

أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11)

الدكتورة ليلي ناجي مجيد الفتلاوي

كلية بغداد للعلوم الاقتصادية

تاريخ استلام البحث: 2012/10/14 تاريخ قبول النشر: 2013/3/7

المستخلص

يهدف هذا البحث الى التعرف على اهمية المعايير المحاسبية الدولية وسترراتيجية التوافق مع تلك المعايير واهم المشاكل والمعوقات التي تعترض تطبيقها . وعرض متطلبات المعايير المحاسبية الدولية رقم 41 (الزراعة) واجراء دراسة تحليلية مقارنة مع القاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 (المحاسبة في النشاط الزراعي) وقد توصل الي البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها وجود فروق جوهرية في المعالجات المحاسبية التي تتبعها القاعدة المحاسبية العراقية وتلك التي يتبعها المعيار المحاسبي الدولي وضرورة تطوير تلك القاعدة لتكون اكثر توافقا مع المعايير المحاسبية الدولية .

Importance of compliance with international accounting standards for accounting in agricultural activity A comparative analysis of the International Accounting Standard No. (41) and Rule Iraqi accounting number (11)

Dr. Laila Naji Majeed Al-Fatlawi

Baghdad College of Economic Sciences

Abstract

This Research is aiming at acquainted with the importance of International Accounting Standards, Strategy of harmony with these Standards, and the problems and obstacles of applying them. It also denotes the requirements of International Accounting Standards' Number 41 (Agriculture), and a comparative analytical study for this standard is made with Iraqi Accounting Guide Number 11 (Accounting in Agricultural Activity).

Finally, the study has come out with the conclusions, the most important of them are there are a substantial variances between the accounting treatments followed by Iraqi Accounting Guide and these followed by International Accounting Standard, and the Guide must be developed to be more harmony with the International Accounting Standards.

المقدمة

ان التطورات الاقتصادية والتغيرات السياسية العالمية والاقليمية التي شهدتها عقد الثمانينات في القرن الماضي انعكست بشكل كبير على مختلف الانشطة الموجودة في المجتمع . وبعد محاولة معظم دول العالم (ومنها العراق) انتهاج نظام السوق واعطاء فرصة للقطاع الخاص بممارسة دوره بشكل اكبر في التنمية الاقتصادية بدأت تظهر التحديات امام الممارسين لمهنة المحاسبة اذ تعد المحاسبة من الادوات المهمة التي تساعد في ضبط اعمال المنشآت بأنواعها

المختلفة وتساعد القائمين عليها في اتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل استمرار تلك المنشآت ومساهمتها في تقوية وتدعيم الاقتصاد ودفع عجلة التنمية .

ان معظم منظمات الاعمال العاملة في النشاط الزراعي هي وحدات اعمال صغيرة ومستقلة تديرها عائلات وكثيرا ما ينظر اليها على انه من غير المطلوب منها تقديم بيانات مالية ذات غرض عام وبسبب ذلك لن يكون هناك تطبيق واسع النطاق للقواعد والمعايير المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي . ولكن قيام المنشآت الزراعية بالبحث عن راس المال والمساعدات الخارجية وبشكل خاص من البنوك او الوكالات الحكومية ادى الى ازدياد اهمية البيانات المالية المنشورة بوصفها مصدر للمعلومات التي تخدم رجال الاعمال والمؤسسات المالية سواء في مجال الاستثمارات او في مجال التمويل ولكي تفي تلك البيانات باحتياجات مستخدميها في تلك المجالات لا بد ان تتسم بقدر معقول من المصدقية كما يجب ان تكون المعلومات قابلة للمقارنة كي تحوز المؤشرات المشتقة منها قبول عام يمكن استخدامها لتقويم اداء المنشآت والوقوف على مراكزها المالية واجراء المقارنات بقدر كبير من الموضوعية .

من هنا بدأت تتسع الحاجة الى معايير محاسبية دولية مقبولة على الصعيد العالمي والتي تحسن وتنسق النظم المحاسبية والاجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض فيها منظمة ما كشوفاتها المالية كما انها توفر معيارا موحدًا بشأن ادراج المعلومات المالية في التقارير المنشورة .

مشكلة البحث : ان المشكلة التي يتناولها هذا البحث تكمن في ان القاعدة المحاسبية العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي والتي اقرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق في عام 1998 قد تم بناؤها على خلفية البيئة الاقتصادية العراقية وفي ظل نظام اقتصادي مخطط مركزيا والتي سبقت صدور المعيار المحاسبي الدولي (الزراعة) لم تخضع الى اية تعديلات بالرغم من التغييرات الواسعة التي حدثت في البيئة الاقتصادية العراقية والدولية والتوجه العالمي الى تبني المعايير المحاسبية الدولية .

أهمية البحث : يشكل القطاع الزراعي قوة دافعة في النمو الاقتصادي من حيث تقديمه مساهمات مهمة في التحول الهيكلي المنشود للاقتصاد العراقي وتجهيزه للفائض الاقتصادي لنمو القطاعات الاقتصادية وقدرته على تلبية الاحتياجات الغذائية للسكان وسد الفجوة الغذائية المتسعة وتوفير المواد الخام للصناعات المحلية. وان امكانية تطويره وزيادة نسبة مساهمته في الناتج المحلي الاجمالي تتحقق عن طريق الاستغلال الامثل للموارد الانتاجية المتاحة ان خصوصية العمل للقطاع الزراعي افرزت عدد من المشاكل لتي لا بد من الوقوف امامها والتحرري عن المعالجات السلمية التي يجب اتخاذها للوصول الى بيانات مالية تعكس حقيقة اداء المنشآت التي تمارس هذا النشاط الحيوي .

فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية رئيسية هي: وجود فروق جوهرية بين المعالجات المحاسبية للنشاط الزراعي في ظل القاعدة المحاسبية رقم (11) وتلك التي يتبعها المعيار المحاسبي الدولي رقم

(41)

أهداف البحث

يهدف البحث الى ما ياتي :

- 1- التعرف على اهمية المعايير المحاسبية الدولية وستراتيجية التوافق معها لا
- 2- التعرف على متطلبات معيار المحاسبية الدولي رقم 41 (الزراعة)
- 3- اجراء دراسة تحليلية مقارنة للقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41

ولغرض تحقيق اهداف البحث فقد قسم الى :

المبحث الاول : مدخل في معايير المحاسبية الدولية

المبحث الثاني : المحاسبة في النشاط الزراعي

المبحث الثالث : دراسة تحليلية مقارنة للقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41
المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول معايير المحاسبة الدولية

أ- مفهوم المعايير المحاسبية:

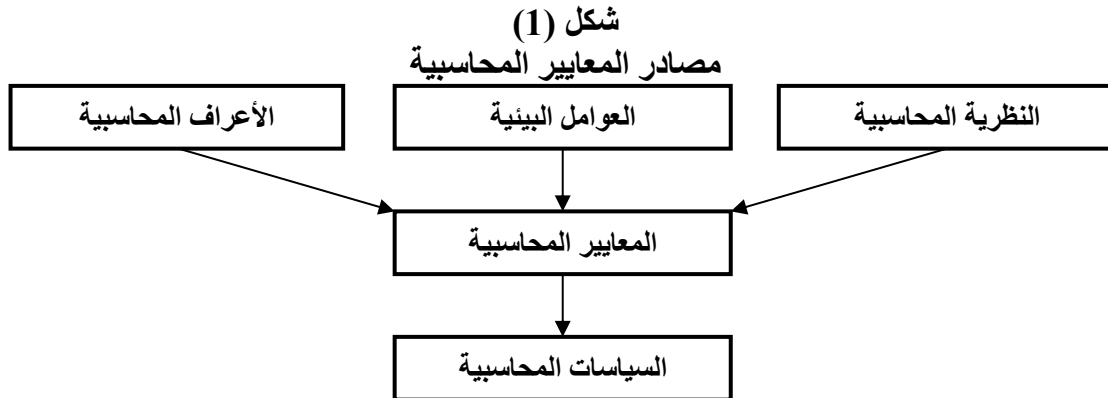
يمكن تعريف المعايير بانها نماذج او ارشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق (القاضي، 2000، 33). وتعد المعايير المحاسبية بمثابة بيانات كتابية يصدرها جهاز او هيئة تنظيمية محاسبية رسمية كانت ام مهنية تتناول تنظيم الاسلوب المناسب لتحديد وقياس عرض عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وذلك لأغراض تحديد نتائج الاعمال وبيانات المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة والموضوعية (نجم، 24:2009)

والمعيار المحاسبي يشير إلى القواعد المحاسبية الإرشادية التي يرجع إليها المحاسبون المعنيون لدعم اجتهاداتهم واستفهام أحكامهم. وتأتي أهمية المعايير المحاسبية عموماً من خلال: (لطي، 2005: 366).

- 1- تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة.
- 2- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
- 3- تحديد الطرق الملائمة للقياس.
- 4- تمكين المستخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.

ويمكن النظر إلى المعايير المحاسبية على انها ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المتاح سواء كان هذا المستوى متمثلاً في مجموعة من الأهداف والمفاهيم او الفروض والمبادئ العلمية. كما تعد المعايير أحد أهم أدوات التطبيق العملي، التي يجب ان يراعى في بنائها كافة الظروف البيئية. ومن هنا نستطيع القول بأن المعايير المحاسبية يتم بناؤها بالاعتماد على ثلاثة مصادر رئيسية هي: النظرية، البيئة، العرف، والتي يوضحها الشكل رقم (1).

فالنظرية المحاسبية تمثل المصدر الأساس والدائم بمهمة بناء المعايير، والعوامل البيئية هي التي تعطي المعايير الصيغة العملية وجعل المعايير ملائمة للظروف والاعتبارات الخاصة بالزمان والمكان، أما الأعراف المحاسبية والاصطلاحات المحاسبية فلها تأثير واضح بالنسبة لنوع من المعايير وهي المعايير الإجرائية.



المصدر: (الشيرازي، 1990: 125)

ب- العوامل المؤثرة في وضع المعايير:

ان معايير المحاسبة لأي دولة هي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية والتاريخية والاجتماعية والتنظيمية، ومن غير المحتمل ان يتشابه هذا المزيج في دولتين لذلك فان الاختلاف امر وارد. ويساعد تفهم العوامل التي تؤثر على تطور المحاسبة على المستوى المحلي على ايضاح اوجه الاختلاف بين الدول. (Choi & Meek, 2002: 57). وهناك عدة عوامل اثرت تاريخياً على عملية وضع المعايير (يوضحها الشكل رقم 2) أهمها: (com .http://www.tagorg

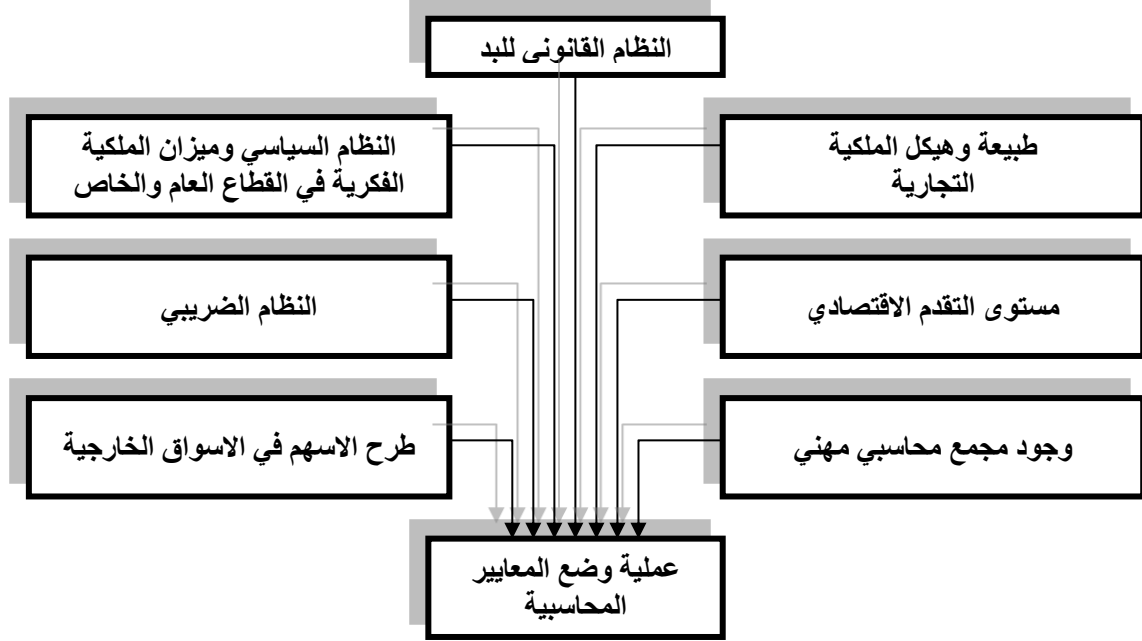
- 1- النظام القانوني للبلد: في بعض البلدان نجد المشرع قد نظم عمل الشركات، ويتضمن القانون في هذه الحالة بنوداً مفصلة تحدد متطلبات الاعمال المحاسبية واعداد التقارير. وفي البلدان الأخرى التي يستند نظامها القانوني على فكرة القانون العام فإن المشرع يركز على جملة القوانين التي اتخذت لحالات وقضايا معينة لمواجهة الحاجة المتغيرة، في مثل هذه الحالة نرى ان عملية ارساء المعايير تميل الى موضوع على شكل قانون.
 - 2- طبيعة وهيكل الملكية التجارية: هناك تباين كبير للغاية في التوجه نحو المعايير المحاسبية بين البلدان التي تشجع فيها ملكية الأسهم من قبل الجمهور والبلدان التي تتركز ملكية الشركات فيها في ايدي المصارف والمؤسسات المالية الأخرى.
 - 3- النظام السياسي وميزان الملكية الفكرية بين القطاع العام والخاص: تختلف طريقة اعداد التقارير المالية في القطاع الخاص عنها في القطاع العام تبعاً للحاجات المختلفة للذين يطلعون على المعلومات الواردة في التقارير.
 - 4- مستوى التقدم الاقتصادي: في البلدان النامية نجد ان ملكية الشركات تميل الى ان تكون في يد عائلات معينة كذلك نجد ان الحكومة تميل إلى تملك عدد اكبر من الشركات. وفي الوقت نفسه نرى ان الاحتمال ضئيل في وجود عدد كبير من المحاسبين القانونيين الذين يزاوون المهنة ويعملون على تطوير المهنة.
 - 5- النظام الضريبي: في بعض الحالات قد يكون للنظام الضريبي وما يرافقه من تشريعات اثر لا يستهان به على تطوير معايير المحاسبة المالية.
 - 6- وجود مجمع محاسبي مهني: ان وجود هيئة محاسبة مهنية نشطة يساعد على تطوير معايير وممارسات محاسبية، كما انها ترصد جوانب الالتزام بمتطلبات هذه المعايير.
 - 7- طرح الأسهم في الأسواق الخارجية: ان الحاجة إلى جذب المستثمرين الأجانب تستدعي ان يكون في البلدان المستثمر فيها نظام مقبول لتقديم البيانات، المالية.
- ولا شك ان غياب معايير المحاسبة المالية يؤثر بشكل سلبي مباشر على الاقتصاد الوطني ككل ويكمن هذا في جوانب متعددة منها: (www.socpa,2006)

- 1- صعوبة عملية اتخاذ القرارات :
قد يؤدي غياب معايير المحاسبة المالية إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية للمنشآت المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المنشآت ونتائج أعمالها وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات.
- 2- الخطأ في عملية اتخاذ القرارات :
يؤدي غياب معايير المحاسبة أحياناً إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المنشأة وإيصال نتائجها إلى المستفيدين ويترتب على ذلك أن القوائم المالية قد لا تظهر بعدل مركزها المالي ونتائج أعماله.
- 3- تعقيد عملية اتخاذ القرارات :
قد يؤدي غياب معايير المحاسبة إلى أعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضبة ومعقدة حتى وان صلحت. المعالجة المحاسبية مما يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها إذ

يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر أعدادها أو قدرة علمية متميزة وكلاهما غير متوفر في معظم الحالات.

ومن ذلك يتضح ان عدم التجانس (وجود فروق جوهرية) بين المعايير المحاسبية المحلية التي تعدها بعض الدول وبين معايير المحاسبة الدولية سببها ان معايير المحاسبة بالدول والهيئات يتم اعدادها من خلفيات اقليمية ودولية متباينة ينعكس فيها اثر كل او بعض العوامل التي ذكرت أعلاه.

شكل (2) العوامل المؤثرة على عملية وضع المعايير المحاسبية



المصدر: اعداد الباحثة

ج- الحاجة الى معايير محاسبية دولية:

ان المعايير المحاسبية الدولية هي مبادئ محاسبية اصبحت مقبولة على الصعيد العالمي. وهي تحسن وتنسق النظم والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض فيها منظمة ما كشوفها المالية. كما انها توفر معياراً متماسكاً بشأن ادراج المعلومات المالية في التقارير المالية القانونية. (<http://www.wfp.org//ep>).

ان احد الاسباب المهمة التي دفعت معظم الدول إلى التوجيه نحو تطبيق المعايير الدولية هي التطورات الهامة التي شهدتها اسواق المال في العقدين الاخيرين ان كلا من الشركات والمستثمرين قد خرج إلى خارج الحدود الإقليمية فالشركات التي تبحث عن مصدر لرأس المال ذهبت للقيود في أسواق المال خارج حدود اوطانها إلى حيث كثافة المدخرات والاستثمارات، كما ان المستثمرين من الافراد والمؤسسات خرجوا إلى خارج حدود اوطانهم بحثاً عن فرص استثمارية افضل. من هنا بدأت تتسع الحاجة إلى معايير محاسبة دولية بهدف: (العبد الله، 1992: 50)

أولاً: حماية المستثمر الوطني من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الأجنبية الموافقة.

ثانياً: حماية المستثمر الأجنبي من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الوطنية. ان زيادة توافق الممارسات المحاسبية (التنسيق) عن طريق تضييق مدى تباينها يحقق مزايا عديدة أهمها: (Shoi & Meek, 2002:277)

أولاً: أسواق رأس المال هي أسواق عالمية وبالإمكان نقل رأس المال الاستثماري الى العالم، وان معايير الابلاغ المالي ذات الكفاءة العالية والتي تستخدم في انحاء العالم بشكل دائم ستحسن من كفاءة تخصيص رأس المال.

ثانياً: يمكن للمستثمرين ان يتخذوا قرارات استثمارية افضل والمحافظة الاستثمارية ستكون أكثر تنوعاً والمخاطر المالية ستقل.

ثالثاً: بإمكان الشركات تحسين عملية صنع القرار الإستراتيجي في مجال الدمج والخيارات.
رابعاً: الافكار الافضل الناتجة عن أنشطة وضع المعايير القطرية يمكن الاستفادة منها في صياغة معايير عالمية ذات جودة عالية.

ومن المتفق عليه ان هدف المعايير الدولية للإفصاح المالي هو توفير المعلومات المتعلقة بحالة الموجودات، ومستوى العائدات والتغيرات التي تطرأ على الوضع المالي، التي تعد مفيدة لحلقة واسعة من المعنيين، من أجل ان يكونوا قادرين على اتخاذ القرارات الاقتصادية الضرورية. ولكن ما يؤخذ على المعايير الدولية انها اقرب إلى كونها مبادئ عامة. من كونها انظمة ذات طابع قانوني، ولكن في الوقت نفسه لا بد من التأكيد على ان المعايير الدولية هي في بعض الجوانب، أكثر حذراً من القانون التجاري. كما انها أكثر تفصيلاً في حصر المخاطر والفرص الاقتصادية وقد وضعت في الوقت نفسه حدوداً على حرية المناقشات في قائمة المركز المالي. وبالتالي فإن المعايير الدولية هي في المجمل افضل في توفير المعلومات المناسبة عن الشركات من القانون التجاري.

وبذلك يمكن القول ان السبب الرئيسي وراء الضغوط الدولية لتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية (المعايير الدولية) هو نمو حركة الاستثمارات المالية عبر دولاً مختلفة، فحماية هذه الاستثمارات في أي دولة تتطلب ان تتوفر للمستثمرين قوائم مالية اعدت بموجب معايير ذات جودة عالية عالمياً بحيث تتصف بالقابلية للمقارنة بغض النظر عن دولة الشركة المصدرة لهذه القوائم.

د-مشاكل ومعوقات تطبيق المعايير الدولية:

هناك بعض المشاكل التي تعيق خطط التوافق او تمنع الدول من التفكير في تبني خطة معينة لهذا الغرض من هذه المشاكل ما يلي: (www.gccao.org/smd.htm)

- 1- الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والادوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة عموماً.
- 2- التوجه الضريبي والحكومي، بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي او انتاج معلومات تساعد المخطط القومي على اعداد البيانات القومية التي تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات على المستوى القومي.
- 3- قناعة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الآخرين بالمعايير الوطنية. وقد تكون هذه القناعة في حقيقتها تعود للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية على المعايير الوطنية إلى الدرجة التي يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين الى قراءة قوائم مالية اعدت باستخدام طرق محاسبية غير التي تعودوا عليها.
- 4- مشاكل الترجمة، المعايير الدولية تصدر باللغة الانجليزية وبمصطلحات محاسبية انجليزية متعارف عليها. وتكمن الصعوبة هنا ان التراجم قد تصل إلى مقابل المصطلح من اللغة الوطنية ولكن المصطلح الوطني قد لا يعكس مضمون نفس المضمون المقصود في المعايير الدولية وبالتالي تفقد عملية الترجمة فاعليتها.

هـ- استراتيجية التوافق مع معايير المحاسبة الدولية:

اقترحت دراسة (هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية) مجموعة من الخطوات والآليات لمساعدة الدول في البدء أو الاسراع بتبني وتنفيذ خطط التوافق مع معايير المحاسبة الدولية. هذه الخطوات تتضمن: (شريف، وسويلم: 2005)

- 1- لابد ان يكون لدى الدولة خطة تهدف إلى تحقيق التوافق مع المعايير الدولية او تتبنى تحول الشركات الوطنية إلى تطبيق المعايير الدولية.
- 2- تقوم الدولة بتحديد الفروق بين المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية ودراسة هذه الفروق واستبدال البدائل والحلول المختلفة في المعايير الوطنية بمثيلاتها في المعايير الدولية اذا كانت الظروف تسمح بذلك.
- 3- تقوم الدولة بإصدار معياراً وطنياً متوافقاً مع كل معيار دولي.
- 4- يقتصر التطبيق للمعايير الدولية او الوطنية المتوافقة على مجموعة محدودة من الشركات.
- 5- ان تقترن عملية التحول الى المعايير الدولية او التوافق معها بالتدريب الفعال على مستوى المهنة ومعدّي القوائم المالية وان تدرج معايير المحاسبة الدولية في المقررات الدراسية الجامعية.
- 6- ان تحدد الخطة تاريخاً محدداً لإنجاز اهدافها.

المبحث الثاني المحاسبة في النشاط الزراعي

اولا :- مفهوم النشاط الزراعي

رغم تعدد تعاريف الزراعة وتنوعها الا ان اكثر التعاريف اهمية هو تعريف منظمة الاغذية والزراعة الدولية التي ترى في الزراعة (علي، 2010: 77) وهي حراثة الارض وتهيتها لتحقيق الفعاليات التي ترتبط بزراعة المحاصيل وتربية الحيوانات . كما ترى فيها الطريقة التي يستغل بواسطتها الانسان الطبيعة لتأمين حاجاته الاساسية .

وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية النشاط الزراعي على انه: (مجموعة المعايير المحاسبية الدولية، 2006) ادارة المشروع للتحول البيولوجي للأصول البيولوجية المعدة للبيع الى محصول زراعي او الى اصول بيولوجية اضافية . ويشمل التحول البيولوجي عمليات النمو والانحلال والانتاج والتكاثر التي تسبب في تغيرات نوعية او كمية في اصل بيولوجي ويقصد بالمحصول الزراعي هو المنتج المحصول * (الحصاد : هو فصل المحصول على الاصل البيولوجي او توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي .) للأصول البيولوجية للمشروع.

اما مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق فقد عرف الزراعة على انها (مجموعة القواعد المحاسبية الصادرة من مجلس القواعد المحاسبية والرقابية في العراق 1998) ادارة عملية التحول الحيواني والنباتي للحصول على انتاج لغرض الاستهلاك او المتاجرة او التصنيع او الاكثار . وقد صنف موجوداتها كالآتي :-

- 1- الحيوانات :- ويقصد بها الثروة الحيوانية التي تمتلكها المنشأة لغرض الحصول على منتجاتها او لغرض تسمينها واكثارها بقصد المتاجرة بها او استخدامها في الانتاج .
- 2- النباتات : ويقصد بها البساتين والمزارع والحقول التي تنتج المحاصيل والثمار والشتلات للاستفادة ببيعها او تصنيعها او استهلاكها او انباتها ومن خلال التعاريف اعلاه نجد ان هناك اتفاق على انواع النشاط الزراعي وموجوداته ولا بد من الإشارة الى ان عملية تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد لا تدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي على الرغم من ان هذا التصنيع قد يبدو امتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي اذ ان الاحداث التي تقع قد تحمل بعض الشبه بالتحول البيولوجي (كما في تصنيع العنب وتحوله الى نبيذ من قبل تاجر الخمر الذي انبت اشجار العنب) .

ثانيا : خصائص النشاط الزراعي وانعكاساته المحاسبية (الغبان، 2002:505) (رشيد، 1998: 10)

- 1- تعدد المنتجات الزراعية : حيث تقوم الوحدة الزراعية الانتاجية بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد فمثلا انتاج الماشية في المزرعة هو للحوم والالبان والجلود وقد ادت هذه الظاهرة الى خلق مشكلة التكاليف المشتركة مما يتطلب ايجاد اسس علمية صحيحة لتحديد حصة كل منتج منها
- 2- موسمية الانتاج الزراعي : تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الانتاج بما ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم وتؤدي هذه الخاصية ايضا الى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية
- 3- صعوبة تقدير الانتاج الزراعي مقدما : اذ يتأثر الانتاج الزراعي كما ونوعا بالعديد من العوامل الخارجية مثل العوامل المناخية والآفات الزراعية ويترتب على هذه الخاصية صعوبة تقدير كمية الانتاج الزراعي للاستعانة به في وضع الموازنات التخطيطية
- 4- تداخل الأنشطة الزراعية بعضها مع البعض الآخر : فمخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكن ان تكون مدخلات لأنشطة زراعية اخرى مما يتطلب وجود نظام محاسبي كفوي قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المنشأة
- 5- التغير في تبويب الاصول الزراعية: اذ تبويب الموجودات الزراعية الى ثابتة او متداولة باختلاف الغرض من اقتناؤها فماشية التربية تبوب كأصول ثابتة في قائمة المركز المالي كذلك ماشية العمل والالبان كونها تساهم في العملية الانتاجية اما ماشية التسمين فتبوب كأصول متداولة حيث الهدف منها المتاجرة لتحقيق الارباح وقد يؤخذ قرار بتغير الغرض الرئيسي من اقتناء الاصل الزراعي مما يستوجب تغير اسلوب عرض تلك الاصول في قائمة المركز المالي
- 6- اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية : تعتبر هذه الخاصية من اهم الخصائص التي تنعكس على العمل المحاسبي اذ ان الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الانتاج الزراعي التي قد تكون فصلية او موسمية حسب نوع النشاط اما الفترة المالية فتكون مرتبطة بتاريخ اعداد الحسابات الختامية في كل قطاعات الدولة .

ثالثا - متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 41 (الزراعة)

- 1- الاعتراف : يجب على المشروع الاعتراف بالأصل البيولوجي او المحصول الزراعي فقط عندما
 - أ-يسيطر المشروع على الاصل نتيجة لأحداث سابقة
 - ب- من المحتمل ان تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل الى المشروع
 - ج-من الممكن قياس القيمة العادلة او تكلفته بشكل موثوق به
- 2- القياس :
 - أ) يجب قياس الاصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (تشمل التكاليف عند نقطة البيع العمولات للوسطاء والمتعاملين والمبالغ التي تفرضها الوكالات التنظيمية، تكلفة النقل والتكاليف الاخرى لنقل الاصول الى السوق) فيما عدا الاصل الذي لا تتوفر له اسعار او قيم محددة من قبل السوق ففي هذه الحالة يجب قياسه بتكلفته مخصوما منها اي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة .
 - ب) يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الاصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد
- 3- المكاسب والخسائر :
 - أ)المكسب او الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ومن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة لأصل بيولوجي عند نقطة البيع يجب ادخالها في صافي الربح او الخسارة للفترة التي نتجت فيها .

ب) المكسب أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب ادخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.

4- المنح الحكومية :

أ) المنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي التي يتم قياسها بقيمتها العادلة مطروحة منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يجب الاعتراف بها على أنها دخل وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام .

ب) إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع مشروطة بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية أن لا تقوم بنشاط زراعي محدد فإنه يجب على المشروع الاعتراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل وذلك فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية

الافصاح : يجب على المشروع ما يلي :

- 1- الافصاح عن اجمالي المكسب أو الخسارة الناجمة اثناء الفترة الحالية عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغيير في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية
- 2- تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية وقد يأخذ الافصاح شكل سرد أو وصف كمي
- 3- بيان طبيعة انشطته التي تتعلق بكل مجموعة من أصوله البيولوجية
- 4- بيان القياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية للمشروع في نهاية الفترة ولنتائج المحاصيل الزراعية خلال الفترة.
- 5- الافصاح عن الاساليب و الافتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد لكل مجموعة من الأصول البيولوجية
- 6- الافصاح عن وجود الموجودات البيولوجية المحددة الملكية ومبالغها المسجلة والمبالغ المسجلة للموجودات البيولوجية المرهونة كضمان للالتزامات
- 7- الافصاح عن الالتزامات لتطوير وامتلاك الأصول البيولوجية
- 8- الافصاح عن الستراتيجيات لإدارة المخاطر المالية فيما يتعلق بالنشاط الزراعي
- 9- تقديم مطابقة للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية وتشمل المطابقة ما يأتي :
- المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التغيير في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع .

الزيادات الناجمة عن المشتريات

الانخفاضات الناجمة عن المبيعات

الانخفاضات الناجمة عن الحصاد

الزيادات الناجمة عن دمج منشآت الأعمال

صافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع اجنبي .

10- تقديم افصاحات اضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به تتضمن تلك الافصاحات وصف الأصول البيولوجية واسباب عدم امكانية قياس القيمة العادلة واسلوب الاستهلاك المستخدم ومعدلات الاستهلاك المستخدم كذا اجمالي المبلغ المسجل والاستهلاك المتراكم في بداية ونهاية الفترة .

11- الافصاح عن طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية والشروط التي تم تلبينها فيما يتعلق بتلك المنح والانخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية .

المبحث الثالث

دراسة مقارنة للقاعدة المحاسبية 11 (المحاسبة في النشاط الزراعي) مع معيار المحاسبة الدولي 41 (الزراعة)

اعتباراً من مطلع عام 2005 أصبح تبني المعايير الدولية المحاسبية الزامياً بالنسبة للتقرير المالي لجميع المنشآت، بما فيها الأمريكية المتعاملة مع دول الاتحاد الأوروبي (25 دولة) كما اتجهت العديد من دول العالم (أكثر من 60 دولة حتى الآن) لتبني المعايير الدولية كخط لتنظيم سياستها المحاسبية، بما فيها مصر، بالإضافة إلى وجود جهود التوفيق والمقارنة للمعايير الدولية مع المعايير المحلية تقدمها 12 دولة. (شريف، وسويلم: 2005) من ناحية أخرى على المستوى العربي، ينتظر ان تسري في الفترة القادمة معايير المحاسبة الخليجية التي اصدرتها هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على (6) دول خليجية وهي معايير طورت اصلا في ضوء الظروف الاقليمية للدول الاعضاء بالمجلس، وبخلفية المعايير الامريكية، اخذت بنظر الاعتبار معايير المحاسبة الدولية.

ومع هذا الاتجاه المتنامي لتبني المعايير الدولية للمحاسبة على مستوى العديد من دول العالم. وفي الوقت الذي يسير فيه العراق نحو اقتصاد عالمي تزداد الحاجة الى تبني المعايير الدولية من خلال اصدار قواعد محاسبية محلية يتم من خلالها تضييق الخلافات بين التطبيقات المعمول بها في منظمات الاعمال وبين معايير المحاسبة الدولية.

تهدف هذه الدراسة الى مقارنة المعالجات المحاسبية للنشاط الزراعي التي اتبعتها المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبي 41 (الزراعة) وتلك التي اتبعتها القاعدة المحاسبية 11 (المحاسبة في النشاط الزراعي) الصادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية

اولا- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:

لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee هو الاسم الذي أختاره ممثلي هيئات المحاسبة للدول العشرة (استراليا، كندا، فرنسا، المانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية) المساهمة في تأسيس الهيئة الدولية.

وقد كان الهدف من تأسيس تلك الهيئة منذ نشأتها في عام 1973 وحتى اعادة هيكلتها في 2001 محدد في الآتي: (القاضي، وحمدان: 36، 2006).

أولاً: مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.

ثانياً: طرح افكار محاسبية يمكن تبنيها واصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة

ثالثاً: العمل على تحقيق قدراً من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

ولتحقيق هذه الأهداف عملت اللجنة بمنهجية واحدة لم تغيرها منذ نشأتها حتى عام 1997 تمثلت في دور وحيد لعبته اللجنة خلال الخمسة وعشرون سنة الأولى من عمرها وهو دور تنسيق وتوحيد آراء اعضاءها من الهيئات الوطنية للمحاسبة (Harmonizer) حيث انصب عمل اللجنة على اختيار معالجة معينة مطبقة في دولة ما ثم تبني هذه المعالجة وادخال بعض التعديلات عليها إذا لزم الأمر والسعي للحصول على قبول دولي لها. بهذا الشكل فإن اللجنة لم تمارس أي دور ينطوي على بحث وابتكار وتطوير معالجات محاسبية بناءً على حاجة معينة لمعيار محاسبي يعالج قضية محاسبية لا يوجد لها حل محاسبي مقبول.

وفي عام 1997 بدأت اللجنة في تبني الدور التطويري للمعايير حيث بدأت بابتكار المعايير الخاصة بها. كما وتم تطوير اطار عمل مفاهيمي يطلق عليه اطار اعداد وعرض القوائم

(*) (كندا، الصين، المانيا، هونج كونج، اليابان، ماليزيا، هولندا، سنغافورة، جنوب افريقيا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة ومجموعة دول وسط أوروبا).

المالية، وتشابه النتائج الواردة في هذا الاصدار، تلك الواردة في الاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية، وهي ان هدف القوائم المالية هو توفير معلومات مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين لاغراض اتخاذ القرارات، ويجب ان تحتوي المعلومات المتوفرة على الخصائص النوعية مثل الملائمة والموثوقية وقابلية المقارنة وقابلية الفهم. (Schroeder, 2006; 59)

يتضح من اهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية يكون في الغالب اختياريا باعتبارها تمثل معايير ارشادية غير ملزمة دوليا. وبالتالي تكون الاولوية في التطبيق عند اعداد القوائم المالية في الدولة للمعايير والنظم والقوانين المحلية وذلك عندما تختلف عن معايير المحاسبة الدولية. (جربوع وحلس، 2002: 24)

وقد اصدرت لحد الان واحد واربعين قائمة من قوائم معايير المحاسبة الدولية، وسبع قوائم من قوائم معايير التقرير المالي الدولي.

ثانيا- مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في الجمهورية العراقية:

يعد النظام المحاسبي الموحد الصادر في عام 1983 وقانون الشركات العامة رقم 22 لعام 1977 من أهم الأنظمة والقوانين التي تنظم العمل المحاسبي في العراق والتي تساعد على توفير البيانات المالية والاحصائية لخدمة الجهات ذات العلاقة. الا انه على الرغم من اهميتها برزت في الأفق العديد من المشاكل المحاسبية التي تتطلب وجود جهة مستقلة متخصصة لها القابلية على حل مثل هذه المشاكل. مما أدى إلى تأليف مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق كجهة عليا ودائمة تابعة إلى ديوان الرقابة المالية وكان ذلك استناداً إلى كتاب ديوان الرئاسة (السابق) المرقم (ص/10542/3/3) والمؤرخ في 1988/3/22 وبناءً على ما أقره المجلس في جلسته الثالثة المنعقدة بتاريخ 1988/9/17 قرر اصدار النظام الداخلي لعمل المجلس حدد فيه اختصاصات المجلس* كان على راسها دراسة وقرار المعايير والقواعد المحاسبية في الوحدات الاقتصادية والخدمية في الدولة بما في ذلك شركات القطاع المختلط والخاص. وابداء الرأي في مشروعات القوانين والأنظمة والتعليمات المالية والمحاسبية او التي لها علاقة بها.

انجز مجلس المعايير المحاسبية والرقابية منذ أول تشكيل له عام 1988 ولحد الآن العديد من الدراسات حول القوانين والأنظمة والتعليمات المالية والمحاسبية النافذة وحدد مشاكل تطبيقها وتوصل إلى وضع الحلول المناسبة لتجاوزها واصدر (14) قاعدة محاسبية و(6) أدلة رقابية واشرف على متابعة تطبيقها في الجهات المعنية.

ان مجلس معايير المحاسبة الوطني يعتبر صوت الدولة المحاسبي على المستوى الدولي وفي نفس الوقت فإنه بوابة عبور المعايير الدولية للدولة وهما وظيفتان اساسيتان لا يمكن التخلي عنهما ويجب دعمهما. إذا أردنا مواكبة التطورات العالمية. ان تجربة اصدار القواعد المحاسبية العراقية التي خاضها مجلس المعايير والقواعد المحاسبية التابع لديوان الرقابة المالية، تشكل تجربة متعثرة قياساً بتجارب الدول الأخرى (خصوصاً تجربة جمهورية مصر العربية) بالنظر إلى عدد القواعد الصادرة عن المجلس والبالغة 14 قاعدة لحد الآن مقابل 41 معيار محاسبي دولي بالإضافة إلى عدم اصدار اطار لاهداف ومفاهيم المحاسبة والتي تشكل اطاراً فكرياً للمعايير المحاسبية.. كما ان المجلس متوقف عن اصدار القواعد المحاسبية منذ عام 2001 مما خلق فجوة واضحة بين انجازات هذا المجلس وما توصلت اليه لجنة معايير المحاسبة الدولية من اصدارات بالإضافة إلى تعديلاتها المستمرة على المعايير النافذة.

وتجدر الإشارة الى ان مجلس المعايير والقواعد المحاسبية يتبع استراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية وتكييفها لما يلائم البيئة العراقية فيما عدا القاعدة المحاسبية رقم (11) الخاصة بالنشاط الزراعي التي اقرها المجلس في عام 1998 على ان يتم تطبيقها على البيانات المالية

* (النظام الداخلي لمجلس المعايير والقواعد المحاسبية، ديوان الرقابة المالية، 1988)

للسنة المنتهية في 2000/12/31 وما بعدها والتي سبقت صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) الخاص بالنشاط الزراعي والذي صدر عام 2001 واصبح نافذاً في 2003/1/1. كذلك القاعدة المحاسبية رقم 12 (الارباح والخسائر الرأسمالية) التي اصدرها المجلس تلبية لحاجة البيئة المحاسبية المحلية والتي لم يقابلها معيار محاسبي دولي. وان ديوان الرقابة المالية يبذل جهوداً حثيثة حالياً. من اجل تفعيل دور المجلس والنهوض به للقيام بمهامه من اصدار القواعد المحاسبية لمواكبة التغيرات في البيئة الاقتصادية على المستويين الدولي والمحلي.

الدراسة التحليلية المقارنة

المقارنة	القاعدة المحاسبية العراقية 11(المحاسبية في النشاط الزراعي)	المعيار المحاسبي الدولي 41 (الزراعة)
الموضوع :الهدف		
هناك اتفاق في الهدف وخلافا للمعيار فان القاعدة المحاسبية لم تدرج فقرة الافصاح والعرض ضمن الهدف اذ اقتصر الهدف على موضوع القياس.	توفير المعرفة المحاسبية وتوضيح المبادئ المعتمدة لعمليات التحول الحياتي للموجودات الحية وتوضيح الاسس المستخدمة في تقييم الموجودات الحية	هدف المعيار بيان المعاملة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي
الموضوع : النطاق		
جاء نطاق القاعدة شاملا دون تفصيل لأنواع النشاطات التي تنطبق عليها القاعدة كذلك لم تورد القاعدة الفقرات المستثناة من التطبيق	تنطبق القاعدة على جميع المشاريع التي تمارس النشاط الزراعي	ينطبق المعيار على الاصول البيولوجية والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية ولا ينطبق على الارض الخاصة بالنشاط الزراعي والاصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي
الموضوع : الاعتراف والقياس		
هناك فروق جوهرية بين القاعدة والمعيار في مجال الاعتراف - ليس هناك فرق جوهرية بين القاعدة والمعيار في مجال تقسيم موجودات المنشآت الزراعية وانما الاصول البيولوجية تم فصلها في ظل القاعدة المحاسبية الى حيوانات ونبات كذلك فان المحصول الزراعي تم فصله تبعا لذلك الى منتجات حيوانية ومنتجات نباتية -ينعكس تقسيم الموجودات في المنشآت الزراعية في ظل كل من القاعدة المحاسبية والمعيار على طريقة تقييم تلك الموجودات. - يعتمد المعيار على القياس بالقيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع بينما تعتمد القاعدة على القياس بالكلفة بالنسبة للموجودات الثابتة والكلفة او القيمة التحصيلية الصافية ابهما اقل . كما اعتمدت الكلف القياسية لاغراض التقييم .	لم تورد القاعدة شروط الاعتراف - النشاط الزراعي لاغراض هذه القاعدة تم تقسيمها الى نشاطين الحيوانات والنباتات وبدورها تقسم الثروة الحيوانية الى نوعين رئيسيين الاول منها يقتنى لاغراض الانتاج وعبر عنها بالقطيع الانتاجي النوع الثاني يقتنى لاغراض البيع ويعبر عنه بالقطيع التجاري اما النباتات فقد تم تقسيمها الى الزراعة الحقلية وتتضمن زراعة المحاصيل وزراعة الخضروات والنوع الثاني هو المزروعات المعمرة ويقصد بها المغروسات المعمرة لاكثر من سنة وتعد من الموجودات الثابتة وتمثل ثلاث مراحل تتمثل في فترة الانشاء والتكوين، فترة الاثمار، وفترة التناقص والاضمحلال - القطيع الانتاجي والذي يعد اصل ثابت يتم قياسه باسعار الشراء مضافا اليها كافة الكلف المصروفة على الحيوان لغاية دخوله مرحلة الانتاج وفي حالة تعدد اسعار عناصر القطيع من الصنف	- اورد المعيار المحاسبي ثلاث شروط واجبة التحقق لاغراض الاعتراف بالاصل البيولوجي او المحصول الزراعي - يقسم المعيار الموجودات في المنشآت الزراعية الى اصل بيولوجي والمحصول الزراعي الذي هو المنتج المحصود للاصل البيولوجي وذلك فقط عند نقطة الحصاد وبعد ذلك يتم تطبيق المعيار الدولي 2 (المخزون) وقد اورد المعيار جدولا بالامثلة على الاصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع - يتم قياس الاصل البيولوجي عند الاعتراف المبدي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع -يقاس المنتج الزراعي المحصود من الاصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته

<p>- لم تأخذ القاعدة بنظر الاعتبار التقييم عند نقطة الحصاد . - لاغراض القياس يعالج المنتج الزراعي في ظل المعيار الدولي بصورة موحدة بينما تفصل القاعدة بين انواع متعدده من المنتجات الزراعية - لم يعالج المعيار الاصول البيولوجية حسب مراحل نموها بالنسبة للمزروعات المعمرة .</p>	<p>الواحد فيعتمد (الكلف القياسية) لاغراض التقييم التي تتمثل بمعدل سعر التكاليف وترسمل المصاريف المنفقة على المواليد المعده للقطيع الانتاجي لغاية دخولها الانتاج - تقيم حيوانات القطيع التجاري بكلف الانتاج او بالقيمة التحصيلية وتتمثل كلف الانتاج بسعر الانتاج مضافا اليه المبالغ المنفقة للاحتفاظ بالحيوانات الى تاريخ التقييم - تقيم المواليد المعده لاغراض القطيع التجاري بالكلف القياسية او بالقيمة السوقية ايهما اقل على ان تعامل تلك المواليد بمثابة مخزون - تقيم الغلة المعده للبيع بكلف الانتاج او بصافي القيمة التحصيلية ايهما اقل - تقيم الغلة المستخدمة كاغذية (الاعلاف) على اساس تقدير متوسط كلف الانتاج . - تقيم الغلة المعده للانتاج (البذور) بكلف انتاجها او بصافي القيمة التحصيلية ايهما اقل . - تقيم الزراعة القائمة (انتاج غير تام) في نهاية الفترة بالكلف المصروفة لغاية تاريخ التقييم. المزروعات المعمرة لاكثر من سنة تعد من الموجودات الثابته يجري تقييمها بالكلفة وتعالج المبالغ المنفقة عليها خلال فترة تكوينها وانشائها وقبل تاريخ الاثمار كنفقات راسمالية اما المصروفات في فترة الاثمار فتعد مصروفات ايرادية وفي مرحلة التناقض والاضمحلال يثبت النقص في القدرة الانتاجية في حساب المزروعات المعمرة</p>	<p>العادلة مخصوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد - في حالة عدم امكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق للاصل البيولوجي يجب قياسه بتكلفته مخصوصا منها اي استهلاك متراكم وايه خسائر متراكمة في انخفاض القيمة</p>
<p>المكاسب والخسائر:</p>		
<p>- لم تتعرض القاعدة الى المكاسب او الخسائر الناجمة عن الاعتراف المبدي بالاصل البيولوجي وذلك لعدم اعتمادها على القياس بالقيمة العادلة . - ان اعتماد المعيار على القياس بالقيمة العادلة لكل من الاصل البيولوجي والمحصول الزراعي دعا الى الاعتراف بكل من مكاسب وخسائر اعادة التقييم بينما تعتمد القاعدة مبدا التحفظ في القياس بالاعتماد على الكلفة او القيمة التحصيلية الصافية ايهما اقل وبذلك يتم الاعتراف بالخسائر غير</p>	<p>يعامل الفرق بين اقيام المواليد (للقطيع التجاري) في اخر المدة في حساب نتيجة النشاط - يعامل الفرق بين اقيام القطيع التجاري في اخر المدة عن اول المدة ضمن نتيجة النشاط</p>	<p>- المكسب او الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدي باصل بيولوجي بقيمته العادلة مخصوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ومن التغير في القيمة العادلة مخصوصا منها التكاليف المقدرة لاصل بيولوجي عند نقطة البيع يجب ادخالها في صافي الربح او الخسارة للفترة التي نجمت فيها - المكسب او الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدي بالمحصول الزراعي بالقيمة مخصوصا منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع</p>

<p>المحققّة من اعادة التقييم ولا يتم الاعتراف بالمكاسب غير المتحققّة في نتيجة النشاط.</p>		<p>يجب ادخالها في صافي الربح او الخسارة للفترة التي تنشأ فيها</p>
المنح الحكومية :		
<p>هناك فرق جوهري بين القاعدة والمعيار في مجال الاعتراف بالمنح الحكومية</p>	<p>لم تتعرض القاعدة الى معالجة الاعتراف بالمنح الحكومية</p>	<p>المنحة الحكومية المتعلقة باصل بيولوجي التي تم قياسها بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع اذا كانت غير مشروطة يعترف بها على انها دخل فقط عندما تصبح مستحقة الاستلام اما اذا كانت مشروطة فيعترف بها على انها دخل فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بها</p>
الموضوع : الإفصاح		
<p>- يطالب المعيار بالإفصاح عن المكاسب والخسائر الناجمة عن التقييم بالقيمة العادلة بينما تطالب القاعدة بالإفصاح عن المبالغ المتحققّة عن بيع الموجودات - تتفق القاعدة مع المعيار بالإفصاح عن أقيام الموجودات بشكل مجموعات مع بيان الاسس المستخدمة في التقييم - لم يتعرض المعيار الى الإفصاح عن الزراعة القائمة بحساب مستقل - لم تتعرض القاعدة الى الإفصاح عن الالتزامات المتعلقة بالموجودات الزراعية . - يتفق كل من القاعدة والمعيار على مطابقة التغيرات في المبلغ المسجل للاصول البيولوجية في بداية ونهاية الفترة الحالية وقد تبنت القاعدة المحاسبية القيمة العادلة في العرض على الرغم من عدم تبني ذلك في القياس . - تناولت القاعدة المحاسبية الإفصاح عن الاراضي الزراعية بينما استثنى المعيار في نطاقه الاراضي الخاصة بالنشاط الزراعي - لم تتعرض القاعدة الى الإفصاح عن المنح الحكومية</p>	<p>- يجب الإفصاح عن المبالغ المتحققّة عن بيع الموجودات الحية حسب نوع تلك الموجودات فيما اذا كانت معدة لاغراض البيع فتعتبر ايرادات نشاط جاري . اما اذا كانت معدة لاغراض الاستغلال والإنتاج فتعتبر إيرادا رأسماليا - يجب الإفصاح عن أقيام الحيوانات كل حسب الغرض منه والسياسات المعتمدة لتقييمه - الإفصاح عن الموجودات الحية المعدة لاغراض البيع والمسحوبة لاغراض المزرعة وادارتها ضمن الإيرادات المتحققّة داخليا . - عرض لكلف الزراعة القائمة بحساب مستقل - يجب الإفصاح عن التغيرات في اقيام الموجودات الحية في اخر المدة سواء في القيمة العادلة او في الممتلكات المادية - الإفصاح عن كلف الاراضي الزراعية بشكل منفصل في البيانات المالية</p>	<p>- الإفصاح بشكل منفصل عن اجمالي المكسب والخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي بالاصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للاصول البيولوجية . - الإفصاح عن الاساليب والافتراضات المطبقة لتحديد القيمة العادلة - يجب على المشروع تقديم وصف لكل مجموعة من الاصول البيولوجية وطبيعة الأنشطة التي تتعلق بكل مجموعة والقياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعة من الاصول في نهاية الفترة ونتائج المحاصيل الزراعية خلال الفترة - الإفصاح عن الالتزامات المتعلقة بالاصول البيولوجية واستراتيجيات ادارة المخاطر المالية للنشاط الزراعي - تقديم مطابقة للتغيرات في المبلغ المسجل للاصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية - الإفصاحات الاضافية عن الاصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق</p>

		- الإفصاح عن طبيعة ومدى المنح الحكومية والشروط التي لم يتم تليتها والانخفاضات الهامة في مستوى المنح
الموضوع: تاريخ النفاذ		
سبقت القاعدة صدور المعيار الدولي على خلاف بقية القواعد الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق	تطبق القاعدة المحاسبية على البيانات للسنة المالية المنتهية في 2000/12/31 وما بعدها	اصبح المعيار المحاسبي نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من 1 يناير 2003 او بعد هذا التاريخ

المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

أولاً- الاستنتاجات

- 1- أصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجعا لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في أنحاء العالم لأنها تمثل نتاج كبير ومكثف للجنة مهنية متخصصة هي لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية وتحوز تلك المعايير على قبول معظم المنظمات المهنية في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء.
- 2- تتأثر المعايير والقواعد المحاسبية بالنظام السياسي وميزان الفكري بين القطاع العام والخاص ففي البلدان التي يخضع الاقتصاد فيها لسيطرة الدولة المركزية ترى إن التأثير الحكومي على عملية إرساء المعايير يميل إلى أن يكون اقوي بكثير مما هو عليه الحال في البلدان الأخرى، إذ يدخل ضمن متطلبات الإبلاغ التي تهدف إلى إبراز جوانب التطور الاجتماعي والتطور الاقتصادي الشامل إلى جانب أوجه الإبلاغ ذات الطابع المالي الصرف .
- 3- تعد الآلية الجديدة التي يتبعها مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية في وضع القواعد على أساس الحاجة بناء على ظهور مشكلات محاسبية معينة وليس على وفق التغييرات والتطورات الدولية احد الأسباب الرئيسية في ظهور الفجوة بين المعايير الصادرة عن هذا المجلس ومعايير المحاسبة الدولية .
- 4- تصدر القواعد المحاسبية العراقية دون أن تلحق بها تفسيرات كافية وحالات من التطبيق العملي لبعض المعالجات الواردة فيها .
- 5- من أهم العوائق التي تحول دون تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هي الاختلاف في الاحتياجات القطرية للقواعد المحاسبية وكذلك اختلاف التشريعات والمتطلبات القانونية المحلية يضاف إلى ذلك مقاومة التغيير لأعراف وعادات وقواعد ومتطلبات متأصلة في التراث الحاسبي الاجتماعي المحلي.
- 6- استحدثت المعايير الدولية معالجات محاسبية حاسمة للأصول البيولوجية من خلال تبنيها نموذج القيمة العادلة في القياس وبذلك أنهت المرونة التي تعمل بها القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي سمحت بالقياس بالكلفة والكلفة أو السوق أيهما اقل .
- 7- ان تأثيرات التغييرات التي تحدث نتيجة للتحويل البيولوجي يتم بيانها بأفضل شكل بالرجوع إلى التغيير بالقيمة العادلة في الأصول البيولوجية (خصوصا في ظل توفر السوق النشط) إذ ان

التغيرات في القيمة العادلة في الأصول البيولوجية لها علاقة مباشرة مع التغيرات في توقعات المنافع الاقتصادية للمشروع،
8- التنظيم المحاسبي في العراق بحاجة إلى قاعدة محاسبية شاملة بشأن أساسيات الاعتراف بالأصول البيولوجية وقياسها والإفصاح عنها تتناسب مع التغيرات الكبيرة في البيئة الاقتصادية المحلية والدولية وتكون أكثر توافقاً مع المعايير المحاسبية الدولية

ثانياً- التوصيات

- 1- الاستفادة من خبرات مجلس المعايير المحاسبية الدولية في إصدار القواعد المحاسبية العراقية، وبما لا يتعارض مع متطلبات الاقتصاد العراقي والأنظمة والقوانين السائدة التي تنظم العمل المحاسبي في العراق .
- 2- ان يقوم مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق بإصدار قواعد على وفق للتغيرات والتطورات الدولية بالإضافة إلى إصدارها بناء على ظهور مشكلات محاسبية معينة لن يسبق للمعايير الدولية معالجتها.
- 3- أن تلحق بالقواعد المحاسبية تفسيرات وتوضيحات وحالات من التطبيق العملي تفيد المحاسبين في الاسترشاد بها لتسهيل عليهم فهم المتطلبات التي جاءت بها تلك القواعد.
- 4- 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 بنظر الاعتبار خصوصية البيئة العراقية.
- 4- 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.
- 5- ان تتبنى القاعدة المحاسبية نموذج القيمة العادلة في القياس وفي حالة الاصول التي لا يتوفر لها سوق نشط يتم اعتماد طرق اخرى لتحديد القيمة العادلة مثل سعر اخر معاملة او ستخدم القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الاصل.

المصادر

- 1- لطفي ، أمين السيد احمد "نظرية المحاسبة " الدار الجامعية ، الإسكندرية -مصر ، 2005 .
- 2- الشيراي،عباس مهدي"نظرية المحاسبة" ذات السلاسل،الكويت 1990
- 3- رشيد،حاكم علي "بناء نموذج محاسبية للمزارع العراقية بهدف توفير البيانات واعداد التقارير المالية وتقويم الاداء " اطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة بغداد .
- 4- الغبان ،ثائر صبري والغبان ، فائزة إبراهيم "النظم المحاسبية المتخصصة " جامعة بغداد ، 2002 .
- 5- جربوع ،يوسف محمود وحلس،سالم عبد الله "المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية" مؤسسة الوراق،الأردن، 2002
- 6- حماد،طارق عبد العال "موسوعة معايير المحاسبة الدولية -ج 4 القياس والتقييم المحاسبي " الدار الجامعية ،مصر، 2004.
- 7- القاضي، د حسين وحنان،رضوان حطوة "النموذج المحاسبي المعاصر-هيكل النظرية المحاسبية" دار وائل للنشر، 2003 .
- 8- المهداوي،بتول محمد نوري"اثر التحول إلى اقتصاد السوق في المحاسبة- دراسة مقارنة"أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في الجامعة المستنصرية، 2007 .
- 9 - نجم،اسماء سهيل"دور المعايير المحاسبية في تعزيز اسواق المال"رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد /جامعة بغداد، 2009 .
- 10- مجموعة معايير المحاسبة الدولية، 2006
- 11 - القواعد المحاسبية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.
- 12- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين "الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية" 2007 www.Infotchaccountants
- 13- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين "صناعة معايير المحاسبة الدولية:التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية"، 2005 www.socpa
- 14- توفيق،محمد شريف و سويلم،حسن علي"استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية العربية للتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة:تجربة دول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون لدول الخليج العربية دراسة اختباريه دولية مقارنة " 2005 <http://www.jps-dir>

Schroeder, Richard G& Clark, Myrtle W.& Cathey, Jack M.
"Financial Accounting Theory and Analysis Text Readings and Cases"
2006

Shoi ,Frederick,D.S.& Others, "International Accounting"Prentice Hall,2002.