

امكانية تبني معيار IAS41 في القياس والافصاح عن الأصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية العراقية (دراسة تطبيقية في شركة الرياس للدواجن والأعلاف)

يحيى راضي صالح / باحث / yahya.R.S@uomustansiriyah.edu.iq
أ.م.د. احمد سعد جاري / الجامعة المستنصرية / كلية الإدارة والاقتصاد

P: ISSN : 1813-6729
E : ISSN : 2707-1359

<https://doi.org/10.31272/jae.i137.1147>

مقبول للنشر بتاريخ: 2022/9/28

تاريخ أستلام البحث : 2022/9/4

المستخلص:

يهدف البحث الى بيان تبني معيار المحاسبي الدولي IAS41 في القياس والافصاح عن الأصول البيولوجية في الوحدات الزراعية العراقية, وذلك بالتطبيق على شركة الرياس للدواجن والأعلاف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية, حيث تم اختيار شركة الرياس للدواجن والأعلاف من بين 7 شركات تمثل قطاع الزراعة في العراق, وبحسب توفر البيانات و لخمس سنوات, وقد تم عرض جداول القياس بالقيمة العادلة وجداول الكشوفات المالية للأفصاح عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة للشركة في ضوء تبني المعيار IAS41, و من اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث هي امكانية تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS41 في الوحدات الاقتصادية الزراعية العراقية وتقييم الأصول البيولوجية وفقاً لمنهج السوق, و امكانية الافصاح عن الأصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية الزراعية العراقية وفق متطلبات المعيار IAS41, بينما كانت ابرز التوصيات التي توصل اليها, هي ضرورة قياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة لان هذا القياس يتناسب مع طبيعة هذه الأصول التي تمر بالعديد من مراحل التحول البيولوجي اضافة الى تغيرات اسعار السوق, وتبني معيار المحاسبي الدولي IAS41 في الوحدات الاقتصادية الزراعية العراقية.

الكلمات المفتاحية : المعيار الدولي IAS41 , القاعدة المحاسبية 11, الأصول البيولوجية .



مجلة الإدارة والاقتصاد
مجلد 48 / العدد 137 / آذار / 2023
الصفحات : 175 - 190

* بحث مستل من رسالة ماجستير .

المقدمة :

يعتبر النشاط الزراعي أحد أهم الموارد الأساسية للتنمية الاقتصادية حيث يحظى باهتمام العديد من بلدان العالم, و يلعب هذا النشاط دوراً مهماً في الجانب الاقتصادي والبيئي والاجتماعي, حيث يتضمن هذا النشاط مجموعة من الأصول تسمى الأصول البيولوجية وتتميز هذه الأصول بالخصائص الفريدة من نوعها حيث تمر بالعديد من مراحل التحول البيولوجي كالنمو والتكاثر والانتاج والأضمحلال وهذه المراحل تسبب تغيرات كمية ونوعية تطرأ على هذه الأصول, وتساهم الأصول البيولوجية بشقيها النباتي والحيواني في توفير الأمن الغذائي الى جانب الأمن الاقتصادي من خلال ردد الاسواق بمنتجاتها التي تدخل في الكثير من الصناعات الغذائية, وتمثل هذه الأصول الأنشطة الرئيسية للوحدات الاقتصادية الزراعية, وتحتاج الأصول البيولوجية الى معالجات محاسبية تتسم بالدقة وتناسب مع طبيعتها لذلك فقد اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في سنة 2003 المعيار المحاسبي الدولي IAS41 بعنوان (الزراعة) وفي ضوء هذا المعيار تستخدم بدائل للقياس والأفصاح عن التكلفة التاريخية في تقييم الأصول البيولوجية وهو القياس والأفصاح بالقيمة العادلة, وبعد تبني الحكومة العراقية المعايير الدولية في القطاع المصرفي اعتباراً من سنة 2016, على ان تتبنى باقي الوحدات الاقتصادية المعايير ابتداءً من السنة المالية 2022 ولكون تبني المعايير الدولية يعزز موثوقية المعلومات المالية وشفافية القوائم المالية بما يلبي حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية, المستثمرين وغيرهم ويساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة, من هنا جاءت فكرة البحث لامكانية بيان تبني معيار IAS41 في الوحدات الاقتصادية العراقية.

المحور الأول

منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً : مشكلة البحث

تمتاز الأصول البيولوجية بمجموعة من الخصائص تميزها عن الأصول الأخرى كالنمو والتكاثر والاضمحلال, وهذا التميز ادى الى خصوصية في القياس والأفصاح عن هذه الأصول و التي تحتاج الى تقييم مستمر, وقد عالج المعيار المحاسبي الدولي IAS41 مشاكل القياس والأفصاح لهذه الأصول بالاعتماد على القيمة العادلة, ومع توجه العراق لتبني معايير المحاسبة الدولية في جميع القطاعات ومنها القطاع الزراعي, لذلك تبرز مشكلة البحث بعدم تلبية النظام المحاسبي المطبق في العراق والقاعدة المحاسبية (11) التي أقرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية عام 1998 لمتطلبات القياس والأفصاح عن هذه الأصول المهمة ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:-

1- هل القياس والأفصاح عن الأصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية العراقية يوفر معلومات ملائمة للمستخدمين عن هذه الأصول.

2 - ما مدى امكانية تبني المعيار الدولي IAS41 في القياس والأفصاح عن الأصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية العراقية.

ثانياً :اهمية البحث

تظهر أهمية البحث من أهمية النشاط الزراعي فهو يمثل العنصر الأساسي للتنمية الاقتصادية وبهدف تشجيع الاستثمار وجذب المستثمرين نحو هذا النشاط ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة فيما يتعلق بالوحدات الاقتصادية الزراعية العراقية, ولتوجه العراق نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار الدولي IAS41 وللخصوصية التي تتميز بها الأصول البيولوجية جاء هذا البحث كخارطة طريق لتبني هذا المعيار.

ثالثاً :هدف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الاتي:-

1- بيان المرتكزات الفكرية التي يستند اليها القياس والأفصاح عن الأصول البيولوجية وفق تبني المعيار IAS41.

2 - بيان امكانية تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS41 في الوحدات الاقتصادية العراقية.

رابعاً : فرضية البحث

للأجابة على تساؤلات مشكلة البحث ولتحقيق اهداف البحث يمكن صياغة الفرضيات الآتية:-

1- الفرضية الرئيسية: امكانية تبني معيار المحاسبي الدولي IAS41 في القياس والأفصاح عن الأصول البيولوجية في العراق, ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:-

أولاً : امكانية تقييم الأصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية الزراعية في العراق بالقيمة العادلة.
ثانياً : امكانية الافصاح عن الأصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية الزراعية في العراق وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS41.

خامساً : حدود البحث

الحدود المكانية : تم اختيار شركة الريباس للدواجن والأعلاف عينة البحث ومقرها في محافظة اربيل.
الحدود الزمانية : تم اختيار التقارير المالية لشركة الريباس للدواجن والأعلاف من سنة 2016 لغاية 2021.
الدراسات السابقة :
الدراسات العربية:

1- دراسة (التميمي و حسن 2012)

دراسة بعنوان (المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم 41 والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11)

تهدف هذه 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, وان اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة هي ان المعيار الدولي IAS41 يعتمد على القيمة العادلة في مسألة قياس وتقييم الموجودات البيولوجية الا ان القاعدة العراقية تعتمد في تقييم القطيع الإنتاجي على الكلفة التاريخية اما اذا كان القطيع تجارياً فعلى أساس الكلفة أو السوق أيهما أقل, ونلاحظ أن المعيار الدولي هو الأفضل في مسألة تقييم الموجودات البيولوجية لأنه يعتمد على القيمة الأقرب للواقع وبالتالي يضيف على معلومات المحاسبة خاصية الملائمة.

2- دراسة (دراسة مسوده و دقامسه, 2017)

دراسة بعنوان (معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي (41) الزراعة") دراسة تحليلية في الشركات الزراعية في الأردن.

هدفت الدراسة إلى بيان المعوقات التي تواجه الشركات الزراعية الأردنية من وجهة نظر المحاسبين والمتعلقة بقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي (41) "الزراعة", وان اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة هي ان الشركات الزراعية الأردنية من وجهة نظر المحاسبين تواجه معوقات عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وترتبط هذه المعوقات في كيفية معالجة المكاسب (الخسائر) غير المتحققة.

الدراسات الاجنبية:

1- دراسة (Mates & Grosu 2008)

دراسة بعنوان (التقييم والاعتراف بالأصول البيولوجية والأنشطة الزراعية وفقاً لمعيار المحاسبي الدولي IAS41) دراسة تحليلية في الشركات الزراعية في رومانيا.

تهدف الدراسة الى وصف المعالجة المحاسبية و البيانات المالية والمعلومات المتعلقة بالأصول البيولوجية والأنشطة الزراعية من نقطة الحصاد وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS41, وان اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة تبين ان الوحدة الزراعية تقدم القيم المحاسبية للأصول البيولوجية بشكل منفصل في البيانات المالية السنوية, اضافة الى وصف كل مجموعة من الأصول الحيوية على حدة ووصف طبيعة أنشطتها.

2- دراسة (Kontsevaya et al., 2020)

دراسة بعنوان (محاسبة وتحليل نتائج التحول للأصول البيولوجية في الشركات الزراعية للاتحاد الروسي) دراسة تطبيقية في الشركات الزراعية للاتحاد الروسي.

تهدف الدراسة إلى اقتراح إجراء جديد لتحليل النتائج المالية للوحدات الزراعية فيما يتعلق بالأصول البيولوجية, وان اهم لاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة هي ان التقييم بالقيمة العادلة يساعد في اتخاذ قرارات إدارية صحيحة, كما يعتمد حساب مؤشرات الربحية للأصول الحيوية على القيمة العادلة.

المحور الثاني

الجاناب النظري

أولاً: مفهوم وطبيعة الأصول البيولوجية Biological Assets

تبرز أهمية الأصول البيولوجية انها مصدرراً للإيرادات أو دخلاً كبيراً للوحدات الاقتصادية الزراعية لقيامها في العديد من الأنشطة مثل زراعة الغابات ومزارع العنب وتربية الماشية, لذلك يظهر هذا النوع من الأصول عادةً في قائمة المركز المالي للوحدات الاقتصادية الزراعية, و تتغير الأصول البيولوجية زيادةً وانخفاضاً بشكل طبيعي وهذا مايميزها عن باقي الأصول, يمكن أن يكون الطلب على أنواع مختلفة من الأصول البيولوجية ,

امكانية تبني معيار IAS41 في القياس والافصاح عن الاصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية العراقية (دراسة تطبيقية في شركة الريباس للداوجن والاعلاف)

مثلها مثل السلع الأخرى، مرتفعاً أو منخفضاً، اعتماداً على الموسم، يمكن أيضاً فقدها أو تلفها عادةً بسبب تعرضها للعديد من الظروف البيئية أو غيرها، من المهم ملاحظة أن مصطلح "الأصول البيولوجية" فريد في مجال المحاسبة لغرض التصنيف الواضح وتحديد الأصول المملوكة للوحدات الاقتصادية الزراعية حيث تمثل مصدرًا أساسيًا لدخل الوحدة الاقتصادية الزراعية

(<https://corporatefinanceinstitute.com,2021.11.10>)

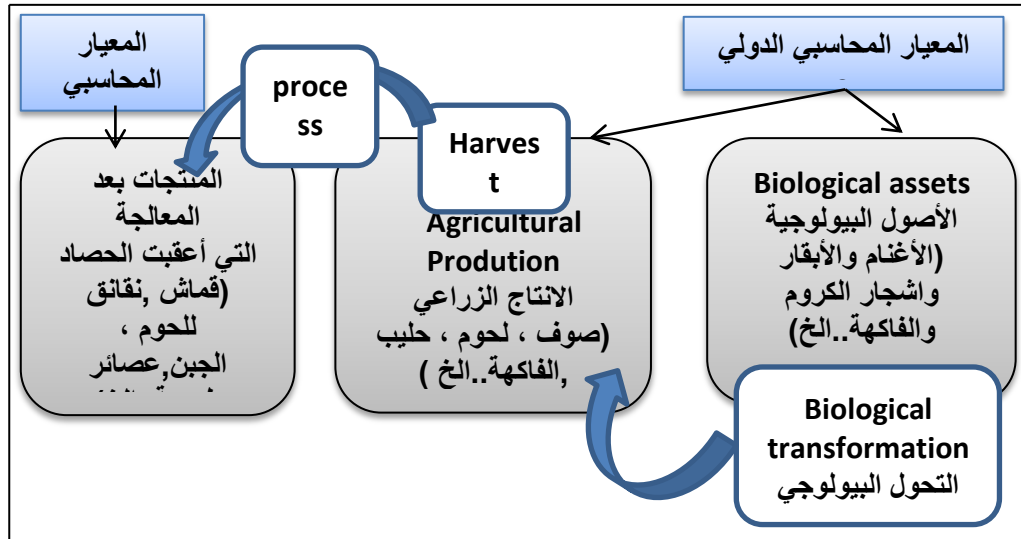
وتعد الأصول البيولوجية أحد أنواع الأصول الأخرى، و تستخدم في النشاط الزراعي ولها العديد من الخصائص التي تميزها عن الأصول الأخرى، وتتم هذه الأصول بعدة مراحل كعمليات النمو والتكاثر والتدهور، وما ينتج عن هذه المراحل من تغييرات كمية ونوعية، تنعكس على عمليات الاعتراف والقياس المحاسبي (الصفراوي، 2016: 28).

إن أهم ما يميز هذه الأصول هو التحول البيولوجي من نمو وتكاثر و إنتاج و الاضمحلال، و ينتج عن التحول البيولوجي تغييرات كمية ونوعية في هذه الأصول الحيوية، (لطفی و آخرون، 2018: 433).

ويعرف المعيار المحاسبي الدولي IAS41 التحول البيولوجي هو عمليات النمو والتحليل والإنتاج والتكاثر التي تسبب تغييرات كمية أو نوعية في الأصل الحيوي ويؤدي التحول الحيوي إلى الأنواع التالية من النتائج تتمثل بالآتي:-(IFRS,2022:Part A,IAS41,1615).

1- تغييرات في الأصل من خلال:

- النمو (زيادة في كمية أو تحسن في نوعية حيوان أو نبات).
 - التدهور (انخفاض في كمية أو تردي في نوعية حيوان أو نبات).
 - التكاثر (إنتاج حيوانات حية أو نباتات إضافية).
- 2- إنتاج محصول زراعي مثل عصارة الشجر وأوراق الشاي والصوف والحليب.
- والشكل (1) يوضح عمليات الأنشطة الزراعية المتعلقة بالأصول البيولوجية.



الشكل (1) عمليات الأنشطة الزراعية

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد إلى

Garcia ,Javier Sorolla,(2019),Discussion on the valuation of biological, assets:fair value vs.historical cost,(P5).

لقد ورد مصطلح الأصول البيولوجية في العديد من المعايير المحاسبية الصادرة عن المنظمات المهنية وقد أطلقت المعايير المحاسبية والإرشادات المحلية لبعض البلدان لفظ الأصول البيولوجية Biological Assets (الحية / الحيوية) على تلك الكائنات الحية غير البشرية، والجدول (1) يوضح مفهوم الأصول البيولوجية وفق ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن المنظمات المهنية والإرشادات والقواعد المحاسبية المحلية وهي كالآتي:-

الجدول (1) مفاهيم الاصول البيولوجية

ت	المصدر	المفهوم
1	القاعدة المحاسبية العراقية (11) لسنة 1998 مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق 1998	هي المجاميع الحية لأصناف النباتات والحيوانات التي بحوزة الوحدات الاقتصادية الزراعية ، سواء لأغراض الإنتاج أو المتاجرة (البيع).
2	المعيار المحاسبي الدولي IAS41 لسنة 2003 (IFRS,2022:Part A,IAS41,1613)	الاصل الحيوي هو نبات او حيوان حي.

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى المعيار IAS41 والقاعدة المحاسبية 11.

ثانياً: تصنيف الأصول البيولوجية بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS41

تصنف الاصول البيولوجية وفق المعيار IAS41 الى نوعين اصول حيوية للاستهلاك واصول حيوية للإنتاج (IFRS,2022:Part A,IAS41,1618).

اولاً: اصول حيوية للاستهلاك

هي الاصول التي سيتم حصادها على أنها منتج زراعي أو بيعها على أنها أصول حيوية، من الأمثلة على الأصول الحيوية للاستهلاك الماشية لإنتاج اللحوم، والماشية لأغراض البيع، والأسماك في المزارع، والمحاصيل مثل القمح والذرة، والمنتج الذي ينمو على النبات المثمر والأشجار التي تتم زراعتها لأجل الخشب.

ثانياً: اصول حيوية للإنتاج

تختلف هذه الاصول عن الأصول الحيوية للاستهلاك، مثل الماشية التي ينتج منها الحليب، وأشجار الفاكهة التي يتم حصاد الفاكهة منها، لا تعد الأصول الحيوية للإنتاج منتجات زراعية، ولكنها بدلا من ذلك، يتم الاحتفاظ بها لتحمل منتج يمكن تصنيف الأصول الحيوية إما على أنها أصول حيوية مكتملة النمو أو أصولا حيوية في طور النماء.

- الأصول الحيوية مكتملة النمو: هي الاصول التي حققت مواصفات قابلة للحصاد (الأصول الحيوية للاستهلاك) أو تكون قادرة على تحمل مواسم حصاد منتظمة للأصول الحيوية للإنتاج.
- الاصول الحيوية في طور النماء: هي الاصول التي لم تصل الى درجة النضج اي انها لم تصل مرحلة الحصاد وانها لازالت غير قادرة على الاثمار.

والجدول (2) يوضح بعض الامثلة على الاصول الحيوية والواردة ضمن المعيار المحاسبي IAS41.

الجدول (2) امثلة عن الاصول الحيوية الواردة ضمن المعيار IAS41

الاصول الحيوية	المنتج الزراعي	المنتجات التي هي نتاج التصنيع بعد الحصاد
القمح	الصوف	الغزل،السجاد
الاشجار في مزرعة الاخشاب	الاشجار المقطوعة	الواح الخشب، نشارة الخشب
ماشية لالبان	الحليب	الجبن
الالبان	الذبائح	لحم الابقار المصنع
نبات القطن	القطن المحصود	الخيوط والملابس
قصب السكر	القصب المحصود	السكر
نباتات التبغ	الاوراق المقطوفة	التبغ المصنع
شجيرات الشاي	الاوراق المقطوفة	الشاي
كرمات العنب	العنب المقطوف	العصير
اشجار الفاكهة	الفاكهة المقطوفة	الفاكهة المصنعة
نخيل الزيت	الفاكهة المقطوفة	زيت النخيل
اشجار المطاط	عصارة الشجر المحصودة	منتجات المطاط

بعض النباتات، على سبيل المثال، شجيرات الشاي، وكرمات العنب، ونخيل الزيت، وأشجار المطاط تستوفي -عادة- تعريف نبات مثمر وتقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي IAS16. وبالرغم من ذلك، فإن المنتج الذي ينمو على النباتات المثمرة، على سبيل المثال، أوراق الشاي، والعنب، وثمره نخيل الزيت ولبن الشجر، يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي IAS41.

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى (IFRS,2022:Part A,IAS41,1613).

ثالثاً: تصنيف الأصول البيولوجية بموجب القاعدة المحاسبية (11)

تصنف الاصول البيولوجية وفق القاعدة المحاسبية (11) الى نوعين رئيسيين هما الحيوانات والنباتات:- (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، مصدر سابق، القاعدة المحاسبية 11:2-3).

- 1- الحيوانات Animals**
- وتعني الثروة الحيوانية التي تمتلكها الوحدات الاقتصادية الزراعية لغرض الحصول على منتجاتها أو لغرض تسمينها وإكثارها بقصد المتاجرة بها أو استخدامها في الإنتاج.
- **القطيع الإنتاجي :** ويقصد به الحيوانات التي ليست للبيع ولكنها تباع حين يصبح عمرها كبيراً أو لسبب عرضي آخر، ومن أمثلتها الدجاج البياض، الماشية لإنتاج الحليب.
 - **القطيع التجاري :** ويقصد به القطيع الماشية لأغراض البيع و التسمين، الأغنام، الخيول.

- 2- النباتات Plants :**
- تتضمن النباتات الإنتاج الزراعي الذي يتم تصنيفه الى نوعين رئيسيين هما:-
- **الزراعة الحقلية :** ويتم تقسيمها إلى نوعين زراعة المحاصيل المتمثلة في (البقوليات، زراعة الحبوب، البذور الزيتية، محاصيل الأعلاف) وزراعة الخضراوات مثل (الخيار، الطماطة، الوريقات، البطاطا، البصل)
 - **المزروعات المعمرة :** المغروسات لأكثر من سنة وتعتبر من الموجودات الثابتة، وتمر هذه المزروعات عادة بثلاث مراحل تتمثل في فترة الإنشاء والتكوين، فترة الإثمار، فترة التناقص والاضمحلال، كاشجار البرتقال، الرمان.

رابعاً: تبني المعايير المحاسبية الدولية في العراق

حققت معايير المحاسبة الدولية تطبيقاً واسعاً للعديد من بلدان العالم وذلك لما تتسم به هذه المعايير من الجودة العالية والتي انعكست على معلومات التقارير المالية، إضافة الى الحاجة الى لغة محاسبية عالمية موحدة بسبب الاختلاف في الاساليب المحاسبية المتبعة بين دول العالم والتي تؤدي الى ظهور تناقضات في النتائج والمعلومات المحاسبية وبالتالي أصبح تبني هذه المعايير ضرورياً من اجل الارتقاء بمهنة المحاسبة ومواكبة التغيرات التي تحدث في البيئة الاقتصادية، لذلك اتجهت العديد من الدول لتبني ما يصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB لما يتوفر في المعايير المحاسبية الدولية من أهمية في توفير الإرشاد والتوجيه في قياس العمليات والأحداث وعرضها باطار دولي يؤدي الى تخفيف الاختلافات بين الدول (سلمان وجاري، 2017:5).

وفي العراق سعى للانفتاح على الاقتصاد العالمي بعد عام 2003 والاندماج في بيئة الأعمال الدولية لجذب الاستثمارات وتسريع عجلة النمو الاقتصادي التي يحتاجها البلد (سلمان وجاري، 2017:2). وعلاوة على ذلك فقد اصدر البنك المركزي العراقي في عام 2016 وثيقة بعنوان الانتقال من النظام المحاسبي الموحد الى المعايير المحاسبية الدولية للبنوك وشركات التأمين، حيث تضمنت هذه الوثيقة وجوب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في اعداد وعرض القوائم المالية بدءاً من عام 2016⁽¹⁾ (البنك المركزي العراقي، 2016).

وفي عام 2017 قرر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بجلسته المنعقدة في تاريخ 11/26/2017 بتبني بعض المعايير الدولية وحدد تاريخ سريان التطبيق على القوائم المالية للسنة المالية المنتهية في عام 2021 وذلك بموجب الكتاب الصادر من ديوان الرقابة المالية الاتحادي ذي العدد 5/5/2 27800⁽²⁾ والمورخ في 12/14/2017 وقد اكد على ضرورة اقامة دورات تدريبية حول تلك المعايير للجامعات والمكاتب الاستشارية وان ديوان الرقابة المالية الاتحادي قام بتنظيم دورات وندوات في الجامعات وتشجيع طلبة الدراسات العليا بأعداد بحوث تتناول تبني تلك المعايير (عبدون وحمدان، 2019:6). وتطلبت هذه التحولات في العراق اجراء تحديث للنظام المحاسبي الموحد ليلبي الاحتياجات الحالية والمستقبلية، ولتحقيق الانسجام مع الهدف الرئيسي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتمثل بتوحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية وإصدار التقارير المالية الملائمة على المستوى الدولي (النظام المحاسبي الموحد، 2011:2-3).

خامساً: متطلبات تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS41 في العراق

يتطلب تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS41 في الوحدات الاقتصادية الزراعية العراقية مجموعة من الشروط تتمثل بالآتي:- (IFRS,2022:Part A,IAS41,1616-1621).

- 1- الاعتراف :** يجب على الوحدة الاقتصادية الزراعية الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المنتج زراعي المحصود من الأصل البيولوجي عندما تسيطر الوحدة الاقتصادية الزراعية على الأصل البيولوجي نتيجة لأحداث سابقة،

⁽¹⁾ كتاب البنك المركزي العراقي ذي العدد 9/12 بتاريخ 1/4/2016 الانتقال من النظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين الى المعايير الدولية.

⁽²⁾ كتاب ديوان الرقابة المالية الاتحادي ذي العدد 5/2/27800 بتاريخ 12/14/2017 تبني المعايير الدولية على القوائم المالية للسنة المنتهية في عام 2021.

ويكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل البيولوجي سوف تتدفق إلى الوحدة الاقتصادية الزراعية، إضافة أنه يمكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

2- القياس: يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي نهاية كل فترة تقرير بقيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، وتشمل التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (العمولات للوسطاء، تكاليف نقل الأصول إلى السوق)، أما الأصول البيولوجية التي لا تتوفر لها أسعار سوق معلنة فإنه يجب قياس الأصل البيولوجي بتكلفته مطروحاً منها مجمع استهلاك متراكم أو مجمع خسائر انخفاض في القيمة. ويجب أن يتم قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي بقيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف عند نقطة البيع، ويمكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو منتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي وفقاً للصفات المهمة كالعمر أو النوعية وتختار الوحدة الاقتصادية الزراعية تلك الصفات المستخدمة في السوق على أنها أساس للتسعير.

3- المكاسب والخسائر: يجب أن يتم إدراج المكسب أو الخسارة الناشئة عند الإثبات المبدئي للأصل البيولوجي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف المقدرة عند نقطة البيع، و المكاسب والخسائر الناشئة عن تغير في القيمة العادلة للأصل البيولوجي مطروحاً منها تكاليف المقدرة عند البيع، ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها، و يجب أن يتم إدراج المكسب أو الخسارة الناشئة عند الإثبات المبدئي للمنتج الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.

4- المنح الحكومية: يجب أن يتم إثبات المنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بالأصل البيولوجي ضمن الربح أو الخسارة، فقط عندما تكون مستحقة التحصيل، أما إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة عندما تطلب من الوحدة الاقتصادية الزراعية عدم مزاولة النشاط الزراعي معين، يجب أن تثبت المنحة الحكومية ضمن الربح أو الخسارة فقط عندما يتم استيفاء الشروط المرتبطة بالمنحة الحكومية.

5- الإفصاح:

أولاً: يجب على الوحدة الاقتصادية الزراعية أن تفصح عن مجموع المكاسب أو الخسائر الناشئة خلال الفترة الحالية عند الإثبات المبدئي للأصول البيولوجية والمنتج الزراعي وعن التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للأصول البيولوجية.

ثانياً: يجب على الوحدة الاقتصادية الزراعية أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول البيولوجية.

ثالثاً: تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الأصول البيولوجية مع التمييز بين الأصول البيولوجية للأستهلاك والأصول البيولوجية للإنتاج أو بين الأصول البيولوجية مكتملة النمو والأصول البيولوجية في طور النماء.

رابعاً: يجب على الوحدة الاقتصادية الزراعية أن تفصح عن طبيعة أنشطتها التي تنطوي على كل مجموعة من الأصول البيولوجية وعن القياسات غير المالية أو التقديرات للكميات المادية.

خامساً: يجب على الوحدة الاقتصادية الزراعية أن تفصح عما يأتي:-

- ان وجود الأصول البيولوجية تكون ملكيتها مقيدة، والمبالغ الدفترية لها، والمبالغ الدفترية للأصول البيولوجية المرهونة كضمان للالتزامات.
- مبلغ الالتزامات لتطوير أو اقتناء الأصول البيولوجية.
- استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي.

سادساً: تقديم افصاحات اضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به تتضمن وصف الأصول الحيوية وتوضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به، وطرق الاستهلاك والأعمار الانتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة كذلك إجمالي المبلغ الدفترى ومجمع الاستهلاك في بداية ونهاية الفترة، ويجب ان يتم الإفصاح عن طبيعة المنح الحكومية المثبتة في القوائم المالية والشروط التي تم تطبيقها والانخفاض المتوقع في مستوى المنح الحكومية.

حيث يذكر (Khushvakhtzoda & Nazarov) ان قياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة يمتاز بالآتي:- (Khushvakhtzoda & Nazarov, 2021: 7).

- 1- يعتبر قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية أمراً صعباً بدون وجود سوق نشط لها.
- 2- يرتبط قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية بخصائص فريدة، مثل زيادة قيمة الأصول في العمليات التجارية (المحاصيل، الثروة الحيوانية، إلخ).
- 3- ان الزيادة في قيمة الأصول البيولوجية عند البيع تجعل من الصعب القياس على اساس التكلفة التاريخية. ويذكر (السعبري والعادلي) ان تقييم الأصول البيولوجية وفق مدخل القيمة العادلة له العديد من المميزات حيث ان القيمة العادلة تكون أكثر ملائمة في تمثيل واقع التحول البيولوجي الذي تمر به الأصول البيولوجية من مدخل التكلفة التاريخية، مما يساعد مستخدمي التقارير المالية من تقييم أداء الوحدات الاقتصادية الزراعية وموقفها المالي بشكل سليم، وكما تتناسب القيمة العادلة مع التغييرات التي تحدث نتيجة التحول البيولوجي للأصول

امكانية تبني معيار IAS41 في القياس والافصاح عن الأصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية العراقية (دراسة تطبيقية في شركة الريباس للدواجن والأعلاف)

البيولوجية وهذه التغيرات في الأصول البيولوجية لها علاقة مباشرة مع التغيرات في توقعات المنافع الاقتصادية المستقبلية، وعند وجود اسواق نشطة للأصول البيولوجية يكون مدخل القيمة العادلة أسهل ومناسب وبشكل أفضل من مدخل التكلفة التاريخية وان القيم التي تستند على الاسواق النشطة تكون أكثر وضوح وسهولة في التطبيق (السعري والعدلي، 2019: 146-147).

ويرى (Socoliuc et al., 2014) أن التقييم بالقيمة العادلة للأصول البيولوجية أكثر موثوقية وأكثر صلة ويوفر معلومات مهمة للسوق، أيضاً أن القيمة العادلة المقدره لطروف السوق هي مقياس جيداً لقيمة الأصول البيولوجية ، بحيث لا ينبغي أن تكون هناك شكوكاً فيما يتعلق بملائمة ومصداقية معلومات القيمة العادلة وفي نفس الوقت يمكن للمستخدمين الذين ينشطون في مجال الزراعة تطبيق المعايير الدولية كالمعيار IAS41، لأن هذه المعايير محددة بوضوح ولها طرق تقييم فعالة مما تعكس الواقع الحقيقي، ويمكن أن يؤدي اعتماد المعايير الدولية إلى زيادة موثوقية المعلومات المالية (Socoliuc et al., 2014: 161-162).

المحور الثالث الجاناب العملي

أستناداً الى فرضيات البحث الفرعية وهي:-

أولاً : إمكانية تقييم الأصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية الزراعية في العراق بالقيمة العادلة.
ثانياً: إمكانية الإفصاح عن الأصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية الزراعية في العراق وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS41.

وفق ماتم التطرق اليه مسبقاً سيتم اثبات الفرضيات اعلاه من خلال الآتي:-

أولاً: القياس والافصاح عن الأصول البيولوجية لشركة الريباس للدواجن والأعلاف وفق المعيار IAS41
1- قياس الأصول البيولوجية طويلة الاجل (الدجاج البياض)

يتم قياس و تقييم الأصول البيولوجية طويلة الاجل والمتمثلة بالدجاج البياض بالقيمة العادلة وفق المعيار IAS41، ويعتمد قياس القيمة العادلة على مدخل السوق اي اسعار الدجاج المتوفرة في الاسواق النشطة، وتكون هذه الاسعار على اساس متوسط سعر الدجاجة الواحدة والتي حددها الجهاز المركزي الاحصائي، ويمكن قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية طويلة الاجل الدجاج البياض على اساس متوسط سعر الدجاجة الواحدة وفق الجدول الآتي:-

الجدول (3) قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية (الدجاج البياض) وفق المعيار IAS41

السنة	العدد	متوسط سعر الدجاجة	اجمالي القيمة العادلة
2016	502000	5197 دينار	2,608,894,000
2017	-----	-----	-----
2018	450,000	4545 دينار	2,045,250,000
2019	527,439	4469 دينار	2,357,124,891
2020	552,234	4477 دينار	2,472,351,618
2021	244,570	5718 دينار	1,398,451,260

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى بيانات شركة الريباس، المقابلة الشخصية، الجهاز الاحصائي.

2- قياس الأصول البيولوجية المتداولة (بيض المائدة)

يتم قياس القيمة العادلة وفق المعيار IAS41 للأصول البيولوجية المتداولة بيض المائدة وهو المنتج المحصود من الأصل البيولوجي طويل الاجل الدجاج البياض بالقيمة العادلة، ويعتمد قياس القيمة العادلة على مدخل السوق اي متوسط اسعار الحقل للبيض المتوفرة في الاسواق النشطة، والتي حددها الجهاز المركزي الاحصائي⁽²⁾، ويمكن قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتداولة بيض المائدة على اساس متوسط اسعار الحقل للبيض وفق الجدول الآتي:-

الجدول (4) قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتداولة بيض المائدة وفق المعيار IAS41

السنة	عدد صناديق البيض	عدد البيض	متوسط اسعار الحقل (سعر البيضة)	اجمالي القيمة العادلة
2016	783	281,880	157 دينار	44,255,160
2017	-----	-----	-----	-----
2018	590	212,400	171 دينار	36,320,400
2019	76	27,360	169 دينار	4,623,840
2020	2489	896,040	162 دينار	145,158,480
2021	819	294,840	169 دينار	49,827,960

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى الجهاز الاحصائي وبيانات شركة الريباس والمقابلة الشخصية⁽¹⁾.

(1) بيانات شركة الريباس للدواجن والأعلاف، المقابلة الشخصية بمدير الشركة عبد الحليم احمد جاسم بتاريخ 1-3-2022.

(2) الجهاز المركزي للأحصاء.

* ملاحظة: الصندوق الواحد من البيض يحتوي على 360 بيضة.

ثانياً: قياس مكاسب وخسائر الأصول البيولوجية لشركة الريباس وفق تبني المعيار IAS41

يتم قياس المكاسب والخسائر وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS41 بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، حيث لا تتحمل الشركة هذه التكاليف، وترتبط المكاسب والخسائر بالأحداث الاستثنائية (1)، حيث تعرضت شركة الريباس في سنة 2017 الى خسائر ناتجة عن مرض فلافوزا الطيور وتسبب بهلاك جميع الدجاج البياض وتم اتلاف بيض المائدة مما تسبب بخسائر تم تقديرها على اساس التكلفة التاريخية، ويعتمد قياس القيمة العادلة للمكاسب والخسائر على اسعار السوق التي يحددها الجهاز المركزي الاحصائي وبهذا سيتم الاستناد وفق اسعار الدواجن (متوسط سعر الدجاجة)، ومتوسط اسعار الحقل (متوسط سعر الببضة)، لذلك سيتم قياس هذه الخسائر وفق تبني المعيار IAS41 بالقيمة العادلة من خلال الجدول الآتي:-

الجدول (5) قياس القيمة العادلة لخسائر الأصول البيولوجية لشركة الريباس وفق المعيار IAS41

السنة	العدد	متوسط السعر	اجمالي القيمة العادلة	مكاسب او خسائر
2017	502,000	4968 دينار	2,493,936,000	خسائر دجاج البياض
2017	281,880	157 دينار	44,255,160	خسائر بيض المائدة

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى الجهاز المركزي الاحصائي وبيانات شركة الريباس (3,2).

يتضح مما سبق ان خسائر الأصول البيولوجية تتمثل بالأحداث العرضية او الاستثنائية والتي بدورها تؤدي الى انخفاض الأصول البيولوجية والتي تمثل المصدر الرئيسي ليرادات الشركة، وسيتم الإفصاح عن هذه الخسائر في قائمة الأرباح والخسائر ضمن فقرة المصروفات والخسائر الاخرى وفق تبني المعيار IAS41.

ثالثاً: قياس التغير في المخزون للأصول البيولوجية لشركة الريباس وفق تبني المعيار IAS41

سيتم قياس التغير في مخزون الانتاج التام والمتمثل بالدجاج البياض والتغير في مخزون بضائع بغرض البيع والمتمثل ببيض المائدة بالقيمة العادلة اما التغير في مخزون الانتاج الغير تام يتم قياسه بالكلفة يتطلب هذا القياس افصاحات اضافية وفق تبني المعيار IAS41، حيث يمثل هذا التغير الفرق بالزيادة او النقص في اعداد الأصول البيولوجية، حيث اعتمدت الشركة على قياس هذا التغير في الأصول البيولوجية بالتكلفة التاريخية، ويمكن احتساب عدد الأصول البيولوجية الناتجة عن التغير من خلال تقسيم كلفة التغير في مخزون الانتاج التام (الدجاج البياض) على كلفة الدجاجة الواحدة، اما التغير في مخزون بضائع بغرض البيع (بيض المائدة) فيتم تقسيم كلفة التغير في مخزون بضائع بغرض البيع على كلفة صندوق البيض، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الآتي:-

الجدول (6) احتساب عدد الأصول البيولوجية الناتجة عن التغير لشركة الريباس للدواجن والأعلاف

التغير في مخزون الانتاج التام (دجاج بياض)				
السنة	كلفة التغير (الدجاج البياض)	كلفة الدجاجة الواحدة	عدد الدجاج البياض	نوع التغير
2016	139,890,750	~8,174	17,114	زيادة
2017	-----	-----	-----	-----
2018	1,568,092,500	~3,484.65	450,000	زيادة
2019	1,046,843,500	~4,958	211,142	زيادة
2020	233,427,270	~5,158	45,255	زيادة
2021	1,428,379,690	~17,487	81,682	زيادة
التغير في مخزون بضائع بغرض البيع (بيض المائدة)				
السنة	كلفة التغير (بيض المائدة)	كلفة الصندوق الواحد	عدد صناديق البيض	نوع التغير
2016	57,831,750	45,000 دينار	1285	نقصان
2017	-----	-----	-----	-----
2018	28,955,500	49,000 دينار	590	زيادة
2019	25,279,500	48,000 دينار	526	نقصان
2020	110,841,000	46,000 دينار	2409	زيادة
2021	75,188,675	48,000 دينار	1566	نقصان

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى بيانات شركة الريباس والمعيار IAS41 (1).

(1) المعيار المحاسبي الدولي IAS41، فقرة 26، 27، 28، 29.

(2) بيانات شركة الريباس للدواجن والأعلاف (ملحق 1) والمقابلة الشخصية بمدير الشركة عبد الحليم احمد جاسم بتاريخ 16-3-2022.

(3) الجهاز المركزي الاحصائي (ملحق 2).

(1) بيانات شركة الريباس للدواجن والأعلاف (ملحق 1)، والمقابلة الشخصية بمدير الشركة عبد الحليم احمد جاسم بتاريخ 27-3-2022، ملاحظة الصندوق الواحد يحتوي على 360 ببضة.

(2) المعيار المحاسبي الدولي IAS41، فقرة 12، 13.

امكانية تبني معيار IAS41 في القياس والافصاح عن الاصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية العراقية (دراسة تطبيقية في شركة الريباس للدواجن والاعلاف)

بعد احتساب عدد الاصول البيولوجية الناتجة عن التغير في مخزون الانتاج التام والمتمثل بالدجاج البياض والتغير في مخزون بضائع بغرض البيع والمتمثل ببيض المائدة , سيتم بذلك قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية الناتجة عن التغير والأفصاح عنها في قائمة الارباح والخسائر ضمن حساب الإيرادات, ولتوضيح قياس القيمة العادلة من خلال الجدول الآتي:-

الجدول(7) قياس القيمة العادلة لتغير الاصول البيولوجية لشركة الريباس وفق المعيار IAS41

السنة	العدد	متوسط سعر الدجاجة	اجمالي القيمة العادلة	نوع التغير	
2016	17,114	5197 دينار	88,941,458	زيادة	
2017	-----	-----	-----	-----	
2018	450,000	4545 دينار	2,045,250,000	زيادة	
2019	211,142	4469 دينار	943,593,598	زيادة	
2020	45,255	4477 دينار	202,606,635	زيادة	
2021	81,682	5718 دينار	467,057,676	زيادة	
السنة	عدد صناديق البيض	عدد البيض	متوسط سعر البيضة	اجمالي القيمة العادلة	نوع التغير
2016	1285	462,600	157دينار	(72,628,200)	نقصان
2017	-----	-----	-----	-----	-----
2018	590	212,400	171 دينار	36,320,400	زيادة
2019	526	189,360	169 دينار	(32,001,840)	نقصان
2020	2409	867,240	162 دينار	140,492,880)	زيادة
2021	1566	563,760	169دينار	(95,275,440)	نقصان

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى بيانات شركة الريباس والمعيار IAS41⁽²⁾ .

3- الافصاح عن الاصول البيولوجية طويلة الاجل(الدجاج البياض)

سيتم الافصاح عن الاصول البيولوجية طويلة الاجل والمتمثلة بالدجاج البياض بالقيمة العادلة وفق تبني المعيار IAS41 لشركة الريباس للدواجن والاعلاف⁽¹⁾, حيث سيتم الافصاح عن هذه الاصول بشكل مستقل عن بنود الموجودات الغير متداولة ضمن الكشوفات المالية, ولتوضيح ذلك وفق الجدول الآتي:-

الجدول(8) الافصاح عن الاصول البيولوجية طويلة الاجل الدجاج البياض لشركة الريباس وفق المعيار IAS41

كشف حساب الموجودات غير المتداولة كما في 12/31						
التفاصيل	2016	2017	2018	2019	2020	2021
اراضي بناء	701,562,450	701,562,450	701,562,450	701,562,450	701,562,450	701,562,450
مباني	18,651,829,365	19,050,228,916	18,975,419,916	18,903,197,916	18,868,763,916	22,698,406,037
الات ومعدات	14,461,728,948	14,130,339,508	13,961,003,758	13,955,962,948	13,955,961,448	18,663,615,129
وسائل نقل	397,560,950	210,523,559	190,646,059	273,486,059	253,608,559	233,731,059
عدد وقواب	8,745,850	4,972,630	5,952,380	13,481,130	18,625,880	22,792,930
اثاث	370,874,330	238,574,830	226,415,275	220,688,025	316,353,765	328,487,315
النفقات الايرادية المؤجلة	2,878,897,866	2,878,897,866	2,878,897,866	2,303,118,866	1,971,648,616	1,971,648,616
مشروعات تحت التنفيذ	93,162,000	89,924,250	191,684,525	552,732,964	8,037,572,308	120,986,250
الاصول الحيوية للانتاج: الدجاج البياض (بالقيمة العادلة)	2,608,894,000	-----	2,045,250,000	2,357,124,891	2,472,351,618	1,398,451,260
نباتات (اشجار العنب)	10,541,500	10,541,500	13,278,500	13,278,500	13,278,500	13,513,500
اجمالي الموجودات غير المتداولة	40,183,797,259	37,315,565,509	39,190,110,729	39,294,633,749	46,609,727,060	46,153,194,546

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى المعيار IAS41 وبيانات شركة الريباس للدواجن والاعلاف⁽¹⁾ .

4- الافصاح عن الاصول البيولوجية المتداولة(بيض المائدة)

يتم الافصاح عن الاصول البيولوجية المتداولة والمتمثلة ببيض المائدة وهي المنتج المحصود من الاصل البيولوجي بالقيمة العادلة وفق تبني المعيار IAS41 لشركة الريباس, حيث سيتم الافصاح عن هذه الاصول بشكل مستقل عن بنود الاصول المتداولة في ضمن الكشوفات المالية, ولتوضيح ذلك وفق الجدول الآتي :-

(1) المعيار المحاسبي الدولي IAS41, فقرة 41, 43, 44.

(2) بيانات شركة الريباس للدواجن والاعلاف.

امكانية تبني معيار IAS41 في القياس والافصاح عن الاصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية العراقية (دراسة تطبيقية في شركة الريباس للدواجن والاعلاف)

الجدول (9) الافصاح عن الاصول البيولوجية المتداولة ببيض المائدة لشركة الريباس وفق المعيار IAS41

كشف حساب الموجودات المتداولة كما في 12/31					
2021	2020	2019	2018	2017	2016
1,453,794,854	1,253,742,078	638,639,500	273,966,500	171,888,000	804,619,000
49,827,960	145,158,480	4,623,840	36,320,400	-----	44,255,160
3,025,526,500	3,019,101,000	3,271,221,050	3,172,215,300	3,169,356,550	3,185,758,300
3,478,991,882	3,409,712,362	2,058,454,427	68,921,298	59,869,229	1,006,506,529
8,008,141,196	7,827,713,920	5,972,938,817	3,551,423,498	3,401,113,779	5,041,138,989
التفاصيل					
المخزون					
الاصول الحيوية					
للاستهلاك: بيض المائدة (بالقيمة العادلة)					
المدينون					
النقد					
اجمالي الموجودات المتداولة					

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى المعيار IAS41 و بيانات شركة الريباس للدواجن والاعلاف⁽¹⁾.

5- اعادة تقييم الاصول البيولوجية لشركة الريباس وفق تبني المعيار IAS41

تقيم شركة الريباس للدواجن والاعلاف اصولها البيولوجية والمتمثلة بالدجاج البياض وبيض المائدة على اساس التكلفة التاريخية وفق النظام المحاسبي المطبق، وبعد تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS41 على بيانات شركة الريباس في القياس والافصاح عن اصولها البيولوجية والمتمثلة بالدجاج البياض وبيض المائدة سيتم تقييم هذه الاصول بالقيمة العادلة، لذلك سيحتاج عمل اعادة تقييم للأصول البيولوجية لشركة الريباس بعد تبني المعيار IAS41 وذلك لمعرفة التغير في قيمتها بالزيادة او النقصان، وللتعرف اكثر على ذلك من خلال الجدول الآتي:-

الجدول (10) اعادة تقييم الاصول البيولوجية لشركة الريباس وفق تبني المعيار IAS41

اعادة تقييم الاصول البيولوجية طويلة الاجل (الدجاج البياض)				
السنة	التكلفة التاريخية	القيمة العادلة	مقدار (الزيادة/النقص)	نوع اعادة التقييم
2016	4,103,290,750	2,608,894,000	1,494,396,750	خسائر غير المتحققة
2017	-----	-----	-----	-----
2018	1,568,092,500	2,045,250,000	-477,157,500	مكاسب غير المتحققة
2019	2,614,936,000	2,357,124,891	257,811,109	خسائر غير المتحققة
2020	2,848,363,270	2,472,351,618	376,011,652	خسائر غير المتحققة
2021	4,276,742,960	1,398,451,260	2,878,291,700	خسائر غير المتحققة
اعادة تقييم الاصول البيولوجية المتداولة (بيض المائدة)				
السنة	التكلفة التاريخية	القيمة العادلة	مقدار (الزيادة/النقص)	نوع اعادة التقييم
2016	35,276,500	44,255,160	-8,978,660	مكاسب غير المتحققة
2017	-----	-----	-----	-----
2018	28,955,500	36,320,400	-7,364,900	مكاسب غير المتحققة
2019	3,676,000	4,623,840	-947,840	مكاسب غير المتحققة
2020	114,517,000	145,158,480	-30,641,480	مكاسب غير المتحققة
2021	39,328,325	49,827,960	-10,499,635	مكاسب غير المتحققة

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى بيانات شركة الريباس للدواجن والاعلاف والمعيار IAS41⁽¹⁾.

يتضح من خلال الجدول اعلاه ان اعادة تقييم الاصول البيولوجية لشركة الريباس للدواجن والاعلاف والمتمثلة بالدجاج البياض وبيض المائدة وذلك للتعرف على التغير الحاصل في قيمة هذه الاصول، بعد تبني المعيار IAS41 في القياس والافصاح عن هذه الاصول بالقيمة العادلة، ومن خلال الجدول اعلاه اتضح ان مقدار التغير الناتج عن الفرق بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة هو اما ان يكون بالزيادة ويسمى مكاسب غير المتحققة، ويظهر ضمن بنود الدخل الشامل الاخرى وضمن بنود حساب حقوق الملكية في قائمة المركز المالي، او يكون بالنقص ويسمى خسائر غير المتحققة، ويظهر ضمن بنود الدخل الشامل الاخرى وضمن بنود حساب حقوق الملكية، حيث سيتم الافصاح عنها ضمن القوائم المالية الاتية:-

(1) المعيار المحاسبي الدولي IAS41، فقرة 41، 43، 44.

(2) بيانات شركة الريباس للدواجن والاعلاف.

(1) بيانات شركة الريباس للدواجن والاعلاف (ملحق 1)، والمعيار المحاسبي الدولي IAS41، فقرة 10، 12.

امكانية تبني معيار IAS41 في القياس والاقتصاد عن الاصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية العراقية (دراسة تطبيقية في شركة الريباس للداوجن والاعلاف)

شركة الريباس للداوجن والاعلاف – مساهمة خاصة/ اربيل
قائمة المركز المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS41 كما في 12/31

2021	2020	2019	2018	2017	2016	اسم الحساب
						الموجودات
						الموجودات الغير متداولة:
701,562,450	701,562,450	701,562,450	701,562,450	701,562,450	701,562,450	اراضي
22,698,406,037	18,868,763,916	18,903,197,916	18,975,419,916	19,050,228,916	18,651,829,365	مباني
18,663,615,129	13,955,961,448	13,955,962,948	13,961,003,758	14,130,339,508	14,461,728,948	ممتلكات والآلات ومعدات
233,731,059	253,608,559	273,486,059	190,646,059	210,523,559	397,560,950	وسائل نقل
22,792,930	18,625,880	13,481,130	5,952,380	4,972,630	8,745,850	عدد وقوالب
328,487,315	316,353,765	220,688,025	226,415,275	238,574,830	370,874,330	اثاث
1,398,451,260	2,472,351,618	2,357,124,891	2,045,250,000	-----	2,608,894,000	الاصول الحيوية للانتاج الدجاج البياض(بالقيمة العادلة)
13,513,500	13,278,500	13,278,500	13,278,500	10,541,500	10,541,500	الاصول الحيوية للانتاج نباتات(اشجار العنب)
1,971,648,616	1,971,648,616	2,303,118,866	2,878,897,866	2,878,897,866	2,878,897,866	النفقات الايرادية المؤجلة
120,986,250	8,037,572,308	552,732,964	191,684,525	89,924,250	93,162,000	مشروعات تحت التنفيذ
46,153,194,546	46,609,727,060	39,294,633,749	39,190,110,729	37,315,565,509	40,183,797,259	اجمالي الموجودات الغير متداولة
						الموجودات المتداولة:
1,453,794,854	1,253,742,078	638,639,500	273,966,500	171,888,000	804,619,000	المخزون
49,827,960	145,158,480	4,623,840	36,320,400	-----	44,255,160	الاصول الحيوية للاستهلاك ببيض المائدة(بالقيمة العادلة)
3,025,526,500	3,019,101,000	3,271,221,050	3,172,215,300	3,169,356,550	3,185,758,300	ذمم مدينة
3,478,991,882	3,409,712,362	2,058,454,427	68,921,298	59,869,229	1,006,506,529	النقد
8,008,141,196	7,827,713,920	5,972,938,817	3,551,423,498	3,401,113,779	5,041,138,989	اجمالي الموجودات المتداولة
54,161,335,742	54,437,440,980	45,267,572,566	42,741,534,227	40,716,679,288	45,224,936,248	اجمالي الموجودات
						حقوق الملكية والمطلوبات
30,000,000,000	30,000,000,000	30,000,000,000	30,000,000,000	30,000,000,000	30,000,000,000	راس المال
(12,613,914,348)	(12,318,474,571)	(15,512,703,681)	(18,306,808,231)	(17,195,055,507)	(12,805,830,607)	العجز المتركم
(2,878,291,700)	(376,011,652)	(257,811,109)	477,157,500	-----	(1,494,396,750)	بنود الدخل الشامل الاخرى(مكاسب,خسائر)للدجاج البياض
10,499,635	30,641,480	947,840	7,364,900	-----	8,978,660	بنود الدخل الشامل الاخرى(مكاسب,خسائر)لببيض المائدة
34,000,000,000	34,000,000,000	26,575,000,000	26,575,000,000	26,575,000,000	26,575,000,000	قروض طويلة الاجل
-----	-----	-----	-----	-----	5000	جاري المكشوف
5,643,042,155	3,101,285,723	4,462,139,516	3,988,820,058	1,336,734,795	2,941,179,945	الدائنون
54,161,335,742	54,437,440,980	45,267,572,566	42,741,534,227	40,716,679,288	45,224,936,248	اجمالي حقوق الملكية والمطلوبات

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى بيانات شركة الريباس للداوجن والاعلاف والمعيار المحاسبي الدولي IAS41.

امكانية تبني معيار IAS41 في القياس والافصاح عن الاصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية العراقية (دراسة تطبيقية في شركة الريباس للداوجن والاعلاف)

شركة الريباس للداوجن والاعلاف – مساهمة خاصة/ اربيل
قائمة الارباح والخسائر وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS41 كما في 12/31

2021	2020	2019	2018	2017	2016	اسم الحساب
						الارادات
1,283,286,500	906,731,275	126,597,250	-----	436,993,300	343,720,800	مبيعات فروج بياض
6,732,000	10,294,000	10,964,000	13,544,500	1,959,500	11,858,750	مبيعات الديك
-----	-----	338,000	-----	-----	-----	مبيعات دجاج معاق
7,811,821,000	16,575,518,750	12,326,396,250	1,164,257,250	7,038,350,000	13,628,884,750	مبيعات بيض المائدة
467,057,676	202,606,635	943,593,598	2,045,250,000	-----	88,941,458	تغير مخزون الانتاج التام (بالقيمة العادلة)
(95,275,440)	140,492,880	(32,001,840)	36,320,400	-----	(72,628,200)	تغير في مخزون بضائع بغرض البيع (بالقيمة العادلة)
(43,785,250)	-----	-----	-----	-----	-----	التغير في مخزون الانتاج الغير تام (بالكلفة)
9,429,836,486	17,835,643,540	13,375,887,258	3,259,372,150	7,477,302,800	14,000,777,558	اجمالي الارادات
(8,903,025,505)	(10,284,609,845)	(8,011,403,212)	(2,643,679,714)	(6,245,890,556)	(10,556,809,640)	تكلفة الايرادات (المستلزمات السلعية)
526,810,981	7,551,033,695	5,364,484,046	615,692,436	1,231,412,244	3,443,967,918	مجمّل (ربح/خسارة)
						مصاريف تشغيلية
						مصاريف عمومية بيعية وادارية
(1,230,487,950)	(1,549,552,530)	(1,188,770,806)	(811,564,455)	(928,049,350)	(1,742,341,622)	الرواتب والاجور
(745,874,760)	(1,893,835,185)	(707,239,129)	(174,086,965)	(458,210,794)	(622,347,446)	المستلزمات الخدمية
(290,555,750)	(927,411,750)	(866,334,750)	(290,555,750)	(290,555,750)	(581,111,500)	الادفئات والاطفاء
(1,740,107,479)	3,180,234,230	2,602,139,361	(660,514,734)	(445,403,650)	498,167,350	صافي الدخل من العمليات التشغيلية
						+ايرادات ومكاسب اخرى
98,160,000	164,440,000	193,410,000	51,345,000	158,830,000	283,288,000	ايراد بيع مخلفات
24,280,000	33,641,425	10,870,500	395,000	367,250	400,000	ايرادات متنوعة
-----	-----	-----	-----	63,894,500	-----	ايرادات تشغيل للغير
67,500	-----	9,853,081	1,136,750	20,194,750	8,837,500	ايراد سنوات سابقة
842,000	-----	1,080,000	420,000	-----	-----	ايراد النشاط النباتي (مبيعات العنب)
-----	-----	-----	-----	-----	10,967,950	تعويضات وغرامات
673,174,419	-----	-----	-----	-----	-----	ارباح فروقات سعر العملة
						- مصروفات وخسائر اخرى
(121,665,750)	(158,789,800)	(114,396,800)	(20,012,340)	(48,540,500)	(56,498,000)	مصروفات تحويلية
(211,599,246)	(26,465,500)	(18,823,834)	-----	-----	-----	مصروفات اخرى
-----	-----	-----	-----	(2,493,936,000)	-----	خسائر هلاك الدجاج البياض (بالقيمة العادلة)
-----	-----	-----	-----	(44,255,160)	-----	خسائر تلف بيض المائدة (بالقيمة العادلة)
(1,276,848,556)	3,193,060,355	2,684,132,308	(627,230,324)	(2,788,848,810)	745,162,800	صافي الدخل

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى بيانات شركة الريباس والمعيار المحاسبي الدولي IAS41.

الأفصاحات الإضافية عن الأصول البيولوجية التي لا يمكن قياسها بالقيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها⁽¹⁾

- 1- يمثل المخزون الإنتاج الغير تام لسنة 2021 والذي تم الإفصاح عنه بالكلفة ضمن حساب الإيرادات في قائمة الأرباح والخسائر بالدجاج الفروج وهو على نوعين ايزا (البنّي) وهاي لاين (الابيض) وهو من الأصول الحيوية في طور النماء.
 - 2- ان سبب عدم قياس هذا النوع من الدجاج بالقيمة العادلة بسبب عدم توفر اسواق نشطة لها من خلال تقارير الجهاز المركزي الإحصائي.
 - 3- لا توجد اي طرق استهلاك لهذه الاصناف من الدجاج.
 - 4- توجد اعمار انتاجية لهذا النوع من الاصناف التي يبدأ عمرها الانتاجي من الاسبوع 20 وينتهي بالاسبوع 90 ويتراوح عمرها الانتاجي (1-2 سنوات), فصنف الدجاج الفروج يتراوح عمره بين (7-16 اسبوع) وتعتبر من الأصول الحيوية في طور النماء ولا توجد اي معدلات استهلاك.
 - 5- تم الإفصاح عن المبلغ الدفترى لهذا النوع من الأصول الحيوية ضمن حساب الإيرادات في قائمة الأرباح والخسائر.
- هذه الإفصاحات تعزز من شفافية الكشوفات المالية وتوفر معلومات تزيد من قابلية المستخدمين على فهم الوضع المالي للوحدة الاقتصادية, وكما تسهم هذه الإفصاحات من زيادة خاصية الملائمة والشفافية للمعلومات المحاسبية.

المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- 1- ان قياس الإفصاح عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة وفق تبني المعيار IAS41 يتناسب مع مراحل التحول البيولوجي التي تمر به هذه الأصول حيث يأخذ بالحسبان جميع التغيرات الكمية والنوعية التي تطرأ على الأصول البيولوجية إضافة الى تغيرات اسعار السوق وبالتالي يوفر هذا القياس معلومات محاسبية ذات تمثيل صادق.
- 2- امكانية الإفصاح عن الأصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية الزراعية العراقية وفق متطلبات المعيار IAS41.
- 3- امكانية تبني المعيار IAS41 في الوحدات الاقتصادية الزراعية العراقية وتقييم الأصول البيولوجية وفقاً لمنهج السوق استناداً الى بيانات الجهاز المركزي للأحصاء.

ثانياً: التوصيات

- 1- ضرورة قياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة لان هذا القياس يتناسب مع طبيعة هذه الأصول التي تمر بالعديد من مراحل التحول البيولوجي إضافة الى تغيرات اسعار السوق.
- 2- اصبح تبني معايير المحاسبة الدولية حاجة ماسة وبالاخص تبني المعيار IAS41 في القياس والإفصاح عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة في الوحدات الاقتصادية الزراعية العراقية للقياس والإفصاح بشكل سليم عن كل المراحل التي تمر بها الأصول البيولوجية من نمو وتكاثر واضمحلال.
- 3- تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS41 في الوحدات الاقتصادية الزراعية العراقية.

المراجع والمصادر:

المصادر العربية :

أ. الانظمة والقوانين والتعليمات:

- 1- النظام المحاسبي الموحد الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي لسنة 2011, العراق.
- 2- القاعدة المحاسبية 11 الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية لسنة 1998 , العراق.
- 3- كتاب البنك المركزي العراقي ذي العدد 9/12 بتاريخ 1/4/2016 الانتقال من النظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين الى المعايير الدولية.

ب. البحوث والمجلات والدوريات والمؤتمرات:

- 1- التميمي, جمانة حنظل و حسن , كفاح جبار, (2012), المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم 41 والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11 دراسة تحليلية مقارنة , مجلة العلوم الاقتصادية , المجلد 8, العدد 31, العراق.

⁽¹⁾ المعيار المحاسبي الدولي IAS41, فقرة 54,30.

- 2- السعيري, ابراهيم عبد موسى والعدلي, مصطفى محمد(2019), القيمة العادلة كأساس في تقييم الاصول البيولوجية(دراسة تطبيقية في شركة الكفيل للاستثمارات العامة), مجلة جامعة بابل , المجلد 27, العدد 6, العراق.
 - 3- سلمان, عامر محمد وجاري, احمد سعد, (2017), توافق البيئة العراقية مع معايير IFRS وتأثيره في جودة المعلومات المحاسبية :بالتطبيق على عينة من المصارف الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية, المؤتمر العلمي والمهني الاول للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين والمنعقد للفترة من 18-19 تشرين الاول, العراق.
 - 4- عيدون, خليل هادي و حمدان, خولة حسين, (2019), انعكاس تطبيق المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية على النسب المالية و مؤشرات الاداء, مجلة دراسات المالية والمحاسبية, المؤتمر الوطني الرابع لطلبة الدراسات العليا, المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية, العراق.
 - 5- لطفي, محمد علي وعبد الباسط , وائل فوزي وامين, رشا محمد نبيل, (2018), استخدام اسلوب القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية بهدف زيادة كفاءة وفاعلية القوائم المالية -دراسة ميدانية, مجلة العلوم البيئية معهد الدراسات والبحوث البيئية, المجلد 41, العدد 2, مصر.
 - 6- مسوده, سناء و دقاسه, محمد, (2017), معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الاصول البيولوجية وفق المعيار الدولي (41) "الزراعة", مجلة جامعة النجاح للابحاث(العلوم الانسانية), المجلد 31, العدد 2, الاردن.
- ج. الرسائل والاطاريح :**
- 1- الصفاوي, صهبا عبد القادر احمد, (2016), استخدام القيمة العادلة في تقييم الاصول الاحيائية وتأثيرها في تعزيز جودة الابلاغ المالي لشركات القطاع الزراعي في العراق, اطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد, جامعة بغداد, العراق.

المصادر الاجنبية:

A. Laws and instructions

- 1- IFRS, Foundation, 2022: Part A, <https://www.ifrs.org/>.

B. Research, journals, periodicals and conferences

- 1- García, Javier Sorolla, (2019), **Discussion on the valuation of biological assets: fair value vs. historical cost**, Repositori Universitat Jaume.
- 2- Khushvakhtzoda, Kobiljon & Nazarov, Dmitry, (2021), **The Fuzzy Methodology's Digitalization of the Biological Assets Evaluation in Agricultural Enterprises in Accordance with the IFRS**, MDPI journal, Vol 9, No 901, Basel, Switzerland.
- 3 - KONTSEVAYA, Stanislava & Alborov, Rolan & KONTSEVAYA, Svetlana & SMUTKA, Lubos & MAKUNINA, Irina & TUREBEKOVA, Bazhan, (2020), **Accounting and Analysis of Biological Asset Transformation Results in Agricultural Companies of the Russian Federation**, Hradec Economic Days, Russia.
- 4- Mateş, D & Grosu, Veronica, (2008), **Evaluating And Recognising Biological Assets And Agricultural Activities According To Ias 41**, Lucrări Ştiinţifice, Vol 51, Romania.
- 5- Socoliuc, Marian & Schipor, Rodica & Solovastru, Emanuela Marinela, (2014), **Valuation Of Biological Assets And Agricultural Production According To IAS 41-Theory Versus Applicability**, Aesm: Institutional Repository Of Economic Knowledge, Stefan Cel Mare University Of Suceava, Romania.

C. internet

- 1- (<https://corporatefinanceinstitute.com>, 2021.11.10).

The possibility of adopting the IAS41 standard in measuring and disclosing biological assets in Iraqi economic units (an applied study in Al-Ribas Poultry and Feed Company)

Yahya Radi Salih / Researcher / yahya.R.S@uomustansiriyah.edu.iq

Prof. Dr. Ahmed Saad Jarry / ahmedsaadjar006@uomustansiriyah.edu.iq

Abstract:

The research aims to demonstrate the adoption of the international accounting standard IAS41 in the measurement and disclosure of biological assets in the Iraqi agricultural units, by applying it to the Al-Ribas Poultry and Feed Company listed on the Iraq Stock Exchange, where the Al-Ribas Poultry and Feed Company was chosen from among 7 companies representing the agricultural sector in Iraq According to the availability of data for five years, the measurement tables at fair value and tables of financial statements were presented to disclose the biological assets at the fair value of the company in light of the adoption of the IAS41 standard, and one of the most important conclusions reached by the researcher is the possibility of adopting the international accounting standard IAS41 in agricultural economic units Iraq and the evaluation of biological assets according to the market approach, and the possibility of disclosing biological assets in the Iraqi agricultural economic units according to the requirements of the IAS41 standard, while the most important recommendations that he reached were the need to measure biological assets at fair value because this measurement is commensurate with the nature of these assets that go through many From the stages of biological transformation in addition to changes in market prices, and the adoption of the international accounting standard IAS41 in a Iraqi agricultural economic units.

Keywords: international standard IAS41, accounting rule 11, biological assets.

