعيار الدولي والقاعدة العراقية في مسألة الإفصاح عن المحاصيل الزراعية ولو أن هناك اختصار في السرد في عملية الإفصاح عن الأرباح والخسارة وكيفية تحديدها والإفصاح عنها فلا بد من توضيح فقرة الإفصاح عن الأرباح والخسائر بشكل أكثر توضيحاً وتفصيلاً وبشكل علني في القاعدة حتى تكون هناك وضوح في التطبيق من قبل الشركات الزراعية .

٨. ما يخص تحديد قيمة المخزون البيولوجي فنلاحظ ان القاعدة العراقية قد فصلت وبشكل مركز إلى أنواع المخزون فقد يكون المخزون البيولوجي حيوانيا وهي المواليد من الحيوانات وتقاس بالكلفة ويعامل الفرق بين اقيام المواليد في أول الفترة (مخزون أول المدة) عن اقيام المواليد في آخر الفترة (كمخزون آخر المدة) في قائمة الدخل . اما المعيار الدولي فقد أوصى باستخدام القيمة العادلة كمقياس لتقييم المخزون وأشار الى تسوية التغيرات في القيمة العادلة للموجودات البيولوجية في بداية الفترة عنها في نهاية الفترة . وعليه فان القاعدة العراقية تعتمد على الكلفة في تقييم المواليد الا انه من الأفضل ان تستخدم المقياس المعتمد من قبل المعيار





الدولي وهي القيمة العادلة .

٩. ما يخص الاندثار نلاحظ ان المعيار الدولي لم يشر بشكل ملحوظ الى فقرة الاندثار إلا ان بعضهم يرى ان الاندثار يحتسب على القيمة الدفترية للموجود البيولوجي. اما القاعدة العراقية فقد عرفت دور التناقص والاضمحلال (الاندثار للموجودات البيولوجية) أي النقص في القدرة الإنتاجية للموجود البيولوجي ويثبت هذا النقص في حساب الاندثار ويطرح من قيمة الموجود البيولوجي الثابت. عليه فالقاعدة العراقية تميزت بالإشارة الى هذه الفقرة أكثر من المعيار الدولي.

## التوصيات

### التوصيات العامة:

لابد من الاعتماد على المعايير الدولية في التطبيقات المحاسبية كونها تمثل الدستور للعمل المحاسبي والمعتمد من قبل دول العالم وحتى لا يكون هناك اختلاف بين التطبيقات المحاسبية المطبقة في العراق عنها في العالم.

### اما التوصيات الخاصة في مجال الدراسة فهي:

من الممكن تعديل القاعدة العراقية رقم 11 لبعض الجوانب المهمة والتي تتعامل مع التغيرات الحاصلة في الوضع الاقتصادي والتي أصبحت تتمثل بمشاكلات تواجه المحاسب في الواقع العملي وهذه الجوانب:

١. من الضروري التوصية بالاعتماد على استخدام القيمة العادلة في مسألة قياس الموجودات البيولوجية وتقييمها لكون القيمة العادلة أساسا يحاكي الواقع ويقيم الموجودات بأقيامها الواقعية.

٢. التركيز في القاعدة العراقية على مسألة الاعتراف بالموجودات البيولوجية والإشارة بشكل صريح وواضح الى المكاسب والخسائر المتحققة عن الاعتراف بالموجودات البيولوجية.

٣. ان المغروسات الزراعية المعمرة قد أشارت اليها القاعدة العراقية بشكل واضح وصريح وهذا من الضروري كون هناك ثروة اقتصادية متمثلة بالغابات التي يجب أن يكون هناك تنظيم لحسابات تلك الثروات الا انه من الممكن ان تقييم على أساس القيمة العادلة لتعبر بشكل



المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم ٤١ والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم ١١ دراسة تحليلية مقارنة  
.....  
دقيق على قيمة الثروة في الاقتصاد العراقي.

## المصادر

١. ابو شحاتة, احمد محمد, " معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي", الطبعة الاولى, مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع, ٢٠١٠, ص ٢٥.
٢. ابو نصار, محمد, جمعة حميدات, "معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية, الجوانب النظرية والعملية", الطبعة الثانية, عمان, ٢٠٠٩.
٣. الخطيب, خالد راغب, "المحاسبة في المنشآت والمؤسسات الزراعية", الطبعة الاولى, دار البداية للطباعة والنشر, القاهرة, مصر, ٢٠٠٩.
٤. الغبان, فائزة ابراهيم واثار صبري محمود الغبان, " النظم المحاسبية المتخصصة", الطبعة الثانية, مكتبة الذاكرة, ٢٠٠٩-٢٠١٠.
٥. المليجي, فؤاد السيد, "المحاسبة في المنشآت الزراعية والحيوانية", الطبعة الاولى, مؤسسة رؤية للطباعة والنشر, ٢٠٠٧.
6. Drury, C, "Management and Cost Accounting", 3<sup>rd</sup> edition, copy right Chapman and Hall, London, 1992
7. Riley, Simon, "Accounting Articles for Students IAS, 41, Agriculture.
8. Wheeling, Barbara, "agriculture accounting : A case on asset valuation ", Pueblo, Colarado, University of Southern Colorado, 2010.
9. [www.dorar-alirq.net](http://www.dorar-alirq.net) (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي)
10. [www.doc.jacpa.org.jo/images.com](http://www.doc.jacpa.org.jo/images.com) مشروع-القانون-المحاسبين-القانونيين-الاردنيين
11. [www.world.ac.net/vb/attment.com](http://www.world.ac.net/vb/attment.com) (د.مامون احمد)
12. [www.jps.dir.com](http://www.jps.dir.com)

