

# Fair Value as a Basis for Valuation of Biological Assets (Applied Study in the Al kafeel Co. For General Investments)

**Mustafa Mohammed Al-Adly**  
*Technical College of Management/Kufa*  
[Imn290@yahoo.com](mailto:Imn290@yahoo.com)

**Ibrahim Al Saabry**  
*Al-Mustaqbal University College*  
[Ibrahimalsabary@ktcom.org](mailto:Ibrahimalsabary@ktcom.org)

---

## ARTICLE INFO

**Submission date:** 29 / 7 / 2019

**Acceptance date:** 12 / 9 / 2019

**Publication date:** 31 / 12 / 2019

---

## Abstract

Biological assets, as assets used in enterprises engaged in agricultural activity and their importance worldwide, require accounting processes that are appropriate to the nature of these assets and their impact on natural and climatic conditions and factors. In light of the accounting standards for agricultural activity, fair value is used to assess biological assets rather than historical costs. Therefore, this research aims to identify what biological assets are, and the requirements for accounting for them according to fair value, and verify the determinants affecting the relationship between the Faithful Representation of information accounting for biological assets and fair value.

Accordingly, a number of conclusions were reached:

1. The specificity of agricultural activity necessitates the use of methods of accounting measurement that accompany the biological changes in animal and plant assets.
2. The use of historical cost in the valuation of biological assets does not provide Faithful Representation financial information due to its omission of growth of biological assets as well as omission of market price changes.

Therefore, the researcher recommended that the issuers of the accounting rules should update the Iraqi accounting base 11 (the historical cost) to conform to the latest amendments to the International Standard 41 (adopted for fair value), with a numerical example that can be adopted and applied in practice by various agricultural and animal production companies.

**Keywords:** Fair Value, Historical Cost, Biological Assets

## القيمة العادلة كأساس في تقييم الأصول البيولوجية (دراسة تطبيقية في شركة الكفيل للإستثمارات العامة)

مصطفى محمد العادلي  
الكلية التقنية الإدارية/ كوفة

إبراهيم عبد موسى السعبري  
كلية المستقبل الجامعة

### الخلاصة

تحتاج الأصول البيولوجية كونها أصولاً تستعمل في المنشآت التي تزاوّل النشاط الزراعي وما يتضمنه من أهمية على مستوى العالم إلى معالجات محاسبية تتلاءم مع طبيعة هذه الأصول وما يؤثر عليها من ظروف وعوامل طبيعية ومناخية. وفي ضوء ما صدر من معايير محاسبية تتعلق بالنشاط الزراعي تم استعمال القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية بدلا من التكلفة التاريخية. لذا فأن هذا البحث يهدف إلى التعرف على ماهية الأصول البيولوجية، ومتطلبات المحاسبة عنها وفقا للقيمة العادلة. وعليه تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ما يلي:

1. خصوصية النشاط الزراعي تفرض استعمال وسائل وطرق للقياس المحاسبي تواكب التغيرات البيولوجية في الاصول الحيوانية والنباتية.
2. استعمال التكلفة التاريخية في تقييم الأصول البيولوجية لا توفر معلومات ملائمة ولا ذات تمثيل صادق بسبب اغفالها عمليات النمو للأصول البيولوجية وكذلك اغفال التغير في أسعار السوق.

لذا فأوصى الباحث بضرورة قيام الجهات المصدرة للقواعد المحاسبية بتحديث قاعدة المحاسبة العراقية 11 (المتبينة للتكلفة التاريخية) لتتماشى مع آخر التعديلات الصادرة على المعيار الدولي 41 (المتبني للقيمة العادلة) ذلك مع إيضاح مثال رقمي يمكن لمختلف شركات الإنتاج الزراعي والحيواني، الاعتماد عليه وتطبيقه في الواقع العملي.

**الكلمات الدالة:** القيمة العادلة، التكلفة التاريخية، الأصول البيولوجية.

## المقدمة

يعد النشاط الزراعي من الأنشطة التي تحظى باهتمام كبير من جانب الكثير من الدول على مستوى العالم ويرجع ذلك لأهمية هذا النشاط وما يوفره من أغذية ومواد أولية لكثير من الصناعات، وهناك العديد من الشركات التي تمارس نشاطها في مجال الزراعة والتي تعتمد على مجموعة من الأصول تسمى الأصول البيولوجية. وتحتاج الأصول البيولوجية إلى معالجة محاسبية سليمة وتحقيقاً لذلك فقد أصدرت اللجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) بعنوان "الزراعة" وفي ضوء هذا المعايير تم استخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية بدلاً من التكلفة التاريخية. وكذلك جاءت القاعدة العراقية المقررة من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ ٣٠ / ١٢ / ١٩٩٨ آذ أقر المجلس القاعدة العراقية رقم 11 المختصة بالنشاط الزراعي لتوضيح الأساليب والأساسيات الرئيسية لتنظيم النشاط الزراعي ووضع الحلول الممكنة للمشاكلات التي يمكن أن تتولد من تشعب هذا النشاط.

## منهجية البحث

### مشكلة البحث

تحتاج الأصول البيولوجية كونها أصولاً تستخدم في المنشآت التي تزاول النشاط الزراعي وما يتضمنه من أهمية على مستوى العالم إلى معالجات محاسبية تتلاءم مع طبيعة هذه الأصول وما يؤثر عليها من ظروف وعوامل طبيعية ومناخية. وفي ضوء ما صدر من معايير محاسبية تتعلق بالنشاط الزراعي تم استخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية بدلاً من التكلفة التاريخية. وتمثلت مشكلة البحث في ان اعتماد الشركات العراقية الزراعية على نموذج محاسبة التكلفة التاريخية في القياس والإفصاح المحاسبي عن أصولها البيولوجية، على الرغم من كونها تتسم بخصائص فريدة تميزها عن غيرها من الأصول الأخرى إذ انها تتأثر بعمليات التكاثر والنمو والنفوق فضلاً عن التكاليف المشتركة لذا ينبغي أخذها في الحسبان عند محاولة القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية مما قد يجعل القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية مضللاً. في حين ان استخدام محاسبة القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي من المتوقع أن تؤدي إلى توفير معلومات محاسبية تمثل الواقع الفعلي وتعطي نظرة صادقة عن نتيجة النشاط والمركز المالي.

### أهمية البحث

تكمُن أهمية البحث فيما يلي:

- 1- ان الاعتماد على أسلوب التكلفة التاريخية في القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية يقدم معلومات لا تمثل بصدق عن الوضع المالي الحقيقي للمنشأة في الوقت الذي يحتاج مستخدمي التقارير المالية معلومات أكثر شفافية وملاءمة وصادقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم.
- 2- ان الاعتماد على نموذج القيمة العادلة يمكن ان يعزز من خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية،
- 3- ندرة الدراسات العراقية التي تناولت موضوع البحث.

## أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى:

- 1- التعرف على ماهية الأصول البيولوجية، ومتطلبات المحاسبة عنها وفقاً للقيمة العادلة.
- 2- تحديد مدخل القياس المناسب للتعبير عن قيمة الأصول البيولوجية في ظل التغير في أسعار السوق وعمليات النمو لهذه الأصول.
- 3- حصر وتصنيف المشكلات المحاسبية المتعلقة بالأصول البيولوجية النباتية والحيوانية في قطاع الزراعة وهي تلك المتعلقة بالتصنيف المحاسبي لهذه الأصول والاعتراف المحاسبي بها والتقييم المحاسبي لها بالإضافة إلى الإفصاح عنها بالقوائم المالية.

## فرضية البحث

يستند البحث على فرضية رئيسية مفادها: إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية بديلاً عن التكلفة التاريخية.

## حدود البحث

**الحدود المكانية:** تتمثل بالتطبيق على شركة الكفيل للاستثمارات العامة الواقعة في محافظة كربلاء المقدسة  
**الحدود الزمنية:** تم تطبيق البحث على البيانات المالية لشركة الكفيل للاستثمارات العامة عينة البحث للسنوات 2016 ، 2017 ، 2018

## أسلوب جمع البيانات والمعلومات

اعتمد الباحث على عدة أساليب في جمع البيانات والمعلومات لتغطية الجانبين النظري والتطبيقي منها:-

### 1. الجانب النظري:

لقد اعتمد الباحث على المراجع العلمية من الكتب والبحوث وأطاريح الدكتوراه ورسائل الماجستير والدوريات العربية والأجنبية التي تخدم البحث فضلاً عن القوانين والتعليمات والمعايير المحاسبية ذات الصلة، وكذلك على المصادر ذات الصلة على الشبكة الدولية للمعلومات (Internet).

### 2. الجانب التطبيقي:

1. القاعدة المحاسبية العراقية (11)
2. النظام المحاسبي الموحد
3. المعيار المحاسبي الدولي 41 (الزراعة)
4. معيار الإبلاغ المالي 13 قياس القيمة العادلة
5. نشرات أسعار المنتجات الزراعية الصادرة عن الجهاز المركزي للإحصاء
6. القوائم المالية الخاصة بشركة الكفيل للاستثمارات العامة.
7. الزيارات والمقابلات الشخصية مع عدد من المهندسين الزراعيين.

## الدراسات السابقة

### 1- دراسة التميمي وحسن (2012)

عنوان الدراسة المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم ١٤ والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم ١١ دراسة تحليلية مقارنة

تهدف 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.

وتبين من الدراسة ان العراق ومصر فقط وضعتا قاعدة خاصة للنشاط الزراعي على عكس بقية الدول العربية التي اعتمدت على المعيار الدولي رقم 41 وتوصلت الدراسة إلى ان هناك اختلافاً 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.

### 2- دراسة حمد (2013)

عنوان الدراسة أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41)

هدفت الدراسة الى عرض متطلبات المعايير المحاسبية الدولية رقم 41 واجراء دراسة تحليلية مقارنة مع القاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 (المحاسبة في النشاط الزراعي) توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها وجود فروق جوهرية في المعالجات المحاسبية التي تتبعها القاعدة المحاسبية العراقية وتلك التي يتبعها المعيار المحاسبي الدولي ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية كما هي في العراق سوف يواجه عدد من المشاكل بسبب اختلاف البيئة العراقية عن البيئات التي جاءت على خلفيتها تلك المعايير مما يتطلب بناء قواعد محلية مقابلة للمعايير الدولية تأخذ بالحسبان خصوصية البيئة العراقية. ان تنهج القواعد المحاسبية العراقية المنهج الذي اتبعته المعايير الدولية في المعالجات المحاسبية بالابتعاد عن المرونة في اختيار المعالجات وذلك لتضييق الخلافات التي تظهر في التطبيقات العملية لتلك القواعد.

### 3- دراسة البشير (2015)

اثر تطبيق قواعد الاهلاك على الأصول البيولوجية في المعايير الدولية على القطاع الزراعي السوداني: دراسة ميدانية

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في إقتراح مدخل متكامل للقياس والإفصاح المحاسبي عن بعض الأصول البيولوجية المتمثلة في أصول بيولوجية استهلاكية تقني بحصادها والحدائق والماشية بهدف إنتاج النتائج كأصول بيولوجية إنتاجية. وكذلك دراسة وتقويم النظام المحاسبي في المشاريع الزراعية وذلك من خلال دراسة حالة عينة من النظم المحاسبية المطبقة في المشاريع الزراعية السودانية لتحديد أوجه التشابه والاختلاف مع نظم المعايير الدولية الزراعية ، والتعرف على نقاط الضعف والقوة فيها وتحديد أهم الثغرات والمشكلات التي تواجهها .

وجوب اختيار مدخلا للقياس بما يتلاءم مع طبيعة الأصول البيولوجية بمراحل تطورها البيولوجي المختلفة , نظرا لاختلاف خصائص مراحل التطور البيولوجي وانعكاس تلك الخصائص علي القيمة الحقيقية لتلك الأصول . العمل علي ايجاد معيار محاسبي سوداني معتمد ليتم الإفصاح عن نتائج النشاط التشغيلي، وانشاء شبكة معلومات زراعية تعمل علي توفير معلومات عن القيمة الأستبدالية للأصول البيولوجية والارقام القياسية الخاصة التي تعكس التغيرات في اسعار الأصول البيولوجية , بما يساعد علي تحديد التكلفة الأستبدالية للأصول البيولوجية.

#### 4- دراسة (Obrzezgiewicz 2017)

##### Valuation Of Plant Biological Assets Including Risk Of Agricultural Activity

##### تقييم الأصول البيولوجية النباتية بما في ذلك مخاطر النشاط الزراعي

يتمثل الهدف الرئيس من هذه الدراسة في تطوير طريقة تقييم الأصول البيولوجية خاصة بمرحلة النمو الذي يعكس عملية التحول البيولوجي وكذلك دراسة تأثير مخاطر النشاط الزراعي على عملية التقييم. وقد بينت الدراسة الآتي: تمثل الأصول البيولوجية عناصر الانتاج الاساسية في الشركات الزراعية، وان اختيار وتطبيق طرق تقييمها مهم لان النتائج ستؤثر في: القرارات الاقتصادية لمستخدمي الكشوفات المالية، والمؤشرات المالية للشركة، والمقارنة بين الشركات داخل القطاع، قيمة الشركة ومقدار الضريبة عن الانشطة الاقتصادية، والبيانات الاحصائية في قطاع الزراعة. والسماح باستخدام اكثر من طريقة في تقييم الأصول البيولوجية المتشابهة يؤدي الى كشوفات مالية ليس لها القابلية على المقارنة . واقترحت الدراسة طريقة التدفقات النقدية المخصومة كبديل مناسب لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية. فهو يمثل انموذجاً النظام ديناميكي، ولم يستخدم لحد الآن في قياس الأصول البيولوجية. وكذلك أوصت الدراسة بضرورة تحديد متطلبات واضحة لقياس الأصول الاحيائية في ظل عدم وجود سوق نشطة.

### الإطار النظري

#### مفهوم الأصول البيولوجية

هي نوع آخر من الأصول، وذات خصائص وسمات جعلت منها أصولا تختلف عن الأصول المادية الأخرى المتعارف عليها السالفة الذكر، وتؤثر بتلك الخصائص على طبيعة النشاط الزراعي التي تدار من خلاله. ورد مصطلح الأصول البيولوجية في العديد من المعايير المحاسبية الصادرة عن المنظمات المهنية وعلى سبيل المثال فقد تم تعريف الأصول البيولوجية في المعيار المحاسبي الدولي 41 بأنها: الكائنات الحية من نبات وحيوانات، و قام مجلس المعايير المحاسبية الاسترالي بتعريف الأصول البيولوجية من خلال المعيار المحاسبي رقم(1037) الأصول المولدة ذاتية والمعاد توليدها بأنها الكائنات الحية غير البشرية [2] . كذلك عرفت القاعدة العراقية رقم (11) الأصول البيولوجية بأنها المجاميع الحية لأصناف الحيوانات والنباتات التي بحوزة المنشأة الزراعية، سواء لأغراض الإنتاج او المتاجرة.

وكذلك ينبغي على المنشأة الزراعية الاعتراف بالأصل البيولوجي فقط عندما [4] :

1- تسيطر الشركة على الاصل نتيجة لأحداث سابقة

2- من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل إلى الوحدة

3- من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بشكل موثوق به.  
ومن خلال ما سبق يمكن تعريف الأصول البيولوجية على أنها: الكائنات الحية غير البشرية التي تمتلكها المنشأة الزراعية نتيجة أحداث ومعاملات إقتصادية، وكائنات حية غير بشرية مولدة ذاتية مع توقع الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية.

### اختلاف الأصول البيولوجية عن الأصول الأخرى

تقتضي ممارسة النشاط الزراعي إلى اقتناء أصول بيولوجية متعددة الأنواع لاستخدامها في أغراض متعددة منها استخدامها في العمل أو في سبيل الحصول على نتائجها أو منتجاتها أو لتربيتها لإعادة بيعها، وفي الحالات السابقة تعد الأصول البيولوجية أصولاً غير جارية، ما عدا في الحالة الأخيرة الخاصة بتربيتها لإعادة بيعها ففيها تعد الأصول البيولوجية أصولاً جارية، و أياً كان الغرض من اقتناء الأصول البيولوجية كأصول غير جارية أو جارية فإن هذه الأصول تختلف عن باقي الأصول، و يبدو هذا الاختلاف واضح في النقاط التالية [5]:  
أ- تحتاج الأصول البيولوجية إلى رعاية من نوع خاص لا تحتاج إليها الأصول الأخرى، فهي تحتاج إلى رعاية من حيث الغذاء والعلاج والسكن وبالقدر الكافي الذي يسمح بالمحافظة عليها لتحقيق الغرض من اقتنائها.

ب- تتعرض هذه الأصول ، على عكس أنواع الأصول الأخرى، للتغير المستمر من ناحية الكم والكيف فضلاً عن انها قد تزداد أو تتناقص عددياً بالتناسل والنفوق، وتتعرض كذلك لتقلبات في قيمتها نتيجة خضوعها لناموس الحياة الذي يسري على أي كائن حي من حيث الميلاد والنضوج والشيخوخة والوفاة.

د- تحتاج الأصول البيولوجية إلى استخدام طرائق محاسبية وأساليب رقابة تختلف عن المعتاد إستخدامه لباقي الأصول.

د- التحول البيولوجي كصفة أساسية للأصول البيولوجية:

تتصف الأصول البيولوجية بخاصية فريدة تتميز بها عن بقية الأصول العادية، وتتمثل هذه الخاصية في خاصية التحول البيولوجي التي عرفها المعيار المحاسبي الدولي 41 على أنها تشمل عمليات النمو، والتدهور، والإنتاج، والتكاثر التي تسبب تغيرات نوعية أو كمية في الأصل البيولوجي [5]

وتعتبر خاصية التحول البيولوجية عما يلي:

1- مرور الأصل البيولوجي بمراحل مختلفة خلال فترة حياته متمثلة في النشأة (الإنباء) والنمو والإنتاج والإندثار للأصل البيولوجي الأصلي أو الجديد. وتعتبر مرحلة النشأة (الإنباء) عن نشأة نباتات أو حيوانات جديدة وتعتبر مرحلة النمو عن زيادة كمية ونوعية النبات أو الحيوان، ومن المتوقع خلال مرحلة الإنتاج أن ينتج الأصل البيولوجي منتج أو نتاج زراعية، كما تعتبر مرحلة الإندثار عن نقص نوعي وكمي للحيوان أو النبات الأصلي، أو النبات أو الحيوان الجديد.

2- يتعرض الأصل البيولوجي خلال مرحلة التحول البيولوجي إلى تغيرات كمية، وتغيرات نوعية. حيث تعبر التغيرات الكمية عن زيادة أو نقص عدد الحيوانات أو النباتات، بينما تعبر الإختلافات النوعية عن كثافة الغابات، طول الألياف، الصفات الوراثية [6].

3- تتناقص قيمة الأصول البيولوجية بسبب الشيخوخة أو المرض نظرا لمرور حياة الأصل البيولوجي بمرحلة الإندثار (الإضمحلال) في فترة من فترات حياته. كما تتعرض الأصول البيولوجية إلى بعض الأمراض التي تضعف من إنتاجها أو تؤدي إلى فنائها، وذلك في مرحلة مبكرة من مراحل حياتها [7].

ج- على عكس الأصول الأخرى التي توجد لها طرائق عديدة لحساب قسط إهلاكها مثل طريقة القسط الثابت أو طريقة القسط المتناقص، فإن قسط إهلاك الأصول البيولوجية يحسب باستخدام طريقة إعادة التقدير. والجدول التالي يبين مدة الحياة والانتفاع بالأصل وسن بداية الإنتاج [8].

### جدول رقم (1)

#### مدة حياة والانتفاع بالأصل الحيواني وسن بداية الإنتاج

الأصل الحيواني	مدة الحياة	مدة الانتفاع	سن بداية الإنتاج
ابقار	من 10 الى 15 سنة	10 سنوات	18 شهر
اغنام	6 سنوات	من 4 الى 6 سنوات	9 أشهر
دجاج	سنتين	18 شهر	شهرين

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المقابلة الشخصية<sup>1</sup>

في ضوء ماسبق فإن إمكانية قياس الأصل البيولوجي محاسبية يحتاج إلى محاولة التوصل إلى قيمة حقيقية يتم الإفصاح عنها محاسبية بما ينعكس على إعداد قوائم مالية تعبر عن حقيقة المركز المالي للمنشأة الزراعية، مع مراعاة تأثير طبيعة الأصول البيولوجية على إمكانية الاعتماد على التكلفة التاريخية كمدخل القياس الأصول البيولوجية مع حساب الإهلاك، وذلك مع الأخذ في الحسبان تزايد قيمة تلك الأصول خلال مرورها بمراحل النشأة (الإنشء) والنمو والإنتاج، ثم تناقص تلك القيمة خلال مرحلة الإندثار (الإضمحلال)، ومن ثم لا تصلح طرق الإهلاك المعتادة من قسط إهلاك ثابت أو متناقص، وإنما لابد من التوصل إلى طريقة أخرى يمكن التعبير من خلالها عن التغير في القيمة التي يفصح عنها بالقوائم المالية.

#### تقييم الأصول البيولوجية وفق التكلفة التاريخية

طالما استخدم هذا المدخل في تقييم الأصول البيولوجية في بلدان كثيرة ومنها العراق، وقد ورد في النظام المحاسبي الموحد تقيم الأصول البيولوجية على وفق مدخل التكلفة التاريخية وأوضح بالشكل الآتي [9]:

اولاً: الحساب (117) الأصول البيولوجية لاغراض العرض والإنتاج، يمثل بكلفة اقتناء البساتين وكلفة المشاتل ذات الطبيعة الانتاجية وكلفة الثروة الحيوانية ومزارع الاسماك عندما تقتنى بهدف الاكثار او بهدف استغلال منتجاتها والتكاليف المترتبة عن اعدادها كافة لحين بلوغها مرحلة الإنتاج (الاثمار)، ويتم تقدير عدد سنوات الإنتاج لتحديد الإهلاك ابتداءً من مرحلة الإنتاج، ويمثل الإهلاك احد عناصر كلفة الإنتاج خلال مرحلة الاثمار. ويحلل هذا الحساب الى حسابين رئيسيين وهما:

<sup>1</sup> المقابلة الشخصية مع المهندس الزراعي احمد الحميداوي



1- النباتات لاغراض العرض والانتاج: تمثل المغروسات المعمرة لاكثر من سنة، وتمر بثلاث مراحل تعالج النفقات كافة خلال مرحلة الانشاء والتكوين كنفقات راسمالية وتتضمن تكاليف استصلاح الاراضي، بدلات استجارها، ثمن الشتلات، التسميد، المكافحة، العمالة والاشراف على العمل اثناء تلك المرحلة. خلال مرحلة الاثمار تعالج النفقات كافة كنفقات ايرادية اما في مرحلة الاضمحلال فتثبت قيمة النقص في القدرة الانتاجية في حساب الاهلاك. ويخفف من قيمة المزروعات المعمرة.

2- الحيوانات لاغراض العرض والانتاج: يمثل القطيع الانتاجي من الحيوانات اي الحيوانات غير الموجهة للبيع، ولكنها تباع عندما تصبح كبيرة في السن (نبد) او لاسباب عرضية كالمرض وغيرها وتشمل المواشي، الدجاج البياض، خيول العمل، الأكباش والحشرات، وعادة تُقَيَّم بأسعار الشراء مضافا لها التكاليف المصروفة كافة لغاية دخولها مرحلة الانتاج. وعند شراء حيوانات جديدة بأسعار مختلفة (تعدد أسعار شراء عناصر القطيع من الصنف الواحد) فيعتمد معدل التكلفة (التكلفة القياسية).

وجاءت القاعدة المحلية (11) منسجمة تماما مع النظام المحاسبي الموحد بهذا الخصوص (تقييم الاصول البيولوجية طويلة الأجل) .

اما فيما يتعلق بالأصول الاحيائية المتداولة والمتمثلة بكل من الزراعة الحقلية والقطيع التجاري (الأصول الاحيائية المقتناة لغرض البيع) فقد اشارت القاعدة المحلية (11) الى قياسها وفقا لما يأتي :

**اولا : المزروعات الحقلية :** تتمثل بزراعة الحبوب، والبنور، والبقوليات والاعلاف. وزراعة الخضراوات، كالطماطة، والخيار، والبصل، والورقيات وغيرها. كما يأتي:

1- تقييم الغلة المعدة للبيع مثل الحنطة، الشعير، البطاطة بكلفة الانتاج او صافي القيمة التحصيلية ايهما اقل .

2- تقييم الغلة المستخدمة كاغذية (اعلاف ) على اساس متوسط كلفة الانتاج.

3- تقييم الغلة المعدة للنبات (البنور) على اساس كلفة الانتاج او صافي القيمة التحصيلية ايهما اقل.

4- اما الزراعة القائمة (الانتاج غير التام) تقييم بالتكلفة المصروفة لغاية تاريخ التقييم.

ثانيا: القطيع التجاري: يمثل الحيوانات المشتراة لغرض البيع فتقيم بكلفة الانتاج او القيمة التحصيلية الصافية ايهما اقل.

ومما سبق ذكره فأن ديوان الرقابة المالية الاتحادي (الجهة المصدرة للنظام المحاسبي الموحد) عالج الاصول البيولوجية كباقي انواع الاصول، فالأصول البيولوجية المقتناة لغرض الانتاج تعامل كأصول ثابتة وتقيم بالتكلفة وي طرح منها الاهلاك (بالنسبة للمزروعات المعمرة) ولم تتم الاشارة الى اهلاك الحيوانات المقتناة بهدف الانتاج. واستخدام اساس التكلفة او صافي القيمة التحصيلية ايهما اقل في تقييم الاصول الاحيائية المتداولة المتمثلة بالأصول المقتناة لغرض البيع .

**اما فيما يخص تقييم المواليد (نتاج الاصول البيولوجية/ الحيوانات)،** فقد اشارت القاعدة المحلية (11) الى

تقييم المواليد المعدة للقطيع الانتاجي برسمة كافة المصاريف المنفقة عليها لغاية دخولها مرحلة الانتاج، اما المواليد المعدة لاغراض القطيع التجاري تقيم بالتكلفة القياسية او القيمة السوقية ايهما اقل. ويعالج الفرق بين اقيام مواليد القطيع التجاري في اخر المدة عن اول المدة في حساب نتيجة النشاط . (القاعدة المحلية 11، 2000 )

ويتفق النظام المحاسبي الموحد مع القاعدة المحلية (11) في تقييم المواليد المعدة للقطيع الانتاجي برسمة

المصاريف المنفقة عليها كافة لغاية دخولها مرحلة الانتاج [9] ولا توجد اي اشارة واضحة الى تقييم المواليد

المعدة للقطيع التجاري ، لو اخذنا حساب الانتاج الحيواني تحت التكوين (1365 ) بالحسبان فهو يقيم بكلفة

الانتاج .

### مشاكل تقييم الأصول البيولوجية وفق نموذج التكلفة التاريخية

- 1- مستخدمو الكشوفات المالية بحاجة الى معلومات تساعد في تقييم اداء ادارة المزرعة او الحقل بشكل صحيح وان المعلومات المتاحة من نظام الابلاغ المالي المستند الى مدخل التكلفة التاريخية غير كافية للتقييم بشكل سليم [10]
- 2- التكلفة التاريخية عاجزة عن احتساب عمليات التحول البيولوجي الطبيعية للاصول البيولوجية على نحو ملائم و إنها فشلت في احتساب كلفة المواليد بشكل مستقل [10].
- 3- تهمل التكلفة التاريخية حقيقة تغير القيمة السوقية للاصول البيولوجية بشكل سريع. بسبب مؤثرات الاقتصاد والمناخ والآفات والامراض [11].
- 4- تمكن المنتجين او ادارات الشركات من التأثير في الدخل عن طريق اعادة تصنيف الاصول البيولوجية، فاذا كان الهدف تخفيض الدخل الخاضع للضريبة يتم الاعتراف بالماشية المحتفظ بها لغرض الانتاج على انها مقتناة لغرض البيع (حيث تقيم بالتكلفة او السوق ايهما اقل) [12].
- 5- لا يمكن الاعتراف بالدخل في اثناء مراحل النمو كونه غير متحقق، مما يؤدي الى تأجيل الاعتراف بالايراد لمدد طويلة لبعض انواع الاصول البيولوجية، فأن غابات الصنوبر تحتاج الى (30 سنة) لتبدأ بالانتاج [13]
- 6- ايرادات قطع الماشية الظاهرة في حساب الارباح والخسائر تمثل الابلاغ عن كل من (المبيعات والنمو للماشية) اذن المبلغ في حساب نتيجة النشاط يتضمن مكونين، الاول يمثل صافي العوائد المكتسبة من مبيعات المواشي (قيمة المبيعات - التكلفة التاريخية - الماشية المكتسبة) والثاني النمو ويمثل الفرق بين قيمة الماشية اول المدة واخر المدة، وهذا الفرق ينشأ من التربية والنمو ناقص النفوق. وهذا يعني ان التكلفة المنفقة لا تقود الى المكاسب المتحققة (Realized gain) في المدة الحالية ولكنها تؤدي الى مكاسب للمدد اللاحقة.

### تقييم الأصول البيولوجية وفق القيمة العادلة

قبل التطرق لموضوع التقييم على أساس القيمة العادلة ينبغي تعريف القيمة العادلة اذ عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بأكثر من تعريف أبرزها وأهمها بأنها القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية [14]. وكذلك نص المعيار الدولي المرقم (41) الخاص بالمحاسبة الزراعية على ان يتم قياس الأصل البيولوجي عند نشأة الأصل بالاعتماد على أساس القيمة العادلة مخصصة منها التكلفة المقدرة عند نقطة البيع، وذلك في حالة إمكانية الاعتماد على أساس القيمة العادلة، كما يتم قياس المنتجات الزراعية وقت الحصاد بالقيمة العادلة مخصصا منها التكلفة المقدرة عند نقطة البيع. ويكون تقدير القيمة العادلة حسب الفقرات الآتية [3]:

في حالة تواجد أسواق نشطة للأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية، فإن سعر السوق يعد أنسب الأسس لتحديد القيمة العادلة، ويتم استخدام أنسب أسعار السوق لتقدير القيم العادلة في حالة الدخول في عدة أسواق مختلفة للأصل أو المنتج الزراعي (الفقرة 17).

أما في حالة عدم توافر أسواق نشطة يتم الاعتماد على أحد الأسعار الآتية في تحديد القيمة العادلة، مع عدم توضيح أولويات لتسلسل الاعتماد على تلك الأسعار على النحو الآتية (الفقرة 18):

-سعر أحدث معاملة تسويقية : يفرض عدم تغير الظروف الاقتصادية السائدة في تاريخ المعاملة عن تلك الظروف السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية .

-الأسعار السوقية للأصول المشابهة : مع إجراء بعض التعديلات المقابلة للإختلاف بين الأصول التي يتم قياسها والأصول المشابهة التي يتم التعامل بشأنها في الأسواق

- السعر السائد في القطاع الزراعي أو لدى المنافسين .

في حالة عدم توافر أسعار محددة من قبل السوق والتي وردت بالفقرة (18) , يتم الإعتماد على القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة عند معدل الخصم السائد في السوق كبديل لتحديد القيمة العادلة ( الفقرة 20).

هناك بعض الحالات التي لا يمكن الاعتماد فيها على أساس القيمة العادلة عند قياس الأصول البيولوجية. وفي هذه الحالات يتم الرجوع إلى أساس التكلفة التاريخية مرة أخرى مما يمثل وضعاً استثنائياً، وتقاس الأصول البيولوجية في هذه الحالة بالتكلفة مخصصاً منها مجمع الإهلاك، ومجمع خسائر هبوط الأسعار، ولا يمتد الاستثناء الخاص بإمكانية الرجوع مرة أخرى إلى التكلفة التاريخية إلى قياس قيمة المنتجات الزراعية. قياس مكاسب وخسائر الحيازة غير المحققة :

ظهر ضمن الإيضاحات المتممة ضرورة إدراج المكاسب والخسائر غير المحققة الناتجة عن نشأة الأصل البيولوجي، وكذلك الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة مخصصاً منها التكلفة المقدرة عند نقطة البيع في قائمة الدخل المعدة عن الفترة وذلك نظراً لأهمية انعكاس أثر التحول البيولوجي على تحديد مستوى أداء المنشأة، مع عدم مخالفة إثبات أثر التحول البيولوجي الأساس الإستحقاق.

ويبدو لنا من خلال ما تقدم أعلاه ان اهم النقاط التي تم التطرق لها هي:

• قد لا تتوافر أسعار سوقية للأصول البيولوجية المزروعة بصورة منفصلة عن الأرض الزراعية، عندئذ يتم تقدير القيمة العادلة للأرض الزراعية بتطوراتها وخصمها من القيمة العادلة للأصول البيولوجية والأرض الزراعية مع اللوصول إلى القيمة العادلة للأصول البيولوجية (الفقرة 25).

• هناك بعض الحالات التي تقترب فيها التكلفة من القيمة العادلة تتمثل في (الفقرة 24)

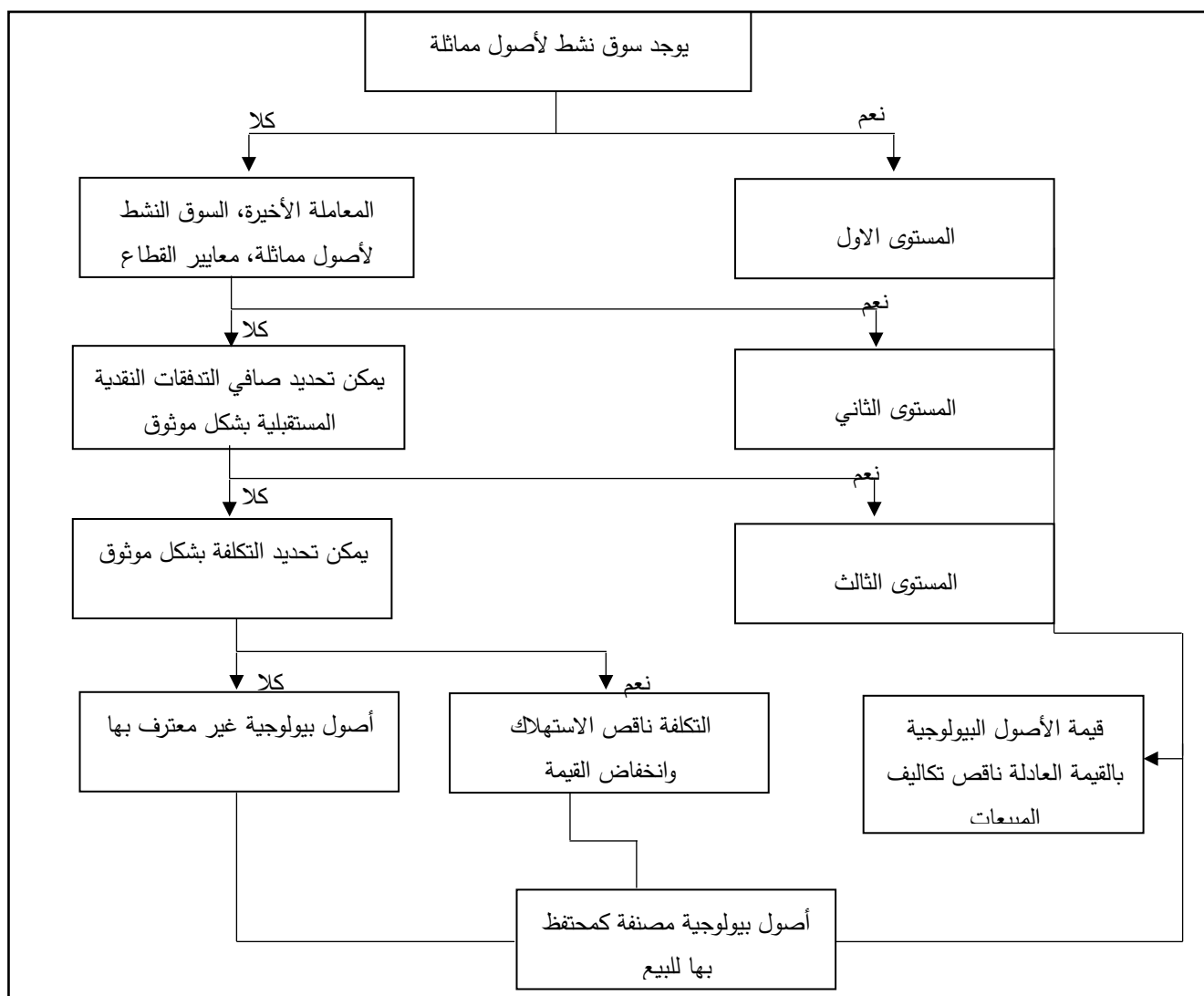
- ضعف التحول البيولوجي بعد حدوث التكلفة (على سبيل المثال عند زراعة شتلات الفاكهة قبل إعداد القوائم المالية مباشرة).

- انعدام الأهمية النسبية لأثر التحول البيولوجي على الأسعار (على سبيل المثال عند النمو المبدي لمزارع أشجار الصنوبر والتي تستمر الدورة الإنتاجية لها لمدة ثلاثين عاماً).

• قد يتم الإعتماد على التكلفة التاريخية فقط عند نشأة الأصل البيولوجي - ويمثل ذلك وضعاً استثنائياً - عند عدم إمكانية التوصل إلى تقدير يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة، بسبب عدم توفر أسعار سوقية يمكن الإعتماد عليها ويتم احتساب قيمة الأصل البيولوجي بالتكلفة مخصصاً منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر هبوط الأسعار ومع الإعتماد على المعيار رقم (2) المخزون " أو المعيار رقم (16) " الممتلكات والمصانع والمعدات" التقدير مجمع الإهلاك ومجمع خسائر هبوط الأسعار على أن يتم تطبيق القيمة العادلة عندما يمكن قياسها بطريقة تتسم بالموثوقية لقياس الأصل البيولوجي (الفقرة 30) . يوضح الشكل (3) التالي ملخصاً لكيفية تقدير القيمة العادلة للأصول البيولوجية وفقاً لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) " الزراعة".

الشكل رقم (1)

تقدير القيمة العادلة للأصول البيولوجية وفقا لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (41)



المصدر: من اعداد الباحث

مميزات تقييم الأصول البيولوجية وفق القيمة العادلة

- 1- القيمة العادلة اكثر ملاءمة واكثر امانة (صدق) في تمثيل واقع التحول البيولوجي للأصول البيولوجية من التكلفة التاريخية، مما يمكن مستخدمي الكشوفات المالية من تقييم اداء الشركات وموقفها المالي خلال مدة معينة بشكل سليم [12].
- 2- تأثيرات التغييرات التي تحدث نتيجة للتحول البيولوجي يتم بيانها بشكل أفضل بالرجوع إلى القيمة العادلة للأصول البيولوجية، وهذه التغييرات في الأصول البيولوجية لها علاقة مباشرة مع التغييرات في توقعات المنافع الاقتصادية المستقبلية، ومن ثم فإن القيم العادلة تعترف وتقيس النمو البيولوجي فليس من المعقول الإبلاغ عن أول حصاد في مشروع غابة مستغلة كمزرعة من المحتمل أن يكون بعد 30 سنة

- 2- مدخل القيمة العادلة ممكن ان يكون أسهل ومناسب بشكل أفضل من مدخل التكلفة التاريخية عند وجود سوق نشطة للأصول البيولوجية، وان القيم المستندة الى السوق أكثر وضوح وسهولة في التطبيق [15].
- 4- حل مشكلة عدم التجانس في تقييم الاصول البيولوجية المقتناة لغرض البيع والأصول البيولوجية المقتناة لغرض الانتاج من ناحية والأصول المنتجة داخليا (المواليذ) والأصول المشتراة من خارج الشركة [11].
- 5- ان الاعتراف بالإيراد اثناء مدة النمو وقبل البيع يتم بسبب ان المنافع الاقتصادية للأصول البيولوجية تزداد خلال المدة المحاسبية، وان التحقق مؤكد ولكنها قضية وقت، فأن الاغنام او الماعز كلما تقدمت في العمر (لغاية سن معينة) ستكون قيمتها السوقية اعلى وكذلك الحال بالنسبة لاشجار الصاج الكبيرة فان اسعارها اعلى من الشجيرات الجديدة، وان عملية بيع الاصول البيولوجية يمكن ان تحدث في اي وقت اثناء مراحل نموها [12].
- 6- يوجد توافق وانسجام بين مدخل القيمة العادلة والخصائص الفريدة للأصول البيولوجية في الشركات الزراعية، والذي من شأنه ان يكون مفيدا في عملية القياس. (الصفراوي، 2016: 72)
- 7- كون دورة الإنتاج قصيرة نسبيا والأنظمة الزراعية تحت رقابة عالية مثل ذلك إنتاج الدجاج أو الفطر، والذي يتم التحول البيولوجي والحصول على الغلة خلال مدة لا تزيد عن سنة، وبالتالي فإن العلاقة بين التكلفة والمنافع الاقتصادية المستقبلية تبدو أكثر ثباتا عند الاعتماد على القيمة العادلة في قياس المحصول الزراعي أو البيولوجي [16]

#### مشاكل تقييم الأصول البيولوجية وفق القيمة العادلة

- 1- صعوبة التطبيق العملي لهذا المقياس في حالة غياب أسواق نشطة تتصف بحركة التداول بين البائعين والمشتريين خاصة في حالة حدائق الفاكهة أو بساتين الأزهار، أو الغابات ومحاولة قياس الأصول البيولوجية بصورة منفصلة عن الأصول المرتبطة بها مثل الارض المزروعة عليها.
- 2- صعوبة تقييم المحاصيل الموسمية (مثل القمح، والسكر، والقطن) وفقا للقيمة العادلة، ويرجع السبب في ذلك إلى تذبذب قيمه المحصول باختلاف ظروف السوق في الأجل القصير من ناحية، وكمية العرض والطلب وجودة المحصول من ناحية اخرى.
- 3- تعدد بدائل القياس المسموح بها (لتحديد القيمة العادلة بموجب IAS 41) تقود الى عدم الاتساق والثبات في القياس في الشركات داخل البلد الواحد مما يؤثر على عملية المقارنة [17].
- 4- النقطة الأكثر اثاره للجدل في IAS 41 الاعتراف بفروق القيمة العادلة للأصول البيولوجية مخفضة بتكاليف البيع كإيرادات او مصروفات في كشف الدخل. مما يؤدي الى توقعات غير واقعية للأرباح القابلة للتوزيع بين المساهمين، وخلق ضغط على الشركات عند الاعلان او توزيع ارباح للمساهمين كما ان الاعتراف بالإيراد قبل التحقق يزيد من تذبذب الارباح، وتقلب الدخل مما يثير قلق بشأن الضرائب [12].

## الجانب العملي

### احتساب القيمة العادلة للشركة عينة البحث

تطبق شركة الكفيل للاستثمارات العامة النظام المحاسبي الموحد لتسجيل عمليات الأنشطة الزراعية المختلفة. إذ يعتمد هذا النظام التكلفة التاريخية في عملية القياس وكذلك فإن طبيعة هذا النظام لا تتيح للشركة الإفصاح الكامل عن بياناتها لقصور المعالجات للأنشطة ذات الطبيعة المتخصصة. ويعرض الجدول رقم (2) أصناف الأصول البيولوجية لدى شركة الكفيل. إذ تبوب كل من (نعاج أمهات، كباش، وبعض الولادات) ضمن الأصول الثابتة. وتبوب (حملان التسمين) التي يتم الاحتفاظ بها لأقل من سنة وثم بيعها، ضمن حساب مخزون الانتاج الحيواني، وكذلك يتم تسجيل كل من (محاصيل علفية، الشعير، الحنطة، طماطم، فلفل بارد، فلفل حار، باذنجان، البصل) ضمن حساب مخزون الانتاج النباتي زراعة قائمة.

#### جدول رقم (2)

#### أصناف الأصول البيولوجية في شركة الكفيل

أصول نباتية	أصول حيوانية
طماطم	نعاج أمهات
فلفل بارد	حملان التسمين
فلفل حار	ولادات
باذنجان	كباش
محاصيل علفية	
الشعير	
الحنطة	
البصل	

### القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية

#### 1- الأصول المتداولة :

أ- الأصول الحيوانية: لدى شركة الكفيل نوع واحد من الأصول الحيوانية المتداولة هي حملان التسمين ويقصد بها (الأغنام المشتريات من قبل الشركة بقصد تغذيتها ورعايتها لإعادة بيعها بعد فترة من الزمن وتحقيق ربح من وراء ذلك وتعد ماشية التسمين أصلاً من الأصول المتداولة وذلك لكون الشراء لا يتم بقصد الاحتفاظ بها).

لذا تقوم الشركة بجرد أصول المتداولة في نهاية المدة المالية وإعداد جدول بأعداد حملان التسمين والتي تشمل (عدد حملان التسمين في اول المدة + الولادات المحولة الى صنف حملان التسمين - المبيعات) وكما موضح في الجدول (3)

## جدول رقم (3)

## خزين ومبيعات حملان التسمين

حملان التسمين				
السنة	الرصيد اول المدة	الإضافات من الولادات	المبيعات	الرصيد اخر المدة
2016	811	318	370	759
2017	759	291	307	743
2018	743	273	364	652

المصدر: من اعداد الباحث باعتماد على سجلات الشركة

في تاريخ الميزانية تقدم لجنة معتمدة محضراً بأسعار السوق على مستوى الوحدة الواحدة، ويتم مقارنة اسعار السوق بتكلفة انتاج الوحدة الواحدة المستخرجة من سجلات الشركة ومن ثم يُقِيم المخزون في ضوء المبلغ الأقل وكما موضح بالجدول (4) الآتي:

## جدول رقم (4)

## اعداد وتكاليف حملان التسمين لثلاث سنوات

2016				
الصف	العدد	معدل الاوزان	تكلفة المفرد	التكلفة المقدرة
حملان التسمين	759	47	265,000	201,135,000
المجموع				201,135,000
2017				
حملان التسمين	743	47	257,000	190,951,000
المجموع				190,951,000
2018				
حملان التسمين	652	47	255,000	166,260,000
المجموع				166,260,000

المصدر: من اعداد الباحث باعتماد على سجلات الشركة

## ب- الأصول النباتية:

يتم التقييم بالتكلفة المصروفة على تلك الزراعة من مصاريف حراثة وبنار واسمدة (طبيعية أو كيميائية) وأية مصاريف أخرى لغاية دخولها بالإنتاج، وتسجيل جميع هذه التكاليف كتكلفة تاريخية لها وكما موضح بالجدول بالرقم (5). وتجدر الإشارة بأن الشركة لم تفصح عن طريقة توزيع هذه التكاليف، ومن خلال متابعة الباحث تبين بأن الشركة تستعمل اساليب التوزيع البعيدة عن الدقة والموضوعية ولا تمثل الواقع الفعلي، إذ هناك

بعض المصاريف التي تكون مشتركة بين العديد من الزراعات، وهذا من أحد دوافع التحول نحو القيمة العادلة لتجاوز هذه المشاكل.

### جدول رقم (5)

#### تكاليف الأصول النباتية المسجلة في الشركة لثلاث سنوات

2016			
التكلفة الكلية	التكلفة الدونم الواحد	المساحة المزروعة بالدونم	الصنف
30,000,000	10,000,000	3	طماطم
9,000,000	9,000,000	1	فلفل بارد
7,000,000	7,000,000	1	فلفل حار
25,600,000	5,120,000	5	باندنجان
4,120,000	824,000	4	البصل
35,640,000	110,000	324	محاصيل علفية
30,780,000	162,000	190	الشعير
61,200,000	306,000	200	الحنطة
203,340,000			المجموع
2017			
24,390,000	8,130,000	3	طماطم
13,140,000	8,760,000	1.5	فلفل بارد
9,000,000	6,000,000	1.5	فلفل حار
25,000,000	5,000,000	5	باندنجان
4,000,000	1,000,000	4	البصل
34,992,000	108,000	324	محاصيل علفية
30,400,000	160,000	190	الشعير
60,000,000	300,000	200	الحنطة
200,922,000			المجموع
2018			
24,990,000	8,330,000	3	طماطم
13,080,000	8,720,000	1.5	فلفل بارد
8,799,000	5,866,000	1.5	فلفل حار
25,000,000	5,000,000	5	باندنجان
4,000,000	1,000,000	4	البصل
34,668,000	107,000	324	محاصيل علفية
30,210,000	159,000	190	الشعير
59,800,000	299,000	200	الحنطة
200,547,000			المجموع

المصدر: من اعداد الباحث باعتماد على سجلات الشركة



ومن خلال ما تقدم يمكن احتساب مجموع الأصول البيولوجية على اساس التكلفة ولثلاث سنوات، وكما هو مبين في الجدول رقم (6)

جدول رقم (6)  
مجموع تكاليف الأصول البيولوجية المتداولة لثلاث سنوات

التكلفة الكلية للأصول المتداولة	الأصول الزراعية	الأصول الحيوانية	السنة
404,475,000	203,340,000	201,135,000	2016
391,873,000	200,922,000	190,951,000	2017
366,807,000	200,547,000	166,260,000	2018

المصدر: من اعداد الباحث

## 2- الأصول الثابتة:

تحتفظ شركة الكفيل بالأصول الحيوانية فقط كأصول بيولوجية ثابتة، وبطبيعة هذه الأصول يتم الاحتفاظ بها لغرض تربيتها والعناية بها للحصول على المواليد ثم بيع بعضها لتحقيق ربحاً من وراء ذلك (ربح من عملية بيع الناتج). وان الطريقة المعتمدة في تقييم هذه الأصول هي طريقة التقييم على أساس التكلفة التاريخية اذ تسجل الشركة أصولها البيولوجية بتكلفة الشراء.

ان تقييم القطيع في نهاية السنة المالية وحسب الواقع الفعلي لدى الشركة يكون على شكل مقارنة بين السنة المالية السابقة والسنة المالية اللاحقة حيث تقوم الشركة بجرد أصولها الحيوانية في نهاية السنة المالية وتثبت اعدادها وتكلفتها التاريخية وحسب الاصناف وكما موضح في الجدول رقم (7).

## جدول رقم (7)

## تكلفة الأصول الثابتة (الحيوانية) لثلاث سنوات

2016			
التكلفة	تكلفة المفرد	العدد	الصنف
1,350,000,000	300,000	4500	نعاج أمهات
42,125,000	125,000	337	ولادات
73,000,000	500,000	146	كباش
1,465,125,000			المجموع
2017			
1,279,500,000	300,000	4265	نعاج أمهات
58,875,000	125,000	471	ولادات
50,500,000	500,000	101	كباش
1,388,875,000			المجموع
2018			
1,079,100,000	300,000	3597	نعاج أمهات
38,875,000	125,000	311	ولادات
37,500,000	500,000	75	كباش
1,155,475,000			المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

ان الطريقة المعمولة في شركة الكفيل في القياس المحاسبي للمواليد الجديدة في نهاية الفترة المالية تكون بالتكلفة المصروفة على القطيع من خلال احتساب التكاليف الكلية واستخراج التكلفة المصروفة على الاصل الحيواني في اليوم الواحد وبعد ذلك يتم احتساب تكلفة المولود من خلال عمر المولود، ومع ذلك فان الشركة لم تقصح عن اعمار الولادات. وكذلك لا يتم احتساب الاندثارات على الاصول البيولوجية التي تشتري لأغراض الانتاج والتكاثر حيث تبقى مسجلة بالتكلفة التاريخية (تكلفة شرائها) حتى يتم التخلص منها أما بالبيع او الذبح او تحويلها الى صنف آخر.

#### القياس على أساس القيمة العادلة

بعد بيان عدم الدقة في القياس المحاسبي للأصول البيولوجية من خلال ما تقدم من أسباب وصعوبات تواجه القياس المحاسبي المعتمد على التكلفة التاريخية، لذلك اعتمد الباحث على نموذج القيمة العادلة للوصول الى قيم الاصول البيولوجية بشكل يؤمن مصداقية وصحة البيانات المالية لكي تمثل بصدق وبوضوح الوضع المالي للشركة في نهاية الفترة المالية، وتم التوصل الى القيمة العادلة من خلال الاعتماد على الأسعار المنشورة في الجهاز المركزي للإحصاء<sup>2</sup> وكذلك من خلال عمل استقصاء لبعض المهندسين الزراعيين وأصحاب المشاتل

وبعض البائعين والمشتريين في أسواق بيع وشراء الأصول المراد تقييمها والاعتماد على متوسط الأوزان للوصول للقيمة العادلة للأصول البيولوجية بتاريخ معين وكما يلي :

### 1- تقييم الأصول المتداولة:

بعد الاطلاع على أسعار حاملان التسمين تبين ان الأسعار المحددة على متوسط الأوزان مقارنة للأسعار المعتمدة من الشركة، ونظرا لعدم وجود فروق معنوية بين الأسعار المعتمدة في كشوفات المالية للشركة وبين نتائج الاستقصاء سيتم اعتماد الأسعار المثبتة في كشوفات الشركة كقيمة عادلة. ويظهر الجدول الاتي تقييم مخزون اخر المدة من حاملان التسمين. وكما موضح في الجدول (8).

### جدول رقم (8)

#### القيمة العادلة لحملان التسمين لثلاث سنوات

2016				
العدد	معدل الأوزان	تكلفة المفرد	التكلفة المقدرة	الصنف
759	47	265,000	201,135,000	حملان التسمين
			201,135,000	المجموع
2017				
743	47	257,000	190,951,000	حملان التسمين
			190,951,000	المجموع
2018				
652	47	255,000	166,260,000	حملان التسمين
			166,260,000	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث

بالنسبة للأصول النباتية واجه الباحث صعوبة في الحصول على قيمها العادلة لعدم وجود أسواق لهذه الزراعات القائمة، لذا اعتمد على المقابلة الشخصية للمهندسين الزراعيين<sup>3</sup> في الشركة، والاطلاع الميداني للزراعات القائمة للتوصل لقيمها العادلة وكما مبين في الجدول (9):

<sup>3</sup> المقابلة الشخصية مع المهندس علي مزعل رئيس قسم الثروة الحيوانية في شركة الكفيل

## جدول رقم (9)

القيم العادلة للأصول النباتية في شركة الكفيل لثلاث سنوات

2016			
القيمة العادلة	قيمة الدونم الواحد	المساحة المزروعة بالدونم	الصنف
18,000,000	6,000,000	3	طماطم
6,000,000	6,000,000	1	فلفل بارد
5,500,000	5,500,000	1	فلفل حار
21,000,000	4,200,000	5	باذنجان
4,000,000	1,000,000	4	البصل
32,400,000	100,000	324	محاصيل علفية
28,500,000	150,000	190	الشعير
50,000,000	250,000	200	الحنطة
165,400,000			المجموع
2017			
22,800,000	7,600,000	3	طماطم
8,700,000	5,800,000	1.5	فلفل بارد
7,950,000	5,300,000	1.5	فلفل حار
21,000,000	4,200,000	5	باذنجان
3,880,000	970,000	4	البصل
35,640,000	110,000	324	محاصيل علفية
26,600,000	140,000	190	الشعير
50,000,000	250,000	200	الحنطة
176,570,000			المجموع
2018			
22,500,000	7,500,000	3	طماطم
8,700,000	5,800,000	1.5	فلفل بارد
7,950,000	5,300,000	1.5	فلفل حار
25,600,000	5,120,000	5	باذنجان
3,880,000	970,000	4	البصل
29,160,000	90,000	324	محاصيل علفية
24,700,000	130,000	190	الشعير
50,000,000	250,000	200	الحنطة
172,490,000			المجموع

ويبين الجدول (10) ادناه مجموع القيم العادلة للأصول البيولوجية لثلاث سنوات:

جدول (10)

القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتداولة

القيمة العادلة للأصول البيولوجية	الأصول الزراعية	الأصول الحيوانية	السنة
366,535,000	165,400,000	201,135,000	2016
367,521,000	176,570,000	190,951,000	2017
338,750,000	172,490,000	166,260,000	2018

المصدر: من اعداد الباحث

ومن خلال ما تقدم يمكن إيجاد الفرق بين القيمة العادلة وتكلفة الأصول المتداولة وكما هو مبين في الجدول

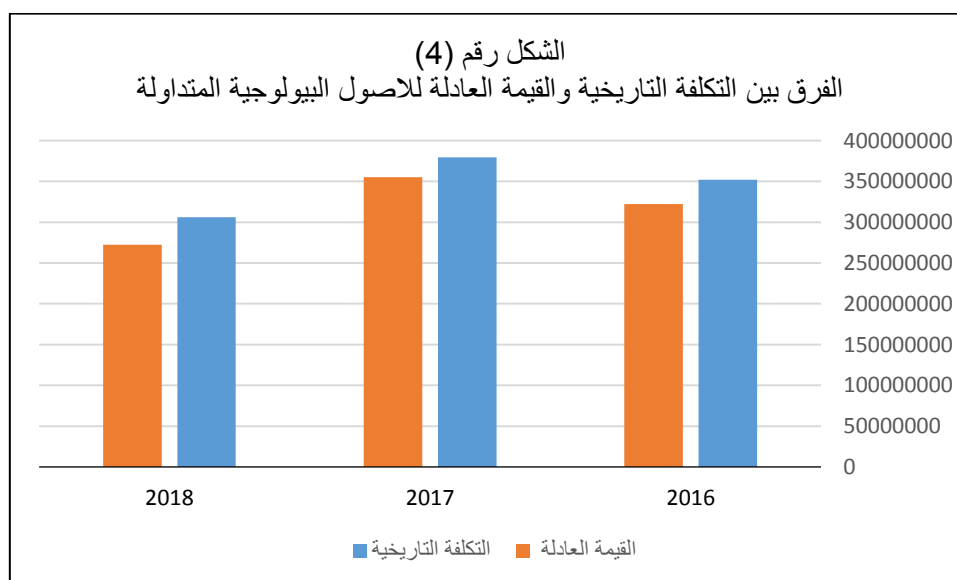
(11)

جدول رقم (11)

الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية للأصول البيولوجية المتداولة

السنة	التكلفة التاريخية	القيمة العادلة	الفرق	نسبة الفرق
2016	404,475,000	366,535,000	37,940,000	9%
2017	391,873,000	367,521,000	24,352,000	6%
2018	366,807,000	338,750,000	28,057,000	8%

المصدر: من اعداد الباحث



نلاحظ من أعلاه ان نسبة الفرق من التكلفة التاريخية كانت في سنة 2016 هي 9% ومن ثم انخفضت في سنة 2017 الى 6% ومن ثم ازدادت الى 8% في سنة 2018 . حيث يلاحظ تقلبات في النسب خلال السنوات الثلاث وسبب هذه التقلبات هو اعتماد الشركة على طريقة التقييم بالتكلفة المصروفة على الزراعة، واساليب التوزيع البعيدة عن الدقة والموضوعية التي لا تمثل الواقع الفعلي.

## 2- تقييم الأصول الثابتة:

يبين الجدول رقم (13) القيمة العادلة للأصول الثابتة (الحيوانية) حيث اعتمد الباحث على متوسط الأسعار من الأسعار المنشورة في الجهاز المركزي الاحصائي العراقي وأسعار الاستقصاء وكما مبين في الجدول (12) :

### جدول رقم (12)

متوسط أسعار الأصول الثابتة لثلاث سنوات

2016			
الصف	أسعار الجهاز المركزي	أسعار الاستقصاء *	متوسط الأسعار
نعاج أمهات	258,000	263,000	260,500
ولادات	130,000	130,000	130,000
كباش	493,000	495,000	494,000
2017			
نعاج أمهات	250,000	255,000	252,500
ولادات	126,000	126,000	126,000
كباش	478,000	480,000	479,000
2018			
نعاج أمهات	247,000	252,000	249,500
ولادات	124,000	124,000	124,000
كباش	473,000	475,000	474,000

نلاحظ من أعلاه تغير أسعار الأصول الحيوانية في سنة 2017 عن سنة 2016 بانخفاض بنسبة (3%) وكذلك في سنة 2018 نلاحظ انخفاض بنسبة (1%) عن سنة 2017 ويعود هذا التغيير الى طبيعة هذه الأصول التي تكون مرتبطة بالمناخ فمثلا في سنة التي تكون فيها وفرة بالأمطار تكون أسعار الأصول الحيوانية مرتفعة في حين تنخفض أسعار الأصول البيولوجية الزراعية بالتحديد المحاصيل العلفية، اما اذا اصاب

\* مع الاخذ بنظر الاعتبار تغير الاوزان

بعض الحيوانات وباء يؤدي الى انخفاض حاد في أسعار هذه الأصول فمثلا في الشهر السادس من سنة 2018 ظهر مرض الحمى النزفية الذي ينتقل عند ملامسة الأغنام المصابة بهذا المرض وبسبب هذا المرض انخفضت أسعار الاغنام انخفاض حاد.

**جدول رقم (13)**

**القيم العادلة للأصول الحيوانية الثابتة**

2016			
القيمة العادلة	قيمة المفرد	العدد	الصنف
1,172,250,000	260,500	4500	نعاج أمهات
43,810,000	130,000	337	ولادات
72,124,000	494,000	146	كباش
1,288,184,000			المجموع
2017			
1,076,912,500	252,500	4265	نعاج أمهات
59,346,000	126,000	471	ولادات
48,379,000	479,000	101	كباش
1,184,637,500			المجموع
2018			
897,451,500	249,500	3597	نعاج أمهات
38,564,000	124,000	311	ولادات
35,550,000	474,000	75	كباش
971,565,500			المجموع

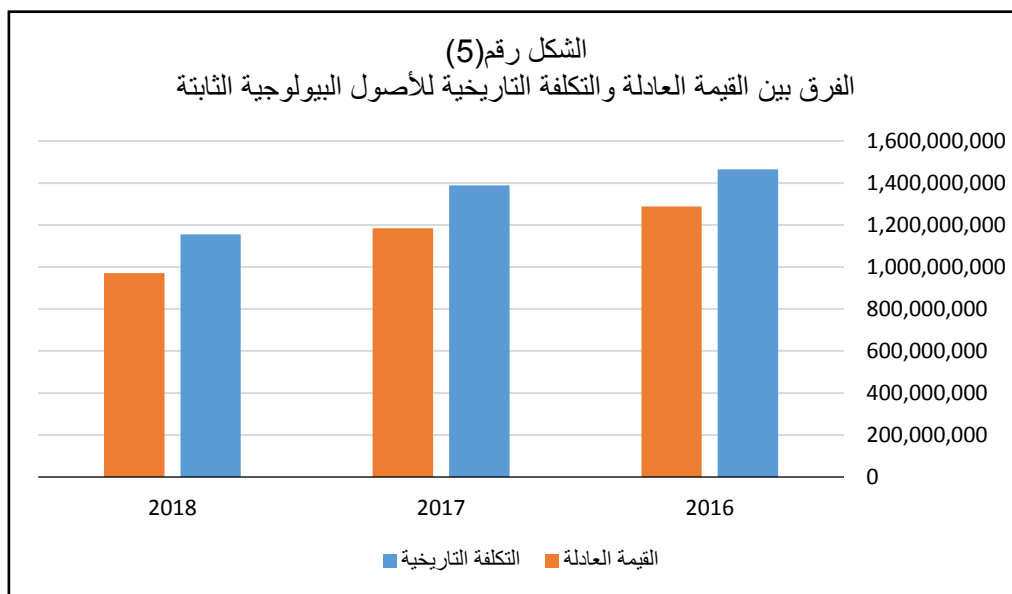
يبين الجدول (14) الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية للأصول الحيوانية الثابتة وكما مبين ادناه

**جدول رقم (14)**

**الفرق بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية للأصول الحيوانية الثابتة**

النسبة	الفرق	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية	السنة
12%	176,941,000	1,288,184,000	1,465,125,000	2016
15%	204,237,500	1,184,637,500	1,388,875,000	2017
16%	183,909,500	971,565,500	1,155,475,000	2018

المصدر: من اعداد الباحث



نلاحظ من الجدول أعلاه وجود فرق كبير بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية حيث كان في سنة 2016 بنسبة 12% وكذلك بنسبة 15% لسنة 2017 وبنسبة 16% في سنة 2018، ولذلك قد يعد تسجيل الأصول البيولوجية الثابتة بالتكلفة التاريخية مضلًا، ولا يمثل الواقع الفعلي بصوره صادقة بسبب اغفالها عمليات النمو للأصول البيولوجية وكذلك اغفال التغير في أسعار السوق.

### الاستنتاجات

1. خصوصية النشاط الزراعي تفرض استخدام وسائل وطرق للقياس المحاسبي تواكب التغيرات البيولوجية في الاصول الحيوانية والنباتية.
2. يعد أهم مشكل يواجه المحاصيل الزراعية هو مرحلة تتبعه منذ زراعته إلى غاية جنيهه أو حصاده، حيث يواجه مخاطر التقلبات المناخية، كالجفاف أو الفيضانات وهي عوامل لا يمكن التحكم فيها أو التنبؤ بها.
3. تقييم الأصول الحيوانية والنباتية في نهاية السنة المالية بالتكلفة المصروفة وفي ضوء النمو الفعلي لا يمثل حقيقة القيم الفعلية للأصول الثابتة والمتداولة الحيوانية والنباتية بسبب اساليب توزيعات التكاليف البعيدة عن الدقة والموضوعية.
4. استعمال التكلفة التاريخية في تقييم الأصول البيولوجية لا توفر معلومات مالية ذات تمثيل صادق بسبب اغفالها عمليات النمو للأصول البيولوجية وكذلك اغفال التغير في أسعار السوق.
5. تحقق القيمة العادلة خاصية التمثيل الصادق لأنها تأخذ بالحسبان نمو الأصول البيولوجية وتغير أسعار السوق.
6. إن القياس والإفصاح عن الأصول البيولوجية على أساس القيمة العادلة يزيد من جودة التقارير المالية، ويزيد من شفافيته وفعاليتها في تقديم المعلومات المناسبة لمستخدميها في اتخاذ القرارات، والتقييم الجيد لأداء الإدارة، وذلك بشكل يفوق القياس والإفصاح على أساس التكلفة التاريخية، وهو ما يتطلب بضرورة تعديل القاعدة المحاسبية العراقية 11 لتتبنى القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة.



## التوصيات

1. الابتعاد عن استخدام الاجتهادات الشخصية في تحديد نسب الأنبات للزرع القائم واستخدام المعادلات الإحصائية القريبة الى الدقة للتوصل الى كمية الزرع القائم في تاريخ التقييم .
2. ضرورة قيام الجهات المصدرة للقواعد المحاسبية بتحديث القاعدة المحاسبة العراقية 11 لتتماشى مع آخر التعديلات الصادرة على المعيار الدولي 41، ذلك مع إيضاح مثال رقمي يمكن لمختلف شركات الإنتاج الزراعي والحيواني، الاعتماد عليه وتطبيقه في الواقع العملي.
3. ضرورة فتح سجلات خاصة لتحديد الأصناف وحسب الاعمار المعتمدة لذلك الصنف واثبات ذلك في كشوفات تقييم القطيع في نهاية المدة.

## Conflict of Interests.

There are non-conflicts of interest

## المصادر

- [1] International Accounting Standard Board (IASB 1)
- [2] Sayekti, Y., Irmadariyani, R., Agustini, A. T., & Supatmoko, D. (2018). The Implementation of Accounting Standards for Agriculture (Psak 69): The Analysis of Companies' Readiness. *International Journal of Accounting*, 6(2), 23-28.
- [3] International Accounting Standard Board (IASB 41) .
- [4] البتول، جمعة، (2014) إشكالات تطبيق نظام معلومات محاسبي فلاحى وفق النظام المحاسبي المالى و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، رسالة ماجستير، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .
- [5] Sytnik, O. E. (2016). ACCOUNTING ASPECTS OF PRACTICAL APPLICATION OF IFRS (IAS) 41" AGRICULTURE" IN AGRICULTURAL ORGANIZATIONS. Editorial board, 63.
- [6] Henderson, S., Peirson, G., Herbohn, K., & Howieson, B. (2015). *Issues in financial accounting*. Pearson Higher Education AU.
- [7] Gonçalves, Rute, and Patrícia Lopes.(2015) Value-Relevance of Biological Assets under IFRS. No. 556. Universidade do Porto, Faculdade de Economia do Porto.
- [8] Gonçalves, R., Lopes, P., & Craig, R. (2017). Value relevance of biological assets under IFRS. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 29, 118-126
- [9] ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد (2011)، الطبعة الثانية، دار الكتب والوثائق، العراق.
- [10] Rozentale, S., & Ore, M. (2013). Evaluation of biological assets: Problems and solutions. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 9(1), 57.
- [11] De Brito, E., Ribeiro, M. D. S., Martins, V. A., & Lemes, S. (2014). Fair Value application to biological assets and agricultural produce in livestock farming. *CEP*, 14, 905.
- [12] Fischer, M., & Marsh, T. (2013). Biological assets: Financial recognition and reporting using us and international accounting guidance. *Journal of Accounting and Finance*, 13(2), 57-74.
- [13] Barnes, and other(2018). *International GAAP® 2018: 1*. John Wiley & Sons.

- [14] Song, C. J., Thomas, W. B., & Yi, H. (2010). Value relevance of FAS No. 157 fair value hierarchy information and the impact of corporate governance mechanisms. *The Accounting Review*, 85(4), 1375-1410.
- [15] Bosch, Josep, & Aliberch, A. S. (2012). A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation. *Revista de Contabilidad*, 15(1), 109-142.
- [16] مسودة، سناء و دقسامة، محمد، (2017) معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي (41)، الأردن ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، العدد (31).
- [17] Elad, C., & Herbohn, K. (2011). Implementing fair value accounting in the agricultural sector. Institute of Chartered Accountants of Scotland.