

## The Accounting Measurement on Agricultural Activities Based on Financial Reporting Standards

Mustafa Younus hameed

Federal Board of Supreme Audit

[Mustafa.hameed1701@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:Mustafa.hameed1701@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

Received: 11/12/2023

Assist. Prof. Dr. Saad Salman Al-Moaini

Post-Graduate Institute for Accounting and Financial

Studies- University of Baghdad

[saad.s@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:saad.s@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

Published: 30/6/2024

Accepted: 22/2/2024

### Abstract:

The research aimed to show how IFRS affect the provision of financial information to agricultural companies and its impact on the final financial reports that reflect the company's performance, as agricultural companies are considered one of the most important economic sectors in many countries, as they include a variety of activities such as crop cultivation, livestock breeding, forestry and fishing activities, etc., and it is important that the financial information provided about these companies is accurate and reliable, allowing investors, shareholders and regulators to understand the financial situation. Companies in the local environment rely on the requirements of the unified accounting system and its instructions and on the local accounting rules issued by the Accounting and Control Standards Board in Iraq when preparing their financial statements, which led to these companies facing challenges with regard to the accounting measurement of biological assets due to the changing nature of those assets in addition to the impact of natural and climatic factors on these assets, and the accounting measurement of biological assets requires determining their fair value and estimating the expected return and cost of them Gross, in addition to estimating potential losses as a result of risks related to agricultural factors, therefore, the selection and application of appropriate accounting policies can significantly affect the final financial results of agricultural companies.

**Keywords:** International financial reporting standards, biological assets, financial statements.

### القياس المحاسبي في النشاط الزراعي على وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية

ا. م. د. سعد سلمان المعيني

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد

مصطفى يونس حميد

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

### المستخلص:

هدف البحث إلى بيان كيفية تأثير معايير الإبلاغ المالية الدولية على تقديم المعلومات المالية للشركات الزراعية وتأثير ذلك على التقارير المالية النهائية التي تعكس أداء الشركة، إذ تعتبر الشركات الزراعية من أهم القطاعات الاقتصادية في العديد من الدول، إذ تشتمل على مجموعة متنوعة من الأنشطة مثل زراعة المحاصيل، وتربية الماشية، وأنشطة الغابات والصيد، الخ، ومن المهم أن تكون المعلومات المالية المقدمة عن هذه الشركات دقيقة وموثوقة، مما يتيح للمستثمرين والمساهمين والجهات التنظيمية فهم الوضع المالي للشركة واتخاذ القرارات المناسبة، وتعتمد الشركات في البيئة المحلية على متطلبات النظام المحاسبي الموحد وتعليماته وعلى القواعد المحاسبية المحلية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق عند إعداد قوائمها المالية، مما أدى إلى مواجهة هذه الشركات تحديات فيما يتعلق بالقياس المحاسبي للأصول الاحيائية نظراً للطبيعة المتغيرة لتلك الأصول بالإضافة إلى تأثير العوامل الطبيعية والمناخية على هذه الأصول، ويتطلب القياس المحاسبي للأصول الاحيائية تحديد قيمتها العادلة وتقدير العائد المتوقع منها وتكلفتها الإجمالية، بالإضافة إلى تقدير الخسائر المحتملة نتيجة للمخاطر المتعلقة بالعوامل

الزراعية، وبالتالي، فإن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة يمكن أن يؤثر بشكل كبير على النتائج المالية النهائية للشركات الزراعية.

**الكلمات المفتاحية:** معايير الإبلاغ المالي الدولي، الأصول الاحيائية، القوائم المالية .

#### المقدمة:

لنشاط الزراعي أهمية خاصة بالمقارنة مع الأنشطة الأخرى وهذا لما له من العديد من المميزات والخصائص فهو يعد أساس تطور اقتصاد مختلف الدول في العالم من خلال ما يوفره من احتياجات وضروريات الانسان من الانتاج الحيواني والزراعي، وان تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي يسهم في توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين من مستثمرين وجهات حكومية وغيرهم من الأطراف المعنية وبما يساهم في بناء الثقة وتعزيز الشفافية من خلال ما تعكسه البيانات المالية للشركات الزراعية من احداث تعبر وصدق عن نتيجة نشاطها ومركزها المالي، يعتمد المستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على ما تقدمه الشركات الزراعية في بياناتها المالية من معلومات ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب ان تعكس البيانات المالية الاحداث والعمليات المالية بحيث تكون أكثر دقة وأقرب الى الواقع الفعلي وفقا للظروف السائدة، ولان الشركات الزراعية العراقية تعتمد على القياسات التقليدية عند اعداد قوائمها المالية كان لابد من تعزيز جودة الإبلاغ المالي لها من خلال تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

#### المبحث الاول: منهجية البحث

**1- مشكلة البحث:** يعتمد المستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على ما تقدمه الشركات الزراعية في بياناتها المالية من معلومات ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب ان تعكس البيانات المالية الاحداث والعمليات المالية بحيث تكون أكثر دقة وأقرب الى الواقع الفعلي وفقا للظروف السائدة، ولان الشركات الزراعية العراقية تعتمد على القياسات التقليدية عند اعداد قوائمها المالية كان لابد من تعزيز جودة الإبلاغ المالي لها من خلال تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وبناءً على ما سبق يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال التساؤل الاتي:

هل ان القياس المحاسبي وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية له تأثير على القوائم المالية في الشركات الزراعية؟

**2- اهداف البحث:** يهدف البحث إلى بيان مدى انعكاس تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على القياس المحاسبي للموجودات الاحيائية في الشركات الزراعية العراقية.

**3- اهمية البحث:** يستمد البحث اهميته من كون النشاط الزراعي يعد أحد النشاطات الاقتصادية الرئيسة التي تسهم في الاقتصاد الوطني وتحسن من الميزان التجاري، اذ ان أحد اهم اركان النهوض بالنشاط الزراعي يتمثل بإعطاء صورة حقيقية حول الوضع المالي للشركات الزراعية من خلال التنبؤ والتطبيق لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ذات الصلة والتي ستسهم في توفير معلومات ذات قيمة وفائدة وبما يلبي حاجات المستخدمين في ترشيد قراراتهم.

**4- فرضية البحث:** يستند البحث إلى فرضية مفادها يعزز تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية من قياس افضل للموجودات الاحيائية بالقيمة العادلة.

**5- مجتمع وعينة البحث :** مجتمع وعينة البحث: تمثل مجتمع البحث بالشركات الزراعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

**6- اسلوب البحث :** سيتم اعتماد المنهج الاستقرائي في تناول مشكلة البحث وعناصرها المختلفة واثبات فرضية البحث ولتحقيق اهداف البحث في الجانب النظري، اما في الجانب العملي سيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي.

## المبحث الثاني: التأطير النظري للقياس المحاسبي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

1-2 **القياس المحاسبي المفهوم والتعريف:** ان القياس جزء مهم من حياة البشر لكونه يوفر شكل من اشكال المرجعية عند التعامل مع الآخرين ومع الظواهر المختلفة، حيث يستخدم في حياتنا اليومية وفي كل حركتنا واعمالنا البحثية وصناعتنا وتعاملاتنا الاقتصادية فكيف يعرف المرء المسافة والوقت والارتفاع والعرض لاي شكل هندسي وكيف يعرف المرء حجمه لشراء الملابس الخ، فبدون القدرة على القياس سيكون من الصعب على العلماء اجراء تجارب او تشكيل نظريات. حيث تشير معظم المراجع العربية والغربية الى ان (Campbell) من الأوائل الذين عرفوا القياس بانه " تخصيص الأرقام لتمثيل خصائص الأنظمة المادية بموجب القوانين التي تحكم هذه الخصائص" اما (Stevens) عرف القياس بانه " تخصيص الأرقام لأشياء او احداث وفقا لقواعد " (حسن، 2021: 303-304).

يعد القياس أحد اهم وظائف المحاسبة الأساسية وبما يعطي او يجعل من المعلومات المحاسبية ذات أهمية في المجتمع المالي، (الشيرازي، 1990: 62). ففي فترة من الفترات كان ينظر الى المحاسبة بانها عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية لكي تسمح بأحكام وقرارات مبنية على معلومات من قبل مستخدمي المعلومات، (البقاوي، 2009: 81). ويرى (الحמיד) ان القياس في أي علم يقتضي تحديد وحدة القياس والشئ المقاس وان اساس قياس الشئ يحدد نقطة بدء القياس ونقطة نهايته، فهناك اتفاق على ان التكلفة تمثل نقطة البداية لان جميع القيم تتساوى عند هذه النقطة وعندها فقط تتحدد قيمة الأصل او الالتزام من خلال اتفاق بين البائع والمشتري، وبعد هذه النقطة يختلف أساس القياس وذلك بتحديد نهاية القياس فهناك من يرى ثبات أساس القياس عند نقطة البداية (التكلفة) الا بتوفر دليل موضوعي على حدوث تغير، ومنهم من يرى تغير أساس القياس بتغير اللحظة الزمنية، وقد يرى بعضهم اسسا أخرى غير التكلفة كالقيمة السوقية او الحالية او تكلفة الاحلال او غيرها، (الحמיד، 2009: 94-95). هذا وان عناصر القوائم المالية محددة كليا من الناحية النقدية ولذلك يتطلب اختيار أساس القياس لتحديد الكمية التي سيتم تطبيقها على كل عنصر من تلك العناصر وان اختيار أساس القياس يعتمد على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة المتعلقة بالعنصر محل القياس، وقيود التكلفة، بالإضافة الى طبيعة المعلومات التي سينتج عنها في كل من قائمة المركز المالي وكشف الدخل، (داود، 2021: 12).

قدم الباحثون والجهات المسؤولة عن تنظيم العمل المحاسبي تعريفات متعددة لعملية القياس ويمكن عرضها في الجدول

ادناه:

### الجدول (1) تعريف القياس المحاسبي

التعريف	الجهة
هو قرن الاعداد بأحداث الوحدة الاقتصادية الماضية والجارية والمستقبلية وذلك استنادا الى ملاحظات ماضية او جارية وبموجب قواعد محددة.	جمعية المحاسبة الامريكية (AAA) 1966
هو تحديد القيم العددية للأشياء او الاحداث الخاصة بالوحدة الاقتصادية وقد حددت هذه القيم العددية بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع، مثل مجموع قيمة الأصول او التجزئة حينما تتطلب ايها ظروف معينة ومع ذلك فان القياس يتضمن عملية التويب والتعين.	(هنديكسن، 1990: 130)
هو مقابلة او مطابقة أحد جوانب او خصائص مجال معين بأحد جوانب او خصائص مجال اخر، وتتم هذه المقابلة او المطابقة باستخدام الأرقام او الرموز وذلك طبقا لقواعد معينة.	(الشيرازي، 1990: 62)
هو عملية تحديد المبالغ النقدية التي يتم عندها الاعتراف بعناصر البيانات المالية والإبلاغ عنها	(Conceptual framework, 2018)

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد على المصادر أعلاه.

2-2 **أسس القياس المحاسبي:** وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر سنة (2018) اساسيين للقياس المحاسبي وهما أساس قياس التكلفة التاريخية واساس قياس القيمة الجارية واعتبار القياس مبدا محاسبيا في الإطار المفاهيمي الجديد بدلا من مبدا التكلفة التاريخية حيث خصص الفصل السادس من الإطار المفاهيمي

الجديد لوصف أسس القياس المختلفة والعوامل الواجب اخذها في الاعتبار عند اختيار أساس القياس الملائم وادناه تفصيل لكل من تلك الاسس:

**أولاً: أساس قياس التكلفة التاريخية:** توفر المقاييس التي تستند الى أساس التكلفة التاريخية المعلومات النقدية حول الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، باستخدام المعلومات المستمدة من المعاملة او الحدث الذي انشأها، وان تلك المقاييس لا تعكس التغيرات في الأسعار للأصول والالتزامات، باستثناء التغيرات مثل استهلاك او انخفاض قيمة الأصول والوفاء بالالتزامات. وتتمثل التكلفة التاريخية للأصل غير المالي في وقت حيازة الأصل او تشييده في جميع التكاليف المتكبدة في سبيل حيازة الأصل او إنشاؤه. بينما التكلفة التاريخية للأصل المالي فهي قيمة اقتناء الاصل بالإضافة الى تكاليف المعاملة المتعلقة بالاستحواذ، (IFRS Foundation, 2018: 62).

**ثانياً: أساس قياس القيمة الجارية:** ان المقاييس التي تستند الى أساس قياس القيمة الجارية توفر معلومات نقدية حول الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات باستخدام المعلومات التي يتم تحديثها لتعكس الظروف في تاريخ القياس، هذا يعني ان القيمة الجارية تتضمن أي تغيرات سواء كانت إيجابية او سلبية في قيمة البند منذ تاريخ القياس السابق وتؤثر في تقديرات التدفقات النقدية. حيث تضمن أساس القيمة الجارية في الإطار المفاهيمي الجديد ثلاث أسس وهي القيمة العادلة والقيمة عند الاستعمال للأصول وقيمة الوفاء بالالتزامات والتكلفة الحالية، (IFRS Foundation, 2018: 63).

**أ- القيمة العادلة:** عرف الإطار المفاهيمي الجديد (2018) القيمة العادلة بانها السعر الذي يتم استلامه من بيع الأصل او دفعة لتحويل الالتزام في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس،

**ب- القيمة عند استعمال الأصل وقيمة الوفاء بالالتزام:** عرف الإطار المفاهيمي الجديد (2018) كل من أساس القيمة عند استعمال الأصل وقيمة الوفاء بالالتزام كما يلي. القيمة عند الاستعمال بانها القيمة الحالية للتدفقات النقدية او المنافع الاقتصادية الأخرى التي تتوقع الوحدة الاقتصادية ان تستمدتها من استخدام الأصل ومن التخلص منه. اما قيمة الوفاء بالالتزام هي القيمة الحالية للنقد او الموارد الاقتصادية الأخرى التي تتوقع الوحدة الاقتصادية ان تكون ملزمة بدفعها عند الوفاء بالالتزامات.

**ج- التكلفة الحالية:** عرف الإطار المفاهيمي الجديد (2018) التكلفة الحالية للأصل بانها تكلفة الأصل المكافئ في تاريخ القياس والتي تشتمل على المقابل الذي يتم دفعه في تاريخ القياس بالإضافة الى تكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها في ذلك التاريخ. اما التكلفة الحالية للالتزام بانها المبلغ الذي يتم استلامه للالتزام معادل في تاريخ القياس مطروحا منه تكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها في ذلك التاريخ.

**2-3 العوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار أساس القياس:** بالإضافة الى أسس القياس يحدد الإطار المفاهيمي الجديد العوامل التي يجب اخذها في الاعتبار عند اختيار أساس القياس، وتعتمد هذه العوامل على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، اذ ان الهدف هو توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين وغيرهم من المستخدمين وتتضمن تلك العوامل الاتي: (الصاوي، 2020: 121-122)

**1- الملائمة:** تتأثر ملائمة المعلومات المحاسبية التي يوفرها أساس القياس بما يلي:

**أ- خصائص الأصل او الالتزام من حيث تقلب التدفقات النقدية وحساسية القيمة لعوامل السوق او المخاطر الأخرى.**  
**ب- المساهمة في التدفقات النقدية المستقبلية،** وما إذا كانت التدفقات النقدية يتم انتاجها بشكل مباشر او غير مباشر مع مزيج من الموارد الاقتصادية الأخرى.

**2- التمثيل الصادق:** يجب ان يوفر أساس القياس المستخدم التمثيل العادل للظاهرة التي يقوم بقياسها ويتأثر ذلك بكل من عدم اتساق القياس وعدم التأكد في القياس. وبناء عليه فانه عند اختيار أساس القياس يجب مراعاة طبيعة المعلومات في كل من قائمة المركز المالي وكشف الدخل. كما تعتمد الأهمية النسبية لكل عامل يجب مراعاته على الحقائق والظروف لكل حالة

فردية، ولكن من المرجح ان يؤدي الاخذ في الاعتبار العوامل السابقة وقيود التكلفة الى اختيار أساس قياس مختلف لكل من الأصول المختلفة، والالتزامات، والإيرادات، والمصروفات.

**2-4 أهمية تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية:** تهتم الكثير من دول العالم بصياغة وتطوير السياسة المحاسبية الخاصة بها من خلال اصدار المعايير المحاسبية التي تعكس السياسة المحاسبية التي ينتهجها مجتمع ما ويقوم بتطبيقها في مجال قياس وايصال المعلومات المحاسبية المتعلقة بنشاطات الوحدات الاقتصادية في ذلك المجتمع اذ تحدد المعايير المحاسبية الخصائص التي يجب ان تتسم بها المعلومات المحاسبية ومن ثم فهي تعد كما يشير البعض بمثابة القواعد الأساسية الواجب اتباعها والاسترشاد بها لتقييم نوعية تلك المعلومات، (عبد الله ونجم، 2009).

بينما تتزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية من خلال تبسيط القواعد وإصلاحات السوق، تتزايد الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها في اعداد التقارير المالية على المستوى المحلي وبين معايير المحاسبة الدولية، كما ان الطلب على رؤوس الأموال التي يتوقع لها النمو من أسواق راس المال الرئيسية تعتمد على توافق مبادئ المحاسبة العامة المحلية ومعايير المحاسبة الدولية وبالتالي توافق السياسات المحاسبية على مستوى العالم، (صلاح، 2012: 63). وعلى الرغم من ان هنالك من يرى ان معايير المحاسبة الدولية تحوي كثيرا من الثغرات التي تجعلها عاجزة في أحيان كثيرة عن معالجة نقاط جوهرية وهامة في البلدان الملتزمة بتطبيقها، وذلك بسبب كثرة الخيارات والبدائل التي تسمح باتباعها سواء في القياس او في الإفصاح مما يوفر فرصا واسعة للاختلاف في تطبيقها من قبل المحاسبين ونشأ عن ذلك اثارا سلبية تحد من قابلية القوائم المالية للمقارنة الا انه من الجانب الاخر نجد الكثير من التأييد والتشجيع على تطبيق هذه المعايير، (حامد واخرون، 2019: 1265). ويرى الكثيرون ان تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية أصبح امرا لا بد منه، لما لذلك التطبيق من أهمية والتي يمكن بيانها بالآتي (لطفي، 2005: 371):

**1- جاءت المعايير الدولية لكي تلائم ظروف المحاسبة في كل بلد وتقرب وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال توحيد الطرق التي يتم بها تحديد وقياس الاحداث المالية المتشابهة.**

**2- ان الالتزام بالمعايير الدولية سوف يساعد في فهم القوائم المالية المعلنة خارج البلد.**

**3- الاستفادة من المعايير الدولية لغرض البحث والمقارنة من قبل الاستشاريين والأكاديميين والمهتمين في هذا المجال.**

**4- مساعدة الدول في اخذ ما يلائمها والقيام بإصدار المعايير التي تلائم وضعها المحاسبي.**

**5- ان وجود خصائص نوعية للبيانات المالية المبنية على أساس معايير محاسبية موجودة عالميا يعطيها ثقة أكبر وملائمة وقابلية للمقارنة لهذه البيانات، ولذلك فان غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي الى:**

• استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة.

• اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والاحداث المحاسبية للمؤسسة.

**2-3 القياس المحاسبي في ظل معيار المحاسبة الدولي (IAS 41) " الزراعة ":** يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الى

وصف المعالجات المحاسبية للنشاط الزراعي مع بيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض البيانات المتعلقة بذلك

النشاط، (أبو نصار وحמידات، 2018: 505)، ويطبق هذا المعيار للمحاسبة على الموجودات الاحيائية (باستثناء النباتات

المثمرة) والمنتج الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية. ولا ينطبق هذا المعيار على الأراضي والنباتات المثمرة المتعلقة

بالنشاط الزراعي (IAS 16) والمنح الحكومية المتعلقة بالنباتات المثمرة (IAS 20) والأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط

الزراعي (IAS 38) وحق استخدام الأصول الناتجة من استئجار الأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي (IFRS 16) (IFRS

Foundation, 2022: A1602)، اذ يجب على الوحدة الاعتراف بالأصل البيولوجي او المنتج الزراعي عندما فقط تسيطر

عليه نتيجة لأحداث سابقة ومن المحتمل ان تتدفق الى الوحدة منافع اقتصادية مستقبلية منه وأخيرا إمكانية قياس القيمة العادلة

او كلفة الأصل بموثوقية، (IFRS Foundation, 2022: A1605)، ويفرق المعيار بين الأصل البيولوجي والمنتجات

البيولوجية عند القياس، اذ يجب قياس الأصل البيولوجي مثل (الماشية، الأشجار المثمرة) عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع باستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية حيث يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفتها مطروحا منها أي اهتلاك متراكم واية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، ولا تعتبر الأرض المزروعة بالاشجار ضمن الموجودات الاحيائية، (أبو نصار وحמידات، 2018: 508). اما المنتجات الزراعية التي تم حصادها من الأصل البيولوجي مثل (الحليب، الصوف، الثمار) يجب قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع وتعتبر هذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار (IAS 2) حيث ستتحول الى بضاعة بعد الحصاد، (عزالدين، 2020: 151)، اذ تناول معيار الإبلاغ المالي الدولي (13) القيمة العادلة من خلال وضع اطارا لقياس القيمة العادلة وحدد التسلسل الهرمي لها وكما مبين في ادناه (عفتان والعبيدي، 2022: 205 – 206) :

**أولاً:** مدخلات المستوى الأول (التي تشمل الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة باعتباره أفضل دليل يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة وحينما يكون متاحا يجب ان يستخدم بدون تعديل لقياس القيمة العادلة.

**ثانياً:** مدخلات المستوى الثاني (هي المدخلات بخلاف الأسعار المعلنة الواقعة ضمن المستوى الأول والتي يمكن رصدها سواء بشكل مباشر او غير مباشر)

**ثالثاً:** مدخلات المستوى الثالث (هي المدخلات التي لا يمكن رصدها) ويتميز النشاط الزراعي عن غيره من الأنشطة الزراعية الأخرى بمجموعة من الخصائص وهي (هوارى وحديدي، 2017: 69) :

**1-** تعدد المنتجات الزراعية والتي تكون ذات قيم بيعيه مختلفة مما يتطلب تحديد كلفة كل منها على حدة لغرض معرفة ربحية المنتجات الرئيسية والفرعية.

**2-** تداخل الأنشطة الزراعية اذ تكون بعض المخرجات الزراعية مدخلات للأنشطة الأخرى.

**3-** صعوبة تمويل النشاط الزراعي بسبب المخاطر الكبيرة التي يتعرض لها.

**4-** ضخامة قيمة الخدمات التسويقية بسبب ما تتصف به معظم المنتجات الزراعية بقابليتها للتلف.

وتتمر الموجودات الاحيائية بمراحل عديدة تسبب تغيرات كمية ونوعية في قيمها وهذه المراحل تسمى بالتحول البيولوجي اذ عرف معيار الزراعة الدولي التحول الحيوي هو عمليات النمو والتحلل والإنتاج والتكاثر التي تسبب تغيرات كمية او نوعية في الموجود الحيوي ويؤدي التحول الحيوي الى الأنواع التالية من النتائج: (صالح وجاري، 2022: 123)

1. تغيرات في الموجود من خلال

• النمو (زيادة في كمية او تحن في نوعية حيوان او نبات)

• التدهور (انخفاض في كمية او تردي في نوعية حيوان او نبات)

• التكاثر (انتاج حيوانات حية او نباتات إضافية)

2. انتاج محصول زراعي مثل عصارة الشجر واوراق الشاي والصوف والحليب

المبحث الثالث: الجانب العملي المعالجات المحاسبية المقترحة للنشاط الزراعي على وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية  
1-3 المعالجات المحاسبية المقترحة للموجودات الاحيائية النباتي  
جدول (2)المعالجات المحاسبية المقترحة للنشاط الزراعي النباتي

النشاط النباتي	
التقسيم	المعالجات المحاسبية وفق متطلبات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية
الزراعة	أولاً: القياس عند الاعتراف الاولي: أ: مرحلة الاتبات او النمو
النباتية	يقاس هذا النوع من الموجودات الاحيائية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS16) بالتكلفة التي تتحملها المنشأة خلال هذه المرحلة
الدائمة	وحتى يصبح الموجود جاهزا للإنتاج باعتبارها موجود غير متداولة ووفق القيد التالي:
المثمرة	xxxx /حـ/ نباتات لأغراض الإنتاج (قيد التكوين) xxxx /حـ/ نقدية لدى المصارف xxxx /حـ/ او أي حساب اخر
	ب: مرحلة الإنتاج تكون المعالجات المحاسبية لهذه المرحلة مقسمة الى المعالجات التالية: تحويل النباتات لأغراض الإنتاج قيد التكوين الى نباتات لأغراض الإنتاج (منتجة) ووفق القيد التالي:
	xxxx /حـ/ نباتات لأغراض الإنتاج (منتجة) xxxx /حـ/ نباتات لأغراض الإنتاج (قيد التكوين)
	المعالجات التي تتعلق بالاعتراف بمصاريف الاهلاك السنوي للموجود واي مصاريف تشغيلية على الموجود ووفق القيود التالي:
	xxxx /حـ/ مصروف الاهلاك السنوي xxxx /حـ/ نباتات لأغراض الإنتاج (منتجة) xxxx /حـ/ المصروفات (الأسمدة، المبيدات، السقي، الخ) xxxx /حـ/ نقدية لدى المصارف xxxx /حـ/ او أي حساب اخر
	اما المعالجات المحاسبية المتعلقة بالمحصول الناتج من الموجود الاحيائي النباتي يقاس بالقيمة العادلة ويحول الى حساب المخزون سواء مخزون الإنتاج التام او مخزون المواد الأولية في حال دخول المحصول في صناعات أخرى في الشركة وتكون ووفق القيد التالي:
	xxxx /حـ/ مخزون الإنتاج التام xxxx /حـ/ مخزون المواد الأولية xxxx /حـ/ تكلفة الإنتاج التام الإنتاج النباتي*
	*يظهر ضمن كشف الإيرادات للمنشأة وعند بيع المحصول او تحويل المحصول الى الإنتاج بهدف انتاج منتج اخر يتم اثبات القيود ادناه:
	xxxx /حـ/ النقدية لدى المصارف xxxx /حـ/ مبيعات الإنتاج الزراعي النباتات

النشاط النباتي	
التقسيم	المعالجات المحاسبية وفق متطلبات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية
	<p style="text-align: center;">xxxx /حـ/ مصاريف الإنتاج (مستلزمات) xxxx /حـ/ مخزون المواد الأولية</p> <p style="text-align: right;">ثانياً: القياس اللاحق</p> <p>يتم قياس النباتية الدائمة المثمرة في نهاية كل فترة تقرير مالي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• اما بمدخل التكلفة ووفق متطلبات معياري المحاسبة الدوليين (IAS16 &amp; 36) والمبين معالجاتها القيدية في الشكل رقم (6) فاذا كانت القيمة المرحلة للموجود الاحيائي النباتية الدائمة المثمرة اكبر من القيمة القابلة للاسترداد يكون القيد:</li> </ul> <p style="text-align: center;">xxxx /حـ/ خسائر التدني (النباتات الدائمة المثمرة) xxxx /حـ/ مخصص خسائر التدني</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• او مدخل إعادة التقييم والمبين معالجاتها القيدية في الشكل رقم (7):</li> </ul> <p style="text-align: center;">xxxx /حـ/ نباتات دائمة مثمرة xxxx /حـ/ فائض إعادة التقييم * xxxx /حـ/ نباتات دائمة مثمرة xxxx /حـ/ فائض إعادة التقييم **</p> <p>* اذا كانت القيمة العادلة اصغر من القيمة المرحلة للنباتات الدائمة المثمرة ** اذا كانت القيمة العادلة اكبر من القيمة المرحلة للنباتات الدائمة المثمرة</p>
الزراعة النباتية الدائمة التي تنتهي بالحصاد	<p style="text-align: right;">أولاً: مرحلة الانبات او النمو</p> <p>يحمل دخل الفترة بكل التكاليف التي تتحملها المنشأة خلال هذه المرحلة وحتى يصبح الموجود جاهزاً للحصاد باعتبارها موجوداً متداول على الرغم من انه يمتد لاكثر من سنة ووفق القيد التالي:</p> <p style="text-align: center;">xxxx /حـ/ المصروفات (الاسمدة، المبيدات، السقي، الخ) xxxx /حـ/ نقدية لدى المصارف xxxx /حـ/ أو أي حساب اخر</p> <p>ويقاس هذا الموجود الاحيائي في نهاية كل فترة مالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS41) بالقيمة العادلة وكما في القيد التالي:</p> <p style="text-align: center;">xxxx /حـ/ مخزون نباتات دائمة تنتهي بالحصاد xxxx /حـ/ خسائر القيمة العادلة من إعادة القياس * xxxx /حـ/ مكاسب القيمة العادلة من إعادة القياس ** xxxx /حـ/ مخزون نباتات دائمة تنتهي بالحصاد</p>



النشاط النباتي	
التقسيم	المعالجات المحاسبية وفق متطلبات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية
	<p>* إذا كانت القيمة العادلة للموجود الأحيائي في نهاية الفترة المالية أصغر من القيمة المرحلة</p> <p>** إذا كانت القيمة العادلة للموجود الأحيائي في نهاية الفترة أكبر من القيمة المرحلة</p> <p>ثانياً: مرحلة الحصاد</p> <p>تكون المعالجات المحاسبية لهذه المرحلة هو قياس المحصول الناتج من الأصل بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وتحول إلى حساب المخزون ووفق القيد التالي:</p> <p>xxxx /حـ/ مخزون الإنتاج التام xxxx /حـ/ مخزون المواد الأولية <u>xxxx /حـ/ مخزون نباتات دائمة تنتهي بالحصاد</u></p>
الموجودات النباتية الموسمية	<p>أولاً: مرحلة الانبات او النمو</p> <p>يحمل دخل الفترة بكل التكاليف التي تتحملها المنشأة خلال هذه المرحلة وحتى يصبح الموجود الأحيائي جاهزاً للحصاد ووفق القيد التالي:</p> <p>xxxx /حـ/ المصروفات (الأسمدة، المبيدات، السقي، الخ) xxxx /حـ/ تقديرة لدى المصارف <u>xxxx /حـ/ أو أي حساب آخر</u></p> <p>وتقاس في نهاية كل فترة مالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS41) بالقيمة العادلة في حال تداخل مرحلة نموها بين الفترات المالية ووفق القيد التالي:</p> <p>xxxx /حـ/ مخزون النباتات موسمية xxxx /حـ/ خسائر القيمة العادلة من إعادة القياس * xxxx /حـ/ مكاسب القيمة العادلة من إعادة القياس ** <u>xxxx /حـ/ مخزون النباتات الموسمية</u></p> <p>* إذا كانت القيمة العادلة للموجود الأحيائي في نهاية الفترة المالية أصغر من القيمة المرحلة</p> <p>** إذا كانت القيمة العادلة للموجود الأحيائي في نهاية الفترة أكبر من القيمة المرحلة</p> <p>ثانياً: مرحلة الحصاد</p> <p>تكون المعالجات المحاسبية لهذه المرحلة هو قياس المحصول الناتج من الأصل بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع وتحول إلى حساب المخزون ووفق القيد التالي:</p> <p>xxxx /حـ/ مخزون الإنتاج التام xxxx /حـ/ مخزون المواد الأولية <u>xxxx /حـ/ مخزون النباتات الموسمية</u></p>

المصدر: اعداد الباحثان.

## 2-3 المعالجات المحاسبية المقترحة للموجودات الاحيائية الحيوانية

## جدول (3) المعالجات المحاسبية المقترحة للنشاط الزراعي الحيواني

النشاط الحيواني	
المعالجات المحاسبية وفق متطلبات معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية	التقسيم
<p>أولاً: القياس عند الاعتراف الاولي:</p> <p>أ: مرحلة النمو</p> <p>يفاس هذا النوع من الموجودات الحيوانية الدائمة المنتجة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS41) بالتكلفة التي تتحملها المنشأة عند شرائها وتحميل دخل الفترة بكل التكاليف التي تنفقها على تلك الموجودات حتى يصبح جاهزا للإنتاج باعتبارها أصول غير متداولة ووفق القيد التالي:</p> <p>xxxx /حـ/ الأصول غير المتداولة / حيوانات لأغراض الإنتاج (قيد الانجاز) xxxx /حـ/ نقدية لدى المصارف xxxx /حـ/ أو أى حساب اخر</p> <p>ب: مرحلة الإنتاج</p> <p>تكون المعالجات المحاسبية لهذه المرحلة مقسمة الى المعالجات التالية:</p> <p>تحويل الحيوانات لأغراض الإنتاج قيد التكوين الى حيوانات لأغراض الإنتاج منتجة ووفق القيد التالي:</p> <p>xxxx /حـ/ حيوانات لأغراض الإنتاج (منتجة) xxxx /حـ/ حيوانات لأغراض الإنتاج (قيد الانجاز)</p> <p>والمعالجات التي تتعلق بالاعتراف بالمصاريف المنفقة على الموجود ووفق القيد التالي:</p> <p>xxxx /حـ/ المصروفات (اللقاحات، الاعلاف، والرعاية الصحية، الخ) xxxx /حـ/ نقدية لدى المصارف xxxx /حـ/ أو أى حساب اخر</p> <p>اما المعالجات المحاسبية المتعلقة بالمحصول الناتج من الأصل يقاس بالقيمة العادلة وتحول الى حساب المخزون وتكون ووفق القيد التالي:</p> <p>xxxx /حـ/ مخزون الإنتاج التام xxxx /حـ/ مخزون المواد الأولية xxxx /حـ/ تكلفة الإنتاج التام الإنتاج الحيواني *</p> <p>*يظهر ضمن كشف الإيرادات</p> <p>ثانياً: القياس اللاحق</p> <p>يتم قياس الموجودات الحيوانية الدائمة المنتجة في نهاية كل فترة تقرير مالي:</p>	<p>الموجودات الحيوانية الدائمة المنتجة</p>

النشاط الحيواني	
التقسيم	المعالجات المحاسبية وفق متطلبات معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية
	<p>• اما بمدخل التكلفة ووفق متطلبات معياري المحاسبة الدوليين (IAS16 &amp; 36) والمبين معالجاتها القيدية في الشكل رقم (6) فاذا كانت القيمة المرحلة للنباتية الدائمة المثمرة اكبر من القيمة القابلة للاسترداد على سبيل المثال يكون القيد:</p> <p style="text-align: center;">xxxx /حـ خسائر التدني (الحيوانات الدائمة المنتجة) xxxx /حـ مخصص خسائر التدني</p> <p>• او مدخل إعادة التقييم والمبين معالجاتها القيدية في الشكل رقم (7):</p> <p style="text-align: center;">xxxx /حـ حيوانات دائمة منتجة xxxx /حـ فائض إعادة التقييم * xxxx /حـ حيوانات دائمة منتجة xxxx /حـ فائض إعادة التقييم **</p> <p>* اذا كانت القيمة العادلة اصغر من القيمة المرحلة الحيوانات الدائمة منتجة ** اذا كانت القيمة العادلة اكبر من القيمة المرحلة الحيوانات الدائمة منتجة</p>
الموجودات الحيوانية الدائمة التي تنتهي بالذبح	<p>أولاً: مرحلة النمو</p> <p>يحمل دخل الفترة بكل التكاليف التي تتحملها المنشأة خلال هذه المرحلة وحتى يصبح الموجود جاهزاً للذبح باعتبارها موجوداً متداول على الرغم من انه يمتد لاكثر من سنة ووفق القيد التالي:</p> <p style="text-align: center;">xxxx /حـ حيوانات دائمة تنتهي بالحصاد xxxx /حـ نقدية لدى المصارف xxxx /حـ او أي حساب اخر</p> <p>وتقاس في نهاية كل فترة مالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS41) بالقيمة العادلة ووفق القيد التالي:</p> <p style="text-align: center;">xxxx /حـ حيوانات دائمة تنتهي بالذبح xxxx /حـ خسائر القيمة العادلة من إعادة القياس * xxxx /حـ مكاسب القيمة العادلة من إعادة القياس ** xxxx /حـ حيوانات دائمة تنتهي بالذبح</p> <p>* اذا كانت القيمة العادلة الحيوانية الدائمة التي تنتهي بالذبح في نهاية الفترة المالية اصغر من القيمة المرحلة</p> <p>** اذا كانت القيمة العادلة الحيوانية الدائمة التي تنتهي بالذبح في نهاية الفترة اكبر من القيمة المرحلة</p> <p>ثانياً: مرحلة الذبح</p> <p>تكون المعالجات المحاسبية لهذه المرحلة قياس المحصول الناتج من الأصل بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع وتحول الى حساب المخزون ووفق القيد التالي:</p>

النشاط الحيواني	
التقسيم	المعالجات المحاسبية وفق متطلبات معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية
	<p>xxxxx /حـ/ مخزون الإنتاج التام xxxxx /حـ/ مخزون المواد الأولية xxxxx /حـ/ حيوانات دائمة تنتهي بالحصاد</p>
الموجودات الحيوانية الموسمية	<p>أولاً: مرحلة النمو يحمل دخل الفترة بكل التكاليف التي تتحملها المنشأة خلال هذه المرحلة وحتى يصبح جاهزاً للذبح ووفق القيد التالي:</p> <p>xxxxx /حـ/ الموجودات الحيوانية الموسمية (المخزون) xxxxx /حـ/ نفدية لدى المصارف xxxxx /حـ/ أو أى حساب آخر</p> <p>وتقاس في نهاية كل فترة مالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS41) بالقيمة العادلة في حال تداخل مرحلة نموها بين الفترات المالية ووفق القيد التالي:</p> <p>xxxxx /حـ/ الموجودات الحيوانية الموسمية (المخزون) xxxxx /حـ/ خسائر القيمة العادلة من إعادة القياس * xxxxx /حـ/ مكاسب القيمة العادلة من إعادة القياس ** xxxxx /حـ/ المصروفات الحادثة من المسممة (المخزون)</p> <p>* إذا كانت القيمة العادلة للموجود في نهاية الفترة المالية اصغر من القيمة المرحلة ** إذا كانت القيمة العادلة للموجود في نهاية الفترة اكبر من القيمة المرحلة</p> <p>ثانياً: مرحلة الذبح تكون المعالجات المحاسبية لهذه المرحلة هو قياس المحصول الناتج من الأصل بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع وتحويل الى حساب المخزون سواء تام لغرض البيع او مخزون مواد أولية للدخول في صناعات اخرى ووفق القيد التالي:</p> <p>xxxxx /حـ/ مخزون الإنتاج التام xxxxx /حـ/ مخزون المواد الأولية xxxxx /حـ/ الموجودات الحيوانية الموسمية (المخزون)</p>

المصدر: اعداد الباحثان.

#### المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

##### 1-4 الاستنتاجات

1- أصبحت معايير الإبلاغ المالي الدولية مرجعا في مختلف انحاء العالم ليس فقط الدول المتقدمة، بل حتى النامية منها على حد سواء، وبما يسهل على الأخيرة الجهود المطلوبة لوضع او تطوير المعايير او القواعد المحلية.

- 2- تتضمن معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية متطلبات قياس وعرض وافصاح تفوق ما تطلبه القواعد المحاسبية المحلية من جهة ولتغطيتها لمواضيع لا تغطيها تلك القواعد من جهة أخرى.
- 3- اختلاف طرق القياس والافصاح في النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية المحلية بصورة كبيرة عن معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية انعكس على المعالجات المحاسبية للموجودات الاحيائية النباتية والحيوانية.
- 4- اعتماد الشركات الزراعية المدرجة في سوق العراق للوراق المالية على أساس الكلفة التاريخية في قياس وعرض الموجودات الاحيائية في قوائمها المالية.

#### 2-4 التوصيات

- 1- تبني وتطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية في الوحدات الاقتصادية المحلية وتحديد الوحدات الزراعية منها وبما يوفر المعلومات المحاسبية الملائمة وذات التمثيل الصادق للأحداث والظروف الاقتصادية، باعتبارها معايير تعبر عن حالات وتجارب قد ظهرت على ارض الواقع واصدارها كان باتفاق ومشاورات من قبل عدة دول، خاصة وان للعراق تجربة في تطبيق تلك المعايير في القطاع المصرفي.
- 2- تعديل النظام المحاسبي الموحد نتيجة تغيير الظروف البيئية والاقتصادية وبما ينسجم مع متطلبات معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية وحتى لا يكون هناك اختلاف بين التطبيقات المحاسبية المحلية والتطبيقات المحاسبية الدولية وتقديم قوائم مالية متوافقة مع معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية.
- 3- اعتماد المعالجات المحاسبية المقترحة من قبل الباحثان في عملية قياس عناصر قوائمها المالية من قبل الشركات الزراعية العراقية وتحديد القيمة العادلة عند قياس موجوداتها الاحيائية غير المتداولة والمتداولة والمحاصيل الزراعية التي تمر بمراحل تحول بايولوجي وتغيير في السعر وبما يعزز من جودة الإبلاغ المالي لها.

#### المصادر

##### أ- المصادر العربية

أولاً: القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات والنشرات والوثائق الرسمية والاصدارات (Laws, legislation, regulations, instructions, bulletins, official documents, and publications)

1. Iraqi Companies Law No. (21) of 1997 (amended) published in the Iraqi Gazette, Issue (3689).
2. Federal Financial Supervision Bureau, Unified Accounting System - 2nd Edition, Dar Al-Kutub and Documentation, Iraq, 2011.
3. Instructions of the Unified Accounting System for Companies No. (1) of 1998.
4. Financial Supervision Bureau, "Accounting Rules, Iraqi Accounting and Regulatory Standards Board, 2013.

##### ثانياً: الكتب العربية (Arabic books)

1. Abu Nassar, Muhammad, Hamidat, Jumaa, (2018), "International Accounting and Financial Reporting Standards," third edition, Amman, Jordan.
2. Al-Balqawi, Ahmed Riyahi, translated by Al-Abdullah, Riyadh, (2009) "Accounting Theory", Al-Yazouri Scientific Publishing and Distribution House, Amman, Jordan.
3. Al-Shirazi, Abbas Mahdi, (1990), "Accounting Theory," first edition, Dar Al-Sasil for Printing, Publishing and Distribution, Kuwait.
4. Al-Hamid, Abdul Rahman, (2009), "Accounting Theory," first edition, Riyadh, Kingdom of Saudi Arabia.
5. Hassan, Hikmat Hamad, (2021), "Accounting Theory," Dar Al-Kutub and Documents, first edition, Baghdad, Iraq.
6. Hendriksen, Al-Don S., translated by Abu Zaid, Kamal Khalifa, (1990) "Accounting Theory," fourth edition, National Book House.
7. Hawari, Meraj, Adam, Hadidi, (2017), "An Introduction to Fair Value Accounting," first edition, Dar Al-Ma'rifa Publishing, Amman, Jordan.
8. Lotfy, Amin Al-Sayed Ahmed, (2005), "Accounting Theory", University House, Cairo, Egypt.

### ثالثا: الرسائل والاطاريح ( Epistles and dissertations )

1. Dawoud, Abdul Majeed Salman, (2021), "The role of electronic auditing in verifying the use of the accounting measurement approach in accordance with the International Financial Reporting Standards (IFRSs) and its reflection on the auditor's opinion" (applied research in a sample of Iraqi economic units), research submitted to the Council The Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, which is part of the requirements for obtaining a chartered accountant certificate, which is the highest professional certificate in the field of specialization. Its holder enjoys all the rights and privileges of a doctorate degree.
2. Dawoud, Abdul Majeed Salman, (2021), "The role of electronic auditing in verifying the use of the accounting measurement approach in accordance with the International Financial Reporting Standards (IFRSs) and its reflection on the auditor's opinion" (applied research in a sample of Iraqi economic units), research submitted to the Council The Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, which is part of the requirements for obtaining a chartered accountant certificate, which is the highest professional certificate in the field of specialization. Its holder enjoys all the rights and privileges of a doctorate degree.

### رابعا: النشرات والدوريات (Bulletins and periodicals)

1. Al-Sawy, Effat Abu Bakr Muhammad, the new conceptual framework issued by the International Accounting Standards Board - justifications for development and its return from the perspective of financial statement preparers, a critical and field study, Accounting and Auditing Journal of the Association of Arab Universities, Issue (2), 2020.
2. Al-Hassani, Zaad Hadi Abd, Hamdan, Khawla Hussein, the role of accounting, auditing and financial financing standards in controlling agricultural activity to achieve sustainable development, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume (12) Issue (39), 2022.
3. Aftan, Awf Abdul Rahman, Al-Obaidi, Sabiha Barzan, Adopting International Accounting and Financial Reporting Standards to Measure Equity Investments and Their Reflection on Sustainable Growth / Applied Research, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume (17), Issue (60), 2022.
4. Abdullah, Bushra Najm, Najm, Asmaa Suhail, the approved approach to formulating accounting standards in Iraq and the importance of activating them / a field study, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume (2) Issue (8), 2009.
5. Hamed, Ardalan Ismail, Al-Nuaimi, Basma Faleh, Tawfiq, Malik Muhammad, Obstacles to the transition from the unified accounting system to international accounting standards in the banking sector in the Kurdistan Region / Iraq (an exploratory study of the opinions of a sample of financial statement preparers in banks and auditors in the monitoring department Banks in the Central Bank / Erbil Branch), Journal of the Lebanese French University - Erbil, Volume (4), Issue (4), 2019.
6. Ezz El-Din, Al-Qainai, Agricultural sector accounting between international accounting standards and the financial accounting system, Journal of Commercial Research and Studies, Volume (4), Issue (2), 2020.
7. Salah, Hawass, Ateeqa, Tarfani, The Auditing Profession in Light of the Application of Financial Reporting and Fair Value Standards, Journal of Economics, Management and Trade, Issue (12), 2012.
8. Saleh, Yahya Radi, Gary, Ahmed Saad, the possibility of adopting the market approach to measure the fair value of biological assets in Iraq (an applied study in the Middle East Fish Production and Marketing Company), Journal of Accounting and Financial Studies, Volume (17), Issue (61), 2022.

### ب - المصادر الأجنبية

### أولا: الإصدارات المهنية (Professional Issues)

1. IFRS Foundation, (2018), "IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting".
2. IFRS Foundation, (2022), "IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting".

### ثانيا: المواقع الالكترونية (Website)

1. <https://aaahq.org> جمعية المحاسبة الامريكية (AAA)
2. <https://www.ifrs.org> مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB)
3. <https://www.ifac.org> الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)
4. <http://www.isx-iq.net> سوق العراق للأوراق المالية
5. <https://www.isc.gov.iq> هيئة العراقية للأوراق المالية