أمكانية تبني منهج السوق لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية في العراق
(دراسة تطبيقية في شركة الشرق الأوسط لأنتاج وتسويق الأسماك)

The possibility of adopting a market approach to measure the fair value of biological assets in Iraq
(Applied study in Middle East Fish Production and Marketing Company)

يحيى راضي صالح	الجامعـــــة المستنصريـــــة كليـــــة الأدارة والاقتصـــــاد	yahya.R.S@uomustansiriyah.edu.iq
أ.م.د احمد سعد جاري	الجامعـــــة المستنصريـــــة كليـــــة الأدارة والاقتصـــــاد	ahmedsaadjar006@uomustansiriyah.edu.iq

المستخلص:

يهدف البحث الى بيان امكانية تبني منهج السـوق لقياس القيمة العادلة للأصـول البيولوجية في العراق، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث تم اختيار شركة الشرق الأوسط لأنتاج وتسويق الأسماك من بين 7 شركات تمثل قطاع الزراعة في العراق، وبحسب توفر البيانات و لخمسة سنوات، وقد تم عرض القياس والأفصاح عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة وفق منهج السـوق، و من اهم الأسـتنتاجات التي توصـل اليها الباحث امكانية القياس والأفصـاح عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة وفق منهج السوق في الوحدات الاقتصادية الزراعية العراقية استناداً الى بيانات الجهاز المركزي للأحصاء، بينما كانت ابرز التوصيات التي توصل اليها الباحث هي تطوير طرق قياس القيمة العادلة في السوق العراقية واعتماد منهج السوق كونهُ يلائم البيئة العراقية.

الكلمات المفتاحية: القيمة العادلة ، الأصول البيولوجية ، منهج السوق

Abstract;

The research aims to show the possibility of adopting the market approach to measure the fair value of biological assets in Iraq, by applying to a sample of the company listed on the Iraq Stock Exchange, where the Middle East Fish Production and Marketing Company was selected from among 7 companies representing the agricultural sector in Iraq, and according to the availability of data and for five years, the financial statements were presented of the measurement and disclosure of biological assets at fair value according to the market approach, One of the most important conclusions reached by the researcher is the The possibility of measuring and disclosing biological assets at fair value according to the market approach in the Iraqi agricultural economic units based on the data of the Central Bureau of Statistics, while the most prominent recommendations reached by the researcher were the development of methods of measuring fair value in the Iraqi market and the adoption of the market approach as it suits the Iraqi environment.

Keywords: fair value, Biological assets, Market approach

المقدمة:

يعتبر النشـاط الزراعي احد اهم الموارد الاسـاسـية للتنمية الاقتصـادية حيث يحظى باهتمام العديد من بلدان العالم، و يلعب هذا النشاط دور مهم في الجانب الاقتصادي والبيئي والاجتماعي، حيث يتضمن هذا النشاط مجموعة من الأصول تسمى الأصول البيولوجية وتتميز هذه الأصـــول بالخصـــائص الفريدة من نوعها حيث تمر بالعديد من مراحل التحول البيولوجي كالنمو والتكاثر والانتاج والأضـمحلال وهذه المراحل تسبب تغيرات كمية ونوعية تطرأ على هذه الأصـول، وتسـاهم الأصـول البيولوجية بشـقيها النباتي والحيواني في توفير الامن الغذائي الى جانب الامن الأقتصـادي من خلال رفد الاسواق بمنتجاتها التي تدخل في الكثير من الصناعات الغذائية، وتمثل هذه الأصول الانشطة الرئيسية للوحدات الأقتصادية الزراعية، وتحتاج الأصول البيولوجية الى معالجات محاسـبية تتسـم بالدقة وتتناسـب مع طبيعتها لذلك فقد اصـدر مجلس معايير المحاسـبة الدولية IASB في سـنة 2003 المعيار المحاسبي الدولي IAS41 بعنوان (الزراعة) وفي ضوء هذا المعيار تستخدم بدائل للقياس والأفصاح عن التكلفة التاريخية في تقييم الأصـــول البيولوجية وهو القياس والأفصـــاح بالقيمة العادلة، ، وبعد تبني الحكومة العراقية المعايير الدولية في القطاع المصـــرفي اعتباراً من سـنة 2016، على ان تتبنى باقي الوحدات الأقتصـادية المعايير ابتداءً من السـنة المالية 2022 ولكون تبني المعايير الدولية يعزز موثوقية المعلومات المالية وشفافية القوائم المالية بما يلبي حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية، المستثمرين وغيرهم ويســاعدهم في أتخاذ القرارات الرشــيدة، من هنا جاءت فكرة البحث لبيان تبني منهج الســوق لقياس الأصــول البيولولجية بالقيمة العادلة وفق المعيار IAS41 لشركة الشرق الاوسط لانتاج وتسويق الأسماك.

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

اولاً: مشكلة البحث :تمتاز الأصول البيولوجية بمجموعة من الخصائص تميزها عن الأصول الاخرى كالنمو والتكاثر والنفوق، وهذا التميز ادى الى خصوصية في القياس والأفصاح عن هذه الأصول و التي تحتاج الى تقييم مستمر،

لذلك فأن تقييم هذه الاصول بالقيمة العادلة وفق منهج السوق وأستناداً الى المعيار IAS41 الذي عالج مشاكل القياس والأفصاح لهذه الاصول، 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 الأتية:-

1- هل أستخدام القيمة العادلة وفق منهج السوق لتقييم الاصول البيولوجية في الوحدات الاقتصادية الزراعية العراقية يوفر معلومات ملائمة للمستخدمين عن هذه الأصول.

2 – هل ينعكس أستخدام القيمة العادلة وفق منهج السوق في تقييم الأصول البيولوجية ايجاباً على القياس والأفصاح عن هذه الأصول.

ثانياً:اهمية البحث :تظهر اهمية البحث من اهمية النشاط الزراعي فهو يمثل العنصر الاساسي للتنمية الاقتصادية وبهدف تشجيع الاستثمار وجذب المستثمرين نحو هذا النشاط ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، ولتوجه العراق نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار الدولي IAS41 في تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة وللخصوصية التي تتميز بها الأصول البيولوجية جاء هذا البحث كخارطة طريق لتبني منهج السوق لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية.

ثالثاً: هدف البحث :يهدف البحث الى تحقيق الأتي:-

1 – بيان امكانية تبني منهج السوق الذي تستند عليه القيمة العادلة لتقييم الأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS41 في البيئة العراقية.

1- بيان القياس والافصاح عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة وفق منهج السوق لعينة البحث.

رابعاً: فرضية البحث :للأجابة على تساؤلات مشكلة البحث ولتحقيق اهداف البحث يمكن صياغة الفرضيات الأتية:-

1- الفرضية الأولى: امكانية تبني منهج السوق لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية وفق معيار المحاسبي الدولي IAS41 في العراق.

2- الفرضية الثانية : ينعكس أستخدام القيمة العادلة للأصول البيولوجية ايجاباً على ملائمة المعلومات المحاسبية.

خامساً: مجتمع وعينة البحث

أ. مجتمع البحث: الوحدات الاقتصادية الزراعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغ عددها (7) وحدات اقتصادية زراعية.

ب.عينة البحث: شركة الشرق الأوسط لأنتاج وتسويق الأسماك.

سادساً: حدود البحث

الحدود المكانية: تم اختيار شركة الشرق الأوسط لأنتاج وتسويق الأسماك ومقرها في بغداد.

الحدود الزمانية: تم اختيار التقارير المالية لشركة الشرق الأوسط لانتاج وتسويق الأسماك للفترة (2013-2018).

الدراسات السابقة:

الدراسات العربية:

1- دراسة (دراسة الصفاوي2016)

دراسة بعنوان (استخدام القيمة العادلة في تقييم الاصول الاحيائية وتأثيرها في تعزيز جودة الابلاغ المالي لشركات القطاع الزراعي في العراق).

تهدف الدراسة إلى بيان تأثير تبني مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، اما الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول الاحيائية يوفر معلومات اكثر ملاءمة، ويعزز القدرة التنبؤية للمستخدمين على تقدير المنافع المستقبلية للاصول الاحيائية بشكل افضل.

2- دراسة (دراسة لطفي وأخرون2018)

دراسة بعنوان (استخدام اسلوب القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية بهدف زيادة كفاءة وفاعلية القوائم المالية).

تهدف الدراسة استخدام اسلوب القيمة العادلة لتقييم الأصول البيولوجية و زيادة كفاءة وفاعلية القوائم المالية، اضافة الى تدعيم ثقة المستفيدين من المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، اما الأستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة ان القياس المحاسبي للاصول البيولوجية بالقيمة العادلة لإظهار المخرجات الفعلية للاصول بقيمتها الحقيقية بهدف تحقيق الكفاءة المعلوماتية القوائم المالية.

الدراسات الاجنبية:

1- دراسة (Kontsevaya et al.,2020)

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

تهدف الدراسة إلى اقتراح إجراء جديد لتحليل النتائج المالية للوحدات الزراعية فيما يتعلق بالأصول البيولوجية، وان اهم لاستنتجات 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.

2- دراسة (دراسة Węgrzyńska&Nowotarska 2021)

دراسة بعنوان (قياس وتقييم الأصول البيولوجية: دراسة بحثية)

تهدف هذه الدراسة الى تحديد العوامل التي تؤثر على اختيار قياس وتقييم الأصول البيولوجية لاثنين من المقاطعات المختارة في بولندا، ان معظم الوحدات الاقتصادية الزراعية ليست من مستخدمي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بينما كانت اهم لاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة أن قياس الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي IAS41 يعني تغييرًا في منهج القياس.

المحور الثاني: الأطار النظري للبحث

اولاً: مفهوم وطبيعة الاصول البيولوجية Biological Assets

يعد النشاط الزراعي في مقدمة الانشطة الحيوية المؤثرة بشكل كبير في مخرجات ومدخلات اقتصاد اي بلد، و ان اهمية هذا النشاط الجوهرية هو توفير متطلبات الأمن الغذائي للمجتمع وتحقيق الرفاه الاجتماعي والاقتصادي **(قصي،2010 :1)**.

ويعرف المعيار المحاسبي الدولي(IAS41) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) لسنة2003 النشاط الزراعي ((هو ادارة الوحدة الاقتصادية الزراعية للتحول الحيوي وحصاد الاصول الحيوية بغرض بيعها او بغرض تحويلها الى منتج زراعي او الى اصول حيوية اضافية)) **(IFRS,2022:Part A,IAS41,1613)**.

فضلاً عن ذلك فأن ممارسة النشاط الزراعي يتطلب اقتناء الأصول البيولوجية المتنوعة لاستخدامها لاغراض متعددة منها تستخدم في العمل أو في سبيل الحصول على نتاجها أو منتجاتها أو لتربيتها لإعادة بيعها، كما تعتمد خصائص وصفات هذه الاصول على نوع وطبيعة النشاط الزراعي التي تدار من خلاله **(السعبري و العادلي،2019:140-141)**.

و ان اهم ما يميز هذه الاصول هو التحول البيولوجي من نمو وتكاثر و انتاج وتدهور (الاضمحلال)، و ينتج عن التحول البيولوجي تغيرات كمية ونوعية في هذه الاصول الحيوية، وبناءً على ذلك تظهر عدم امكانية ادارة بعض الكائنات الحية غير البشرية ضمن الأصول البيولوجية مثل الطيور البرية والاسماك التي تعيش في المحيطات والبحار وغيرها حيث لايمكن السيطرة عليها او المحاسبة عنها **(لطفي و أخرون،2018: 433)**.

تمر الاصول البيولوجية بمراحل عديدة تسبب تغيرات كمية ونوعية قيمها وهذه المراحل تمسى بالتحول البيولوجي(**Biological Transformation**)

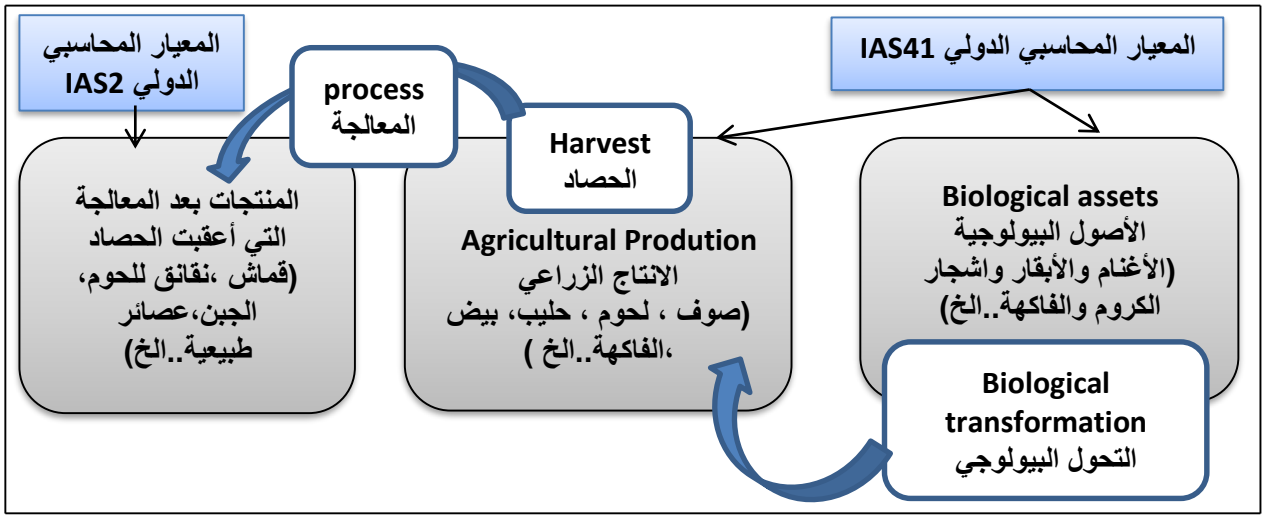
يعرف المعيار المحاسبي الدولي **IAS41** التحول الحيوي هو عمليات النمو والتحلل والإنتاج والتكاثر التي تسبب تغيرات كمية أونوعية في الاصل الحيوي ويؤدي التحول الحيوي الى الانواع التالية من النتائج**(IFRS,2022:Part A,IAS41,1615)**.

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.

وشكل (1) يوضح عمليات الانشطة الزراعية المتعلقة بالأصول البيولوجية.



شكل (1) عمليات الانشطة الزراعية

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى

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

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

جدول (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 لسنة2003 **(IFRS,2022:Part A,IAS41,1613)**	الاصل الحيوي هو نبات او حيوان حي.

المصدر : اعداد الباحثان بالاستناد الى المصادر المذكورة في الجدول.

ويرى الباحثان ان تعدد المفاهيم للاصول البيولوجية من قبل المنظمات المهنية المحلية والدولية ينعكس على تصنيف هذه الاصول والذي يمكن توضيحة بالأتي:-

1- التصنيف محلياً بموجب القاعدة المحاسبية (11)

تصنف الاصول البيولوجية وفق القاعدة المحاسبية (11) الى نوعين رئيسين هما الحيوانات والنباتات:-**(مجلس المعايير المحاسبية والرقابية،مصدر سابق، القاعدة المحاسبية11:2-3).**

اولاً: 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.

ويتم تقسيم الثروة الحيوانية التي تمتلكها الوحدات الاقتصادية الزراعية إلى نوعين رئيسيين:-

القطيع الإنتاجي : ويقصد به الحيوانات التي ليس للبيع ولكنها تباع حين يصبح عمرها كبيراً أو لسبب عرضي آخر، ومن أمثلتها دجاج البياض، الماشية لانتاج الحليب، وتعتبر بمثابة موجودات ثابتة.

القطيع التجاري : ويقصد به القطيع الماشية لأغراض البيع و التسمين، الأغنام، الخيول المرباة لغرض البيع، الدواجن ... ويعتبر هذا القطيع بمثابة مخزون.

ثانياً: النباتات Plants :

تتضمن النباتات الانتاج الزراعي الذي يتم تصنيفه الى نوعين رئيسين تتمثل بالأتي:-

الزراعة الحقلية: ويتم تقسيمها إلى نوعين زراعة المحاصيل المتمثلة في (البقوليات، زراعة الحبوب، البذور الزيتية، محاصيل الأعلاف) وزراعة الخضراوات مثل(الخيار، الطماطة، الورقيات، البطاطا).

المزروعات المعمرة : المغروسات لأكثر من سنة وتعتبر من الموجودات الثابتة، وتمر هذه المزروعات عادةً بثلاث مراحل تتمثل في فترة الإنشاء والتكوين، فترة الإثمار، فترة التناقص والاضمحلال،كاشجار البرتقال، الرمان.

2- التصنيف بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS41

تصنف الاصول البيولوجية وفق المعيار IAS41 الى نوعين اصول حيوية للاستهلاك واصول حيوية للانتاج **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 لانتاج اللحوم، والماشية لاغراض 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 منتجة 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.

ثانياً: اختلاف الاصول البيولوجية عن الاصول الاخرى

ان ممارسة النشاط الزراعي يستلزم اقتناء الاصول البيولوجية المتعددة الأنواع لاستخدامها لاغراض متعددة منها استخدامها في العمل او للحصول على منتجاتها أو لتربيتها لإعادة بيعها، و تعد الأصول البيولوجية أصولاً غير متداولة، ما عدا في حالة تربيتها لإعادة بيعها فتعد الأصول البيولوجية أصولا متداولة، و الغرض من اقتناء الأصول البيولوجية سواء كانت جارية او غير جارية فأن هذه الأصول تختلف عن باقي الأصول، و يبدو هذا الاختلاف واضح في النقاط الاتية(**السعبري و العادلي، 2019:141).**

1- ان الأصول البيولوجية تحتاج إلى رعاية من نوع خاص تحتاج اليها الأصول الأخرى، فهي تحتاج إلى الرعاية من حيث الغذاء والعلاج والسكن وبالقدر الكافي الذي يحافظ عليها لتحقيق الهدف من اقتنائها.

2- تتعرض الأصول البيولوجية للتغير المستمر من ناحية الكمية والنوعية ،على عكس أنواع الأصول الأخرى، فضلاً أنها قد تزداد أوتتناقص عددياً بالتكاثر او الاضمحلال.

3- ان الأصول البيولوجية تحتاج إلى إستخدام طرائق محاسبية وأساليب رقابة تختلف عن باقي الاصول الاخرى.

4- التحول البيولوجي كصفة أساسية للأصول البيولوجية: تتميز الأصول البيولوجية بخاصية فريدة عن بقية الأصول الاخرى، وتتمثل هذه الخاصية في التحول البيولوجي التي عرفها كل من القاعدة المحاسبية(11) و المعيار المحاسبي الدولي IAS41 على انها تشمل عمليات النمو، والتدهور، والإنتاج، والتكاثر التي تسبب تغيرات نوعية أو كمية في الأصل البيولوجي.

ثالثاً: القيمة العادلة وفق منهج السوق : ان العديد من الأصول والالتزامات تقاس بالقيمة العادلة(تسمى القيمة السوقية الحالية حسب SFAC 5)، ويتم استخدام القيمة العادلة عندما تتغير قيمة بعض الاصول مثل الاصول الثابتة كالالات والمعدات وكذلك الاصول الغير الملموسة، وكما تعرف القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه لبيع اصل او دفعهُ لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق و في تاريخ القياس، و يتمثل أحد الجوانب الرئيسية في تركيزه على منظور المشاركين في السوق**(Spiceland et al.,2018;29)**.

وبالتالي فإن القيمة العادلة هي مقياس يعتمد على السوق، و موخراً دعت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بشكل متزايد إلى استخدام قياسات القيمة العادلة في البيانات المالية، وان معلومات القيمة العادلة قد تكون أكثر فائدة من التكلفة التاريخية، وعلى الاغلب ما توفر مقاييس أو تقديرات القيمة العادلة معلومات اكثر صلة حول التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للاصول اوالالتزامات، وكما يعتقد مجلس معايير المحاسبةالدولية(IASB) أن معلومات القيمة العادلة أكثر صلة بالمستخدمين من معلومات الكلفة التاريخية، وايضاً ان قياس القيمة العادلة يوفر رؤية أفضل لقيمة الاصول والتزامات الوحدة الاقتصادية و مركزها المالي**(kieso e al.,2018: 84)**.

و للقيمة العادلة العديد من المميزات تتمثل بالأتي:-**(الظالمي وسعد،2021:94)**.

1-أن القيمة العادلة تمثل الواقع الفعلي للوحدة الاقتصادية.

2- توفر القيمة العادلة قياس اكثر دقة للربح الاقتصادي وقيمة الوحدة الاقتصادية.

3- ان القيمة العادلة تاخذ بعين الاعتبار التغيرات التي تطرأ على القوة الشرائية لوحدة النقد.

4- استخدام مدخل القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية.

5- ان القيمة العادلة توفر افضل اساس للتنبؤ لانها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.

ويعتمد منهج السوق على اسعار الأصول البيولوجية التي يحددها الجهاز المركزي للأحصاء، و تقوم المديرية التابعة للجهاز المركزي الاحصائي بتصميم وتنفيذ المسوح الإحصائية الدورية والسنوية في القطاع الزراعي (النباتي والحيواني) لتقدير إنتاج المحاصيل الزراعية والخضراوات وأشجار الفواكه والنخيل وأعدادها، ومسوح الثروة الحيوانية والسمكية لتقدير أعداد الثروة الحيوانية ومنتجاتها و حقول الدواجن وصيد الأسماك[1]،

فألاحصاءات الثروة السمكية بشكل عام تعطي الأسس اللازمة لوضع خطط اقتصادية للنهوض بهذه الثروة في العراق وجعل هذه الإحصاءات أداة فعالة لدعم الاقتصاد الوطني، وتعتبر مؤشرات مسح مزارع الأسماك احد المؤشرات المطلوبة التي يتم توفيرها كل خمس سنوات، و تعتبر الأسعار من أهم المؤشرات الإقتصادية في جميع الدول على اختلاف أنظمتها الإقتصادية والإجتماعية، حيث تستخدم في مجالات واسعة ومتعددة في الإقتصاد القومي، مثل التعاملات التجارية وغيرها، وانطلاقاً من هذه الأهمية للأسعار تقوم مديرية الاحصاء الزراعي في الجهاز المركزي للإحصاء بجمع بيانات الأسعار بصورة دورية وبدراسة أسعار المنتجات الزراعية المختلفة المتداولة في الأسواق المحلية، عبر إصدار تقرير سنوي يغطي مؤشرات أسعار الحقل لكافة المحاصيل الزراعية والفواكه والخضراوات والتمور والمنتجات الحيوانية والأسماك.

[1] الجهاز المركزي الاحصائي – شعبة الانتاج الحيواني.

وتعتبر الأصول البيولوجية المصدر الرئيسي الذي يتولد منه المنتجات الزراعية التي تمثل العناصر الاساسية للمواد الغذائية، لذلك يوجد العديد من الاسواق النشطة التي تتداول بالأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية وحسب تقارير كل من وزارة الزراعة ووزارة التخطيط/الجهاز المركزي للاحصاء مديرية الاحصاء الزراعي والحيواني حددت بعض الاسواق التي تتداول بها تلك الأصول كأسواق رئيسة، في بغداد سوق علوة جميلة وسوق علوة الرشيد، وتوجد علوة رئيسة واحدة في كل محافظة من محافظات العراق تمثل السوق الاساسي للأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية، وتحدد الاسعار بشكل يومي في ضوء الكميات المعروضة وحجم الطلب، وتقوم لجان من وزارة الزراعة ووزارة التخطيط/الجهاز المركزي للاحصاء مديرية الاحصاء الزراعي بمتابعة ورقابة اسعار المنتجات الحيوانية والنباتية في الاسواق الرئيسة وبمعدل ثلاث زيارات اسبوعياً وتوثق اسعار المنتجات المتداولة كافة في السوق، وتقوم مديرية الاحصاء الزراعي في الجهاز المركزي للاحصاء بجمع بيانات الأسعار بصورة دورية ودراسة أسعار السلع المتداولة في الأسواق المحلية، ومن ثم اصدار تقرير سنوي يغطي مؤشرات أسعار الأصول البيولولجية و المنتجات الزراعية كافة[1]، وتجدر الأشارة ان المعيار IAS41 بين ان في حالة وجود سوق للأصل البيولوجي او المنتج الزراعي فأن السعر المعروض في ذلك السوق هو الأساس الذي تستند عليه القيمة العادلة لذلك الاصل.

ويذكر **(السعبري والعادلي)** ان تقييم الأصول البيولوجية وفق مدخل القيمة العادلة له العديد من المميزات حيث ان القيمة العادلة تكون أكثر ملاءمة واكثر امانة 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 خلال مدة معينة و بشكل سليم، وكما تتناسب القيمة العادلة مع التغييرات التي تحدث نتيجة التحول البيولوجي للاصول البيولوجية وهذه التغيرات في الأصول البيولوجية لها علاقة مباشرة مع التغيرات في توقعات المنافع الاقتصادية المستقبلية،وعند وجود اسواق نشطة للاصول البيولوجية يكون مدخل القيمة العادلة أسهل ومناسب و بشكل أفضل من مدخل التكلفة التاريخية وان القيم التي تستند على الاسواق النشطة تكون اكثر وضوح وسهولة في التطبيق**(السعبري والعادلي،2019:146-147)**.

ويرى**(Socoliuc et al.,2014)** أن التقييم بالقيمة العادلة للأصول البيولوجية أكثر موثوقية وأكثر صلة ويوفر معلومات مهمة للسوق، ايضاً ان القيمة العادلة المقدرة لظروف السوق هي مقياس جيدًا لقيمة الأصول البيولوجية، بحيث لا ينبغي أن تكون هناك شكوك فيما يتعلق بملاءمة 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، و يمكن أن يؤدي اعتماد المعايير الدولية إلى زيادة موثوقية المعلومات المالية**(Socoliuc et al.,2014:161-162)**.

وينعكس قياس الاصول البيولوجية بالقيمة العادلة على اهمية المعلومات المحاسبية، حيث طبيعة الأصول البيولوجية تؤثر على عدم القدرة على التنبؤ عندما يتم قياسها بالتكلفة التاريخية اي عدم قدرة البيانات المحاسبية على التنبؤ بالمستقبل وبالتالي يؤدي ذلك الى انخفاض التدفقات النقدية عند زيادة نسبة الأصول البيولوجية من اجمالي الاصول، فالتقييم وفق القيمة العادلة يحول هذا التاثير السلبي للأصول البيولوجية إلى تأثير إيجابي، لذلك عند قياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة يوفر دقة التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية زيادة نسبة الأصول البيولوجية إلى إجمالي الأصول**(Bosch et al.,2017:18)**.

تم اثبات الفرضية الأولى:تبني منهج السوق لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية وفق IAS41.

[1]الجهاز المركزي الاحصائي – شعبة الانتاج الحيواني.

المحور الثالث: الاطار العملي للبحث(الجانب التطبيقي)

اولاً: طبيعة الاصول البيولوجية لشركة الشرق الاوسط لانتاج وتسويق الاسماك

تُعدّ الثروة السمكية إحدى أهم المصادر الطبيعية التي تمد ملايين الناس بالغذاء في جميع أنحاء العالم، اذ تتأثر الثروة السمكية بعدة عوامل منها الكمية، والنوعية، والصفات المرتبطة بها، والتي تؤثر في تمايزها وتنوعها، لذلك تعد تربية وتسمين الاسماك احد الانشطة الزراعية التي تهدف لإنتاج نوعية متميزة من الاسماك ذات قيمة تجارية واقتصادية وغذائية عالية وتعتبر من الاصول البيولوجية التي تمر بعدة مراحل من التحول البيولوجي كالنمو والتكاثر والانتاج والاضمحلال(التدهور) وفق ما نص عليها المعيار المحاسبي الدولي IAS41، في حين ان تربية وتسمين الاسماك من الانشطة الرئيسية لشركة الشرق الاوسط لانتاج وتسويق الاسماك(عينة البحث)، حيث يتم تربية وتسمين الاسماك في مزارع خاصة تمسى(مزارع الاسماك)، ويعتمد انتاج الاسماك على توفير البيئة الطبيعية المناسبة من احواض التربية والسماد و توفير الغذاء الطبيعي للأسماك بهدف الحصول على انتاج عالي الجودة، حيث تشمل فترة النمو عدة مراحل هي ان يتم اخذ بيوض الامهات واجراء عليها عملية تلقيح اصطناعي، و تبقى البيوض في المختبر حتى تفقس لمد 3 ايام، بعدها يتم نقلهن الى حاضنات اكبر بهدف تغذيتها ويستغرق بقائها في الحاضنة حتى يصبح وزنها 1 غم لمدة 35 يوم وبعدها يتم نقلها الى احواض كبيرة وايضاً يتم تغذيتها باعلاف خاصة حتى تصبح كفية وبوزن يصل(25 غم–200غم)، وتستغرق مدة النمو حتى تصبح كفية تكون بين(4–5)اشهر، و بعدها يتم اخذ الامهات والتي تكون احجامهن كبيرة الى احواض التربية يتم اعطائها اعلاف حتى يصل وزن الواحدة الى(1–2كغم)، و بعدها تحدث طفرات في احواض التربية ويصبح وزن السمكة 3 كغم 2500كغم[1].

وتمر هذه الانواع من الاسماك بمراحل من التحول البيولوجي والتي تبدأ بالبيوض الملقحة، اليرقات،الاصبعيات، الكفيات، والامهات والتي سيتم توضيحها في الجدول الاتي:-

جدول (2) مراحل التحول البيولوجي وفق المعيار IAS41 لأسماك لشركة الشرق الأوسط.

النوع الاصل /مراحل التحول البيولوجي	العمر	الوزن	الغرض
البيوض الملقحة(مرحلة النمو)	3 يوم	اقل من 1 غم	التكثير
اليرقات(مرحلة النمو)	3–15 يوم	1 غم	تربية وتسمين
الاصبعيات(مرحلة النمو)	15–35 يوم	3 غم	تربية وتسمين
الكفيات(مرحلة النمو)	4–5 اشهر	25–200غم	تربية وتسمين
الامهات(مرحلة التكاثر و الانتاج والاضمحلال)	6 اشهر	2–3 كغم	تربية وانتاج

المصدر :اعداد الباحثان بالاستناد الى المقابلة الشخصية بمدير الشركة.

ثانياً: قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية طويلة الاجل (اسماك الامهات)

يتم قياس الاصول البيولوجية طويلة الاجل والمتمثلة بالاسماك الامهات بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع وفق المعيار IAS41[1]، ولا تتحمل الشركة التكاليف المقدرة عندة نقطة البيع لان عملية البيع تتم في موقع الشركة، وتعتمد القيمة العادلة على مدخل السوق اي اسعار الاسماك المتوفرة في الاسواق النشطة، وتكون هذه الاسعار على اساس متوسط سعر الحقل (اللحوم البيضاء) للأسماك النهرية والتي حددها الجهاز المركزي الاحصائي،ويمكن توضيح ذلك من خلال الأتي:-

(1) المقابلة الشخصية بمدير شركة الشرق الاوسط لانتاج وتسويق الاسماك ثامر عبيد جاسم،تاريخ المقابلة 28-2-2022.
(1) المعيار المحاسبي الدولي IAS41،فقرة12.
(2) الجهاز المركزي الاحصائي

جدول(3) قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية(امهات الاسماك)

امهات اسماك الكارب					
السنة	العدد	معدل وزن الوحدة(كغم)	اجمالي الوزن(كغم)	متوسط سعر الحقل اللحوم البيضاء (كغم)	اجمالي القيمة العادلة
2013	1525	4100 كغم	6,252,500	4784 دينار	29,911,960,000
2014	1570	4300 كغم	6,751,000	5151 دينار	34,774,401,000
2015	1600	4500 كغم	7,200,000	5334 دينار	38,404,800,000
2016	1550	4800 كغم	7,440,000	4510 دينار	33,554,400,000
2017	1620	5000 كغم	8,100,000	3967 دينار	32,132,700,000
2018	1480	5200 كغم	7,696,000	3856 دينار	29,675,776,000
امهات اسماك الكراس					
السنة	العدد	معدل وزن الوحدة(كغم)	اجمالي الوزن(كغم)	متوسط سعر الحقل اللحوم البيضاء (كغم)	اجمالي القيمة العادلة
2013	420	5000 كغم	2,100,000	4784 دينار	10,046,400,000
2014	450	5200 كغم	2,340,000	5151 دينار	12,053,340,000
2015	430	5400 كغم	2,322,000	5334 دينار	12,385,548,000
2016	470	5600 كغم	2,632,000	4510 دينار	11,870,320,000
2017	460	5500 كغم	2,530,000	3967 دينار	10,036,510,000
2018	490	6000 كغم	2,940,000	3856 دينار	11,336,640,000
امهات اسماك السلفر					
السنة	العدد	معدل وزن الوحدة(كغم)	اجمالي الوزن(كغم)	متوسط سعر الحقل اللحوم البيضاء (كغم)	اجمالي القيمة العادلة
2013	260	4000 كغم	1,040,000	4784 دينار	4,975,360,000
2014	250	4300 كغم	1,075,000	5151 دينار	5,537,325,000
2015	280	4600 كغم	1,288,000	5334 دينار	6,870,192,000
2016	270	4750 كغم	1,282,500	4510 دينار	5,784,075,000
2017	240	5000 كغم	1,200,000	3967 دينار	4,760,400,000
2018	300	5200 كغم	1,560,000	3856 دينار	6,015,360,000

المصدر:اعداد الباحثان بالاستناد الى المعيار IAS41 والجهاز الاحصائي والمقابلة الشخصية[1].

يلاحظ ان القيمة العادلة لاسماك الكارب هي الافضل من الانواع الاخرى ، وذلك لان اسماك الكارب هي الاكثر عدداً في مزارع الشركة بسبب زيادة الطلب عليها لما تتميز به من جودة في الانتاج اضافةً الى جودة لحومها مقارنةً بأسماك الكراس والسلفر، وان التغير في القيمة العادلة ايضاً ناتج عن التغير في كمية الاسماك و اسعار السوق التي يحددها الجهاز المركزي الاحصائي، ويعبر وزن امهات الاسماك عن احد مراحل التحول البيولوجي التي تمر به الاسماك، وبهذا تم قياس القيمة العادلة لاحد مراحل التحول البيولوجي التي نص عليها المعيار IAS41 وهي النهائية هي مرحلة الانتاج لأسماك الامهات.

ثالثاً: قياس الاصول البيولوجية المتداولة (كفيات الاسماك)

ان الاصول البيولوجية المتداولة والمتمثلة بكفيات الاسماك لايمكن قياسها بالقيمة العادلة وفق ما نص عليها المعيار IAS41 هو عدم القياس بالقيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، حيث لا تتاح للأصل البيولوجي الذي أسعار سوق معلنة، في هذه الحالة سيتم قياس الأصل البيولوجي بتكلفتهُ مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر انخفاض، وبمجرد أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة لمثل ذلك الأصل البيولوجي بطريقة يمكن الاعتماد عليها فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية الزراعية أن تقيسهُ بقيمتهُ العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع[1]، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الاتي:-

[1] المعيار المحاسبي الدولي IAS41،فقرة 30.
[2] بيانات شركة الشرق الاوسط لانتاج وتسويث الاسماك(ملحق 1) والمقابلة الشخصية بمدير الشركة ثامر عبيد جاسم بتاريخ 14-3-2022.
*ملاحظة: احتساب كلفة لكل نوع من كفيات الاسماك : الكلفة الاجمالية/العدد الاجمالي لكل الانواع = معدل كلفة الوحدة الواحدة * عدد الاسماك لكل نوع.

جدول(4) قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية كفيات الاسماك

السنة	2013			2014		
التفاصيل	العدد	الوزن	الكلفة	العدد	الوزن	الكلفة
كفيات الكارب	2,200,000	35 غم	15,180,000	2,500,000	40 غم	37,500,000
كفيات الكراس	430,000	20 غم	2,967,000	400,000	25 غم	6,000,000
كفيات السلفر	325,000	30 غم	2,403,000	350,000	25 غم	5,750,000
المجموع	2,955,000		20,550,000	3,250,000		49,250,000
السنة	2015			2016		
التفاصيل	العدد	الوزن	الكلفة	العدد	الوزن	الكلفة
كفيات الكارب	2,250,000	30غم	13,770,000	2,600,000	30غم	16,380,000
كفيات الكراس	380,000	25غم	2,325,600	450,000	20غم	2,835,000
كفيات السلفر	310,000	40 غم	1,904,400	250,000	50غم	1,597,500
المجموع	2,940,000		18,000,000	3,300,000		20,812,500
السنة	2017			2018		
التفاصيل	العدد	الوزن	الكلفة	العدد	الوزن	الكلفة
كفيات الكارب	2,550,000	35غم	82,365,000	2700,000	35غم	57,492,733
كفيات الكراس	350,000	25غم	11,305,000	410,000	20غم	8,730,378
كفيات السلفر	280,000	50غم	9,130,000	330,000	40غم	7,026,889
المجموع	3,180,000		102,800,000	3,440,000		73,250,000

المصدر:اعداد الباحثان بالاستناد الى بيانات شركة الشرق الاوسط والمعيار IAS41[2].

رابعاً: اعادة تقييم الاصول البيولوجية طويلة الاجل (امهات الاسماك)

تقيم شركة الشرق الاوسط لانتاج وتسويق الاسماك اصولها البيولوجية والمتمثلة بأمهات الاسماك على اساس التكلفة التاريخية وفق النظام المحاسبي الموحد، وبعد القياس بالقيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS41 على بيانات شركة الشرق الاوسط عن اصولها البيولوجية والمتمثلة بأسماك الامهات ضمن هذا المبحث، لذلك سيحتاج عمل اعادة تقييم للاصول البيولوجية طويلة الاجل والمتمثلة اسماك الامهات لشركة الشرق الاوسط وذلك لمعرفة التغير في قيمتها بالزيادة او النقصان، وللتعرف اكثر على ذلك من خلال الجدول الأتي:-

جدول(5) اعادة تقييم الاصول البيولوجية لشركة الشرق الاوسط وفق تبني المعيار IAS41

اعادة تقييم الاصول البيولوجية طويلة الاجل (اسماك الامهات)				
السنة	الكلفة التاريخية	القيمة العادلة	مقدار (الزيادة/النقص)	نوع اعادة التقييم
2013	84,042,675	44,933,720,000	44,849,677,325	مكاسب غير المتحققة
2014	88,826,287	52,365,066,000	52,276,239,713	مكاسب غير المتحققة
2015	90,468,180	57,660,540,000	57,570,071,820	مكاسب غير المتحققة
2016	90,930,000	51,208,795,000	51,117,865,000	مكاسب غير المتحققة
2017	56,647,500	46,929,610,000	46,872,962,500	مكاسب غير المتحققة
2018	70,047,000	47,027,776,000	46,957,729,000	مكاسب غير المتحققة

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى بيانات شركة الشرق الاوسط والمعيار IAS41[1],[2] .

بعد عمل اعادة تقييم الاصول البيولوجية لشركة الشرق الاوسط لانتاج وتسويق الاسماك والمتمثلة بالاسماك الامهات وذلك للتعرف على التغير الحاصل في قيمة هذه الاصول، وبعد القياس بالقيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS41، ومن خلال الجدول اعلاه اتضح ان مقدار التغير الناتج عن الفرق بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة و اما ان يكون بالزيادة ويسمى مكاسب غير المتحققة، ويظهر ضمن بنود الدخل الشامل وضمن بنود حساب حقوق الملكية في قائمة المركز المالي، او يكون بالنقص ويسمى خسائر غير المتحققة و ايضاً يظهر ضمن بنود الدخل الشامل الاخرى وضمن بنود حساب حقوق الملكية، حيث سيتم الأفصاح عن هذه الأصول ضمن القوائم المالية من خلال الأتي:-

[1] بيانات شركة الشرق الأوسط لأنتاج وتسويق الأسماك.
[2] المعيار المحاسبي الدولي IAS41،فقرة،10،12.

شركة الشرق الاوسط لانتاج وتسويق الاسماك- مساهمة خاصة/ بغداد

قائمة المركز المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS41 كما في 31/3

اسم الحساب	2013	2014	2015	2016	2017	2018
الموجودات						
الموجودات غير المتداولة						
مباني	98,490,331	35,355,868	29,258,252	24,448,114	19,979,815	15,791,208
ممتلكات والات ومعدات	111,226,817	145,532,275	115,807,887	88,211,146	62,940,957	42,323,866
وسائل نقل وانتقال	12,798,783	28,289,078	25,251,078	22,213,078	19,175,078	16,137,078
عدد وقوالب	32,339,352	3,583,442	2,522,192	1,460,942	399,692	81
اثاث	15,228,485	10,865,744	9,767,479	9,076,434	7,516,389	6,356,345
الاستثمارات طويلة الاجل	369,087,259	587,350,195	587,350,195	587,569,321	589,454,200	589,900,554
الاصول الحيوية للأنتاج او مكتملة النمو:اسماك الكارب(بالقيمة العادلة)	29,911,960,000	34,774,401,000	38,404,800,000	33,554,400,000	32,132,700,000	29,675,776,000
الاصول الحيوية للأنتاج او مكتملة النمو:اسماك الكراس(بالقيمة العادلة)	10,046,400,000	12,053,340,000	12,385,548,000	11,870,320,000	10,036,510,000	11,336,640,000
الاصول الحيوية للأنتاج او مكتملة النمو:اسماك السلفر (بالقيمة العادلة)	4,975,360,000	5,537,325,000	6,870,192,000	5,784,075,000	4,760,400,000	6,015,360,000
اجمالي الموجودات غير المتداولة	45,572,891,027	53,176,042,602	58,430,497,083	51,941,774,035	47,629,076,131	47,698,285,132
الموجودات المتداولة:						
المخزون	3,089,508	2,532,500	--------	--------	--------	---------
الاصول الحيوية في طور النماء :كفيات اسماك الكارب (بالكلفة)	15,180,000	37,500,000	13,770,000	16,380,000	82,365,000	57,492,733
الاصول الحيوية في طور النماء :كفيات اسماك الكراس(بالكلفة)	2,967,000	6,000,000	2,325,600	2,835,000	11,305,000	8,730,378
الاصول الحيوية في طور النماء: كفيات اسماك السلفر (بالكلفة)	2,403,000	5,750,000	1,904,400	1,597,500	9,130,000	7,026,889
المدينون	152,561,521	176,694,521	256,387,479	219,255,910	271,849,926	318,364,942
النقد	1,002,949,359	850,441,605	895,568,553	982,045,653	947,203,726	961,514,395
اجمالي الموجودات المتداولة	1,179,150,388	1,078,918,626	1,169,956,032	1,222,114,063	1,321,853,652	1,353,129,337
اجمالي الموجودات	46,752,041,415	54,254,961,228	59,600,453,115	53,163,888,098	48,950,929,783	49,051,414,469
حقوق الملكية والمطلوبات						
راس المال	300,000,000	300,000,000	300,000,000	300,000,000	300,000,000	300,000,000
الاحتياطيات	1,160,264,928	1,186,797,325	1,275,778,549	1,406,161,141	1,339,123,675	1,321,915,937
بنود الدخل الشامل الاخرى (مكاسب،خسائر) اسماك الامهات	44,849,677,325	52,276,239,713	57,570,071,820	51,117,865,000	46,872,962,500	46,957,729,000
اجمالي حقوق الملكية	46,309,942,253	53,763,037,038	59,145,850,369	52,824,026,141	48,512,086,175	48,579,644,937
المطلوبات المتداولة						
التخصيصات	35,301,523	23,744,773	27,913,000	24,237,000	14,003,000	10,776,000
الدائنون	406,797,639	468,179,417	426,689,746	315,624,957	424,840,608	460,993,532
اجمالي المطلوبات المتداولة	442,099,162	491,924,190	454,602,746	339,861,957	438,843,608	471,769,532
اجمالي حقوق الملكية والمطلوبات	46,752,041,415	54,254,961,228	59,600,453,115	53,163,888,098	48,950,929,783	49,051,414,469

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى بيانات شركة الشرق الاوسط والمعيار IAS41.

شركة الشرق الاوسط لانتاج وتسويق الاسماك- مساهمة خاصة/ بغداد

قائمة الارباح والخسائر وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS41 كما في 31/3

اسم الحساب	2013	2014	2015	2016	2017	2018
الايرادات	**413,745,000**	**198,411,612**	**152,884,393**	**153,766,320**	**201,172,500**	**92,137,886**
تكلفة الايرادات						
كلفة الانتاج	(203,726,148)	(104,836,718)	(107,983,287)	(133,855,835)	(81,911,190)	(146,306,788)
كلفة الخدمات الانتاجية	(197,555,446)	(208,362,589)	(152,666,025)	(156,574,791)	(282,487,234)	(139,614,092)
مجمل(ربح /خسارة)	**12,463,406**	**(114,787,695)**	**(107,764,919)**	**(136,664,306)**	**(163,225,924)**	**(193,782,994)**
المصروفات التشغيلية						
مصروفات الخدمات التسويقية	(10,538,540)	(7,755,033)	(7,641,751)	(7,677,984)	(38,827,000)	(11,188,399)
مصروفات الخدمات الادارية والتمويلية	(112,794,412)	(93,545,089)	(110,069,863)	(95,888,970)	(101,364,930)	(120,189,092)
صافي الدخل التشغيلي	**(110,869,546)**	**(216,087,817)**	**(225,476,533)**	**(240,231,260)**	**(303,417,854)**	**(325,160,485)**
+ايرادات ومكاسب اخرى						
الايرادات التحويلية	1,293,300	.....				
ايراد فوائد ومشاركات مع الغير	292,685,430	343,351,282	407,720,757	376,286,977	398,785,257	(375,759,461)
ايرادات الاخرى	.....	.....	.....	26,352,500	.....	13,399,500
- مصروفات وخسائر اخرى						
المصروفات التحويلية	(974,615)	(863,830)	.....	(79,084)	(1,170,748)	(768,568)
المصروفات الاخرى	.....	.....	.....	(4,772,097)	(8,154,000)	.....
صافي الدخل قبل الضريبة	**182,134,569**	**126,399,635**	**182,244,224**	**157,557,036**	**86,042,655**	**63,229,908**
ضريبة الدخل	(28,627,000)	(21,260,000)	(27,913,000)	(24,237,000)	(14,003,000)	(10,776,000)
صافي الدخل	**153,507,569**	**105,139,635**	**154,331,224**	**133,320,036**	**72,039,655**	**52,453,908**

المصدر:اعداد الباحثان بالاستناد الى بيانات شركة الشرق الاوسط والمعيار IAS41.

الأفصاحات الاضافية عن الأصول البيولوجية التي لايمكن قياسها بالقيمة العادلة بطريقة يمكن الأعتماد عليها[1]

1- يتمثل المخزون الأنتاج الغير تام بكفيات الاسماك والذي تم الأفصاح عنه بالكلفة ضمن بند الموجودات المتداولة وهو على ثلاث انواع اسماك(الكارب،السلفر،الكراس) وهو من الأصول الحيوية في طور النماء .

2- ان سبب عدم قياس هذا النوع من الاسماك بالقيمة العادلة بسبب عدم توفر اسواق نشطة لها من خلال تقارير الجهاز المركزي الأحصائي.

3- لاتوجد اي طرق استهلاك لهذه الاصناف من الاسماك.

4- توجد اعمار انتاجية لهذا النوع من الاصناف التي يتراوح عمرها 6 اشهر تبدأ بالانتاج وتسمى بأسماك الامهات ويتراوح عمرها الانتاجي (2-3 سنوات)،فصنف كفيات الاسماك يتراوح عمرها (4-5اشهر) وتعتبر من الأصول الحيوية في طور النماء ولا توجد اي معدلات استهلاك.

5- تم الافصاح عن المبلغ الدفتري لهذا النوع من الأصول الحيوية ضمن حساب الموجودات المتداولة وبشكل مستقل في قائمة المركز المالي.

هذه الافصاحات تعزز من شفافية الكشوفات المالية وتوفر معلومات تزيد من قابلية المستخدمين على فهم الوضع المالي للوحدة الاقتصادية ،وكما تسهم هذه الافصاحات من زيادة خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية.

شركة الشرق الاوسط لانتاج وتسويق الاسماك- مساهمة خاصة/ بغداد

قائمة الدخل الشامل وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS41 كما في 12/31

التفاصيل	2013	2014	2015	2016	2017	2018
صافي الدخل	153,507,569	105,139,635	154,331,224	133,320,036	72,039,655	52,453,908
بنود الدخل الشامل الاخرى						
+ مكاسب غير المتحققة(امهات الاسماك)	44,849,677,325	52,276,239,713	57,570,071,820	51,117,865,000	46,872,962,500	46,957,729,000
صافي الدخل الشامل	45,003,184,894	52,381,379,348	57,724,403,044	51,251,185,036	46,945,002,155	47,010,182,908

المصدر :اعداد الباحثان بالاستناد الى بيانات شركة الريباس والمعيار IAS41.

تم اثبات الفرضية الثانية: ينعكس أستخدام القيمة العادلة للأصول البيولوجية ايجاباً على ملائمة المعلومات المحاسبية.

[1] المعيار المحاسبي الدولي IAS41،فقرة 30،54.

المحور الرابع : الأستنتاجات والتوصيات

اولاً: الأستنتاجات

1- ان قياس والافصاح عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة وفق المعيار IAS41 يتناسب مع مراحل التحول البيولوجي التي تمر به هذه الأصول حيث يأخذ بالحسبان جميع التغيرات الكمية والنوعية التي تطرأ على الأصول البيولوجية اضافةً الى تغيرات اسعار السوق وبالتالي يوفر هذا القياس معلومات محاسبية ذات تمثيل صادق.

2- امكانية القياس والأفصاح عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة وفق منهج السوق في الوحدات الاقتصادية الزراعية العراقية 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 اضافةً الى تغيرات اسعار السوق.

2- تطوير طرق قياس القيمة العادلة في السوق العراقية واعتماد منهج السوق كونهُ يلائم البيئة العراقية.

المصادر :

المصادر العربية

أ. القوانين والانظمة والتعليمات

1- الجهاز المركزي للأحصاء، مديرية الأحصاء الزراعي، وزارة التخطيط العراقية.

1- القاعدة المحاسبية 11 الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية لسنة 1998 ،العراق.

2- المعيار المحاسبي الدولي IAS41 الصادر عن مجلس المعايير المحاسبة الدولي.

ب. البحوث والمجلات والدوريات والمؤتمرات

1- بن قدور، اشواق و شماخي،بوبكر،(2020)، المحاسبة في النشاط الزراعي :دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري"،المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية ، المجلد 11،الجزائر.

2- السعبري،ابراهيم عبد موسى والعادلي، مصطفى محمد(2019)، القيمة العادلة كأساس في تقييم الاصول البيولوجية(دراسة تطبيقية في شركة الكفيل للاستثمارات العامة)، مجلة جامعة بابل ،المجلد27، العدد6،العراق.

3- قصي، همسة ،(2010)، القطاع الزراعي ضمن الموازنة العامة لعام 2010"، مجلة الادارة والاقتصاد ،المجلد1،العدد 3،العراق.

4- 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.

5-الظالمي،محمد عبد الحسين وسعد،سلمى منصور،(2021)،تأثير القياس وفق القيمة العادلة على حقوق المساهمين في المصارف التجارية،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ،العدد63،العراق.

جـ.الرسائل والاطاريح :

1- الصفاوي، صهباء 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.BOOK

1-kieso, Donald E& Weygandt ,JerryJ&Warfield,Terry D,(2018), Intermediate Accounting, IFRS, Third Edition, Singapore: John Wiley & Sons, Inc.

2-Spiceland,J.David&Nelson,MarkW&Thomas,WayneB,(2018), Intermediate Accounting, Ninth Edition, United States of America. McGraw-Hill Education.

C. Research, journals, periodicals and conferences

1- Bosch, Josep Mª Argilés& Miarons,Meritxell& Blandón, Josepgarcia& Benavente,Carmen& Ravenda,Diego,(2017),Usefulness Of Fair Value For Cash Flow Prediction:Evidence From Biological Assets,Vol 27,No2, Spanish Journal Of Finance And Accounting, Spain.

2- García, Javier Sorolla,(2019), Discussion on the valuation of biological assets: fair value vs. historical cost, Repositori Universitat Jaume.

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-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.

5-Węgrzyńska, Małgorzata&Nowotarska,Alina,(2021), Measuring and Valuation of Biological Assets: A Research Study, European Research Studies Journal, Volume XXIV,NO 2, Poland.