



مدى التزام الشركات الزراعية في لبنان بتطبيق المعيار المحاسبي رقم ٤١ على جودة البيانات المالية

راني محمد شكرون – دكتور محمد موسى دياب

جامعة الجنان، كلية ادارة الاعمال، طرابلس، لبنان

rani_chakaroun@hotmail.com

الملخص

تناولت الدراسة مدى التزام الشركات الزراعية في لبنان بتطبيق المعيار المحاسبي رقم ٤١ على جودة البيانات المالية وهدفت الى معرفة مدى تطبيق الشركات الزراعية في لبنان للمعيار المحاسبي رقم ٤١ على جودة البيانات المالية من خلال شرح البيانات المالية وخصائصها ومكوناتها. واستخدم الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وأعدمت الدراسة على الأستمارة كأداة بحث، تم جمع البيانات والمعلومات بواسطة الإستمارة من مجتمع الدراسة المكون من ١٩٦ شخص هم المحاسبين في الشركات الزراعية اللبنانية بالإضافة الى الخبراء المدققين لهذه الشركات. وخلصت الدراسة إلى أن الشركات الزراعية في لبنان تطبق معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها:

- ضرورة إتفاق منظمات ونقابات مهنة المحاسبة على أسلوب أو طريقة واضحة ومنسقة لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية، لزيادة إمكانية مقارنة وفهم البيانات المالية بإتباع الطريقة الأكثر ملاءمة وموثوقية للشركات الزراعية اللبنانية، خاصة ان المعيار المحاسبي رقم ٤١ لم يحدد هرمية مفضلة لطرق القياس بل ترك للشركات إختيار الاساس المناسب.

- التنسيق بين الشركات الزراعية اللبنانية ونقابة خبراء المحاسبة لزيادة تأهيل المحاسبين من خلال عقد دورات تدريبية تتماشى مع التطورات الحديثة في أساليب قياس التغيرات الحيوية للأصول البيولوجية والتي تعكس القيمة العادلة في البيانات المالية.

الكلمات المفتاحية: معيار المحاسبي الدولي رقم ٤١، المحاسبة الزراعية، الإفصاح المحاسبي، القياس المحاسبي، جودة البيانات المالية، الشركات الزراعية اللبنانية.



Abstract

The study examined the extent of commitment of agricultural The The research discussed the agricultural firms' level of commitment as regards the application of the accounting standard numbered as forty-one, which is concerned with the quality of financial data, furthermore, with its interpretation, features, and constituents. The author of this article has employed the analytical descriptive method (research) and utilized a questionnaire for this research. By means of this above-mentioned questionnaire, the data was collected from what was labelled as the "research community" which consisted of one-hundred and ninety-six members who work as accountants and Accounting experts for Lebanese agricultural firms. The conclusion of of this research stated that the Lebanese agricultural firms are committed to the application of the international accounting standard numbered as forty-one in regard to the balance sheet and the income statement. Moreover, the research has recommended several issues, of which few points are listed as follows: Accounting firms and associations need to agree upon a unified and clear method as regards obtaining the fair value of the biological assets and crops, for that increases the possibility of comparing and understanding the financial data through applying the most appropriate method available, given that the accounting standard number forty-one stated no favoured method for measurement. Lebanese accounting association and agricultural firms need to coordinate so as to decide in the empowerment of accountants through trainings; and that in accordance with new trends and developments that are related to the methods of measuring the vital changes of the biological assets which reflect the fair value in the financial data.

Keywords: International Accounting Standard No. 41, Agricultural Accounting, Accounting Disclosure, Accounting Measurement, Quality of Financial statements, Lebanese Agricultural Companies.



المقدمة

يعتبر القطاع الزراعي من القطاعات الهامة في الكثير من البلدان وخاصة في البلدان النامية، وللنشاط الزراعي خصوصية تؤدي الى تعارض عند تطبيق النماذج المحاسبية التقليدية لأن التحولات في الاصول البيولوجية (النمو، التحلل، الإنتاج، التكاثر) والتي تغير في جوهر الأصول البيولوجية من الصعب أن يتناولها نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية، وهذا التغير لا بد من معالجته محاسبيا من أجل الوصول إلى بيانات مالية تعكس حقيقة أداء الشركات الزراعية التي تمارس هذا النشاط الحيوي.

ونظرا لأهمية محاسبة الأصول البيولوجية والتي تعتبر جزء من المحاسبة الزراعية، والتي تعبر عن فكر ومضمون جديد للممارسات المحاسبية في لبنان، كانت الحاجة الى دراسة مدى التزام الشركات الزراعية في لبنان بالمعيار المحاسبي رقم ٤١ حيث تختلف بيانات هذه الشركات حسب طريقة الإعراف والقياس للأصول البيولوجية، لذلك فان هذه الدراسة تستهدف تعريف الجانب النظري للمحاسبة الزراعية والتعرف على أثر تطبيقها حسب المعيار المحاسبي رقم ٤١ في الواقع العملي على جودة البيانات المالية نظرا لأهميتها في إتخاذ القرارات.

١- إشكالية وأسئلة الدراسة:

تتمحور الإشكالية في الحاجة إلى دراسة المعالجات المحاسبية من الجانب التطبيقي والمتمثلة في طريقة عرض وقياس الأصول البيولوجية في البيانات المالية للشركات الزراعية في لبنان ومقارنتها مع المعيار الدولي رقم ٤١ الخاص بالنشاط الزراعي لذا تمت صياغة الإشكالية كما يلي "مدى التزام الشركات الزراعية في لبنان بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٤١ ؟

وسيحاول الباحث معالجة الإشكالية من خلال الاجابة عن الاسئلة التالية :

- هل تطبق الشركات الزراعية في لبنان معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في قائمة الدخل ؟

- هل تطبق الشركات الزراعية في لبنان معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في قائمة المركز المالي ؟

٢- فرضيات الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة تم وضع الفرضية التالية



- **الفرضية الصفيرية H0:** تطبق الشركات الزراعية في لبنان معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١.
ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات التالية
- **الفرضية الصفيرية H0/1:** تطبق الشركات الزراعية في لبنان معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في قائمة الدخل.
- **الفرضية الصفيرية H0/2:** تطبق الشركات الزراعية في لبنان معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في قائمة المركز المالي.

٣- أهداف الدراسة:

إن هدف الدراسة يتلخص فيما يلي:

- أ- التأكد من تطبيق الشركات الزراعية في لبنان لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٤١.
- ب- معرفة أثر تطبيق الشركات الزراعية في لبنان لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ على جودة البيانات المالية لتلك الشركات.
- ج- تقديم التوصيات والمقترحات للشركات لغرض الاستفادة من تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة.

٤- أهمية الدراسة:

تتبلور أهمية هذه الدراسة في قياس مدى تطبيق الشركات الزراعية اللبنانية لما جاء في فقرات المعيار المحاسبي الواحد والأربعون ، خصوصا بما يتعلق بالقياس والإعتراف والأفصاح عن الأصول البيولوجية، وذلك للأثر المترتب جراء هذا التطبيق. لذلك تكمن أهمية الدراسة :

أهمية علمية

ان أهمية الدراسة العلمية في الآتي:

- أ- إضافة علمية متخصصة في مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على جودة البيانات المالية للشركات الزراعية في لبنان، الأمر الذي يتيح إمكانية رفق هذه الشركات بالملاحظات والتقييم المناسب الذي سيساعدها.
- ب- أن الدراسة ستشكل مجالا خصبا لدراسات لاحقة توفر معلومات حول المحاسبة الزراعية او الخاصة.



أهمية عملية

أما أهمية الدراسة العملية أو التطبيقية فتكتسبها من خلال الآتي:

أ- إلقاء الضوء للشركات الزراعية في لبنان حول أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ على جودة البيانات المالية لهذه الشركات.

ب- تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ يعطي الدقة بالمعلومات والتي بدورها تنعكس إيجاباً على مصلحة جميع الأطراف (المساهمين- الزبائن- الموردین- الدولة ..).

ج- الوصول إلى نتائج ذات دلالة إحصائية حول مدى تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ على جودة البيانات المالية للشركات الزراعية في لبنان، وإمكانية تعميم تلك النتائج بعد التوسع على بقية المعايير المحاسبية الدولية.

٥- منهج الدراسة:

تستدعي طبيعة وموضوع الدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات المحاسبية، حيث تم استخدام المنهج الوصفي عند تناول الإطار النظري من خلال الكتب والمراجع والمصادر العلمية، ولقد تم استخدام المنهج الإحصائي التحليلي من خلال اعتماد استمارة ومقابلات شخصية بغية تتبع واقع عينة غير عشوائية من محاسبي ومدقي حسابات الشركات الزراعية اللبنانية من أجل بناء نظرة متكاملة عن الموضوع. وقد تم استخدام برنامج SPSS الإحصائي لتحليل وأستخلاص نتائج الدراسة. بعد إجراء اختبار الصدق والثبات من خلال إحتساب معامل الفا كرونباخ (Cronbach s alpha) للإتساق الداخلي لكل فقرة من فقرات الإستمارة.

٦- متغيرات الدراسة

- المتغير المستقل في الدراسة تمثل في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١.
- المتغيرات التابعة في الدراسة تمثلت في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي

٧- حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: تناولت الدراسة مدى تطبيق الشركات الزراعية في لبنان المعيار المحاسبي رقم ٤١ على البيانات المالية.

الحدود المكانية: تم تطبيق الدراسة على الشركات الزراعية في لبنان.

الحدود البشرية: المحاسبين بالإضافة إلى خبراء المحاسبة المجازين للشركات الزراعية في لبنان.



الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة خلال العام الجامعي ٢٠٢٠-٢٠٢١.

٨- الدراسات السابقة:

هناك عدد من الدراسات السابقة التي تناولت مدى التزام الشركات بالمعيار المحاسبي رقم ٤١ ففي دراسة (الجنابي ، ٢٠١٧) التي هدفت الى التعرف على انعكاسات تطبيق مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية على جودة المعلومات المحاسبية، توصلت الدراسة الى استنتاجات عدة أهمها تتسم المعلومات المحاسبية الناتجة من استخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية بالجودة من حيث تعزيز خصائصها النوعية، وأن القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية هي الانسب للشركات الزراعية. وجرى (إبراهيم ، ٢٠١٦) دراسة عن مدى توافق الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان والمعيار الدولي رقم (٤١) دراسة تحليلية على الشركات الزراعية بولاية الخرطوم، هدفت للمقارنة بين الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان والمعيار المحاسبي الدولي رقم ٤١، و كانت أهم نتائج الدراسة عدم وجود معيار وطني سوداني ملزم للممارسة في الشركات الزراعية التي تستخدم الأصول البيولوجية ولذلك لجأت معظمها لإستخدام المعيار الدولي رقم ٤١ كونه يحظى بقبول عالمي ولكن نتيجة تطبيق بنود المعيار كانت متفاوتة فأكثر البنود تطبيقا هو الاعتراف بالأصل البيولوجي عندما تسيطر المنشأة عليه، وأقل البنود تطبيقا أن تقدم المنشأة الخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة. أما دراسة (**Iluta & Mietule** ، ٢٠١٨) فهذهت الى إستكشاف وتحليل مشاكل المحاسبة وتقييم الأصول البيولوجية في لاتفيا واقتراح الحلول، وإستكشاف القاعدة القانونية الحالية لتقييم ومحاسبة الأصول البيولوجية المنصوص عليها في التشريعات الوطنية، وتوصلت الدراسة الى نتيجة أن التشريعات الحالية في لاتفيا بشأن التقييم والمحاسبة الأصول البيولوجية غير كافية. مع الأخذ في الاعتبار نتائج تجربة ليتوانيا واستونيا. في حين دراسة (**Malis** ، ٢٠١٦) هدفت الى إستكشاف مدى أهمية بند الأصول البيولوجية في قائمة المركز المالي للشركات في كرواتيا، وتحليل التحديات العملية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٤١ قبل وبعد مراجعة هذا المعيار، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد صعوبات في تقدير القيمة العادلة للأصول البيولوجية عندما لا يكون هناك سوق نشطة، اما دراسة (**Bohušová** ، ٢٠١٦) فهذهت الى تحديد طريقة قياس الأصول البيولوجية والإبلاغ عنها مع مبدأ القيمة الحقيقية والعدالة، للقضاء على الغموض،



وبما يتوافق مع المبادئ الأساسية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي للشركات الصغيرة والمتوسطة لتقديم التقارير المالية لهذه الشركات، وتوصلت الدراسة الى انه لا يمكن استخدام معاملة محاسبة واحدة فقط لجميع أنواع الأصول البيولوجية. وفي حالة الثروة الحيوانية، يعد نموذج القيمة العادلة (القيمة العادلة مطروحاً منه تكلفة البيع) هو وسيلة مناسبة لقياس الماشية، وقدم (Bohušová، ٢٠١٣) دراسة هدفت الى تبيان أثار المحاسبة الدولية للمعيار ٤١ لكيانات الاتحاد الأوروبي (EU) التي تقدم تقارير عن مقتنيات أصول بيولوجية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها انه يجب دراسة الاثر من ثلاث جهات نظر: الأثار المترتبة على توقعات الإنتاج على المحاسبة الدقيقة، والتأثير على التدفقات النقدية وإمكانية استخدام الشركات لمنهجية المحاسبة في اهتماماتهم. ما سوف يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة انها تنطرق الى المحاسبة الزراعية كأحد فروع المحاسبة الخاصة التي تعتبر من المجالات الحديثة في الفكر المحاسبي، بالإضافة الى تناولها دراسة مدى تطبيق الإفصاح والقياس للأصول البيولوجية على البيانات المالية للشركات الزراعية اللبنانية التي تعتبر من الدراسات الحديثة في لبنان حسب علم الباحث، كما أن هذه الدراسة تختلف تماماً عن جميع الدراسات السابقة التي تم استعراضها سواء من حيث الإشكالية أو الأهداف التي تسعى لتحقيقها الا أن جميع الدراسات السابقة التي تم تناولها قد ساعدت الباحث لتكوين خلفية نظرية لمفهوم ومشاكل القياس وأثر الإفصاح والقياس المحاسبي عن الأصول البيولوجية على البيانات المالية، والتي من خلالها إستطاع الباحث أن يحدد مشاكل وفرصيات دراسته بشكل واضح ودقيق.

الإطار النظري للدراسة

المبحث الاول: النشاط الزراعي وانعكاساته المحاسبية

١,١ خصائص النشاط الزراعي: يتميز النشاط الزراعي بعدة خصائص أهمها:

أ- تعدد المنتجات والمحاصيل الزراعية: حيث يقوم المشروع الزراعي الواحد بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد، فمثلاً يمكن للمواشي إنتاج اللحوم والألبان والجلود والصوف والسماذ والولادات، وكذلك يمكن للقمح إنتاج الحب والتبن والقش. وقد تكون أسعار هذه المنتجات مختلفة، لذلك من الضروري تحديد كلفة كل منتج بشكل دقيق الامر الذي يتطلب اعتماد نظام محاسبة تكاليف ملائم للنشاط الزراعي مبني على أسس علمية صحيحة لتحديد تكلفة كل منتج، مما يساعد اصحاب القرار في اتخاذ الاجراءات المناسبة للتوسع او التقليل من الإنتاج لبعض المحاصيل أو المنتجات.



ب- **موسمية الإنتاج والمحاصيل الزراعية**: تتميز أغلبية المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج، أي تتم زراعة المحاصيل وحصادها في أوقات معينة من السنة، مما ينعكس على العمل المحاسبي في كل موسم، وتؤدي هذه الخاصية أيضا إلى موسمية الدخل وارتفاع قيمة الخدمات التسويقية.

ج- **صعوبة تقدير الإنتاج والمحاصيل الزراعية**: إذ يتأثر الإنتاج والمحصول الزراعي كماً ونوعاً بالعديد من العوامل الخارجية، مثل الأحوال المناخية (الحرارة والأمطار) والأدوية واللقاحات والفلاحة والري بالإضافة إلى درجة الاعتناء بالأصول البيولوجية، مما يؤدي إلى صعوبة وضع موازنات تخطيطية طويلة الأجل.

د- **تداخل الأنشطة الزراعية مع بعضها**: حيث أن مخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكن أن تكون مدخلات لأنشطة زراعية أخرى أو تجارية أو صناعية مما يتطلب وجود نظام محاسبي فعال قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المشروع.

هـ- **امكانية التغيير في تبويب الأصول الزراعية والحيوانية**: إذ تبوب الموجودات الزراعية إلى ثابتة أو متداولة باختلاف الغرض من اقتنائها، فماشية العمل تبوب كأصول ثابتة في قائمة المركز المالي، كذلك ماشية الحليب كونها تساهم في العملية الإنتاجية، أما ماشية التسمين فتبوب كأصول متداولة، حيث الهدف منها التجارة لتحقيق الأرباح، وقد يؤخذ قرار بتغيير الغرض الرئيسي من اقتناء الأصل الزراعي مما يستوجب تغيير أسلوب عرض تلك الأصول بقائمة المركز المالي.

و- **اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية**: قد لا تتناسب الدورة المالية العادية مع طبيعة النشاط الزراعي كما هو الحال في المشاريع التجارية والصناعية والخدماتية، إذ أن الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الإنتاج الزراعي التي قد تكون فصلية أو موسمية حسب نوع النشاط، لذلك يمكن ان تعتمد المشاريع الزراعية بدء الدورة المالية بما يتناسب مع طبيعة النشاط الزراعي الذي تمارسه، فمثلا يمكن ان تبدأ الدورة المالية في بداية الشهر الذي يبدأ فيه الموسم الزراعي، ومن ثم تنتهي الدورة المالية بتاريخ إتمام السنة أي إثني عشر شهراً، أما إذا كان المشروع يضم عدة أنشطة زراعية مثل تربية المواشي وزراعة القمح أو غيرها من الأنشطة الزراعية المتداخلة والغير متداخلة فالأفضل أن تعتمد المشاريع الدورة المالية العادية (من ١/١ إلى ١٢/٣١).



ح- **الفارق الزمني بين العملية الإنتاجية والإنتاج ذاته:** حيث أن فترة الانتظار في الزراعة بين بدء التشغيل لعوامل الإنتاج وبين الحصول على الإنتاج طويلة، أي أن دورة الإنتاج الزراعية طويلة وذلك بسبب موسمية الإنتاج الزراعي، بعكس الإنتاج الصناعي الذي تكون دورته قصيرة لأنها خاضعة لسيطرة الإنسان (الدباغ، ٢٠٠٠، ص ١٧).

٢,١ محاسبة الأصول البيولوجية

أ- **الاعتراف بالأصول البيولوجية** يجب على المؤسسة أن تعترف بالأصل الحيوي في الحالات التالية: (علاوي، ٢٠١١، ص ٢٢٩).

- عندما تسيطر على الأصل كنتيجة لأحداث سابقة.

- عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة لها علاقة بالأصل.

- عندما يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بموثوقية.

ب- **قياس الأصول البيولوجية** يجب قياس الأصل الحيوي منذ الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل إقفال المؤسسة لحساباتها، بتكلفته العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، باستثناء الحالة التي لا يمكن فيها قياس القيمة العادلة بموثوقية، وفي هذه الحالة يقاس بالتكلفة مطروحاً منها أي إستهلاك وخسائر قيمة.

يجب قياس المحصول الزراعي من الأصول الحيوانية بتكلفته العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في وقت الحصاد.

تشمل تكاليف نقطة البيع العملات للوسطاء والمتعاملين، الضرائب للهيئات التشريعية، والرسوم، وتكاليف أخرى ضرورية لإحضار الأصول إلى السوق (علاوي، ٢٠١١، ص ٢٢٩).

ج- **المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية النباتية** تختلف طرق المعالجة المحاسبية لأشجار

الفاكهة عن المعالجة المحاسبية لباقي الأنشطة الزراعية، حيث ينظر إلى أشجار الفاكهة باعتبارها أصلاً ثابتاً له فترة إثمار تتراوح من ثلاث إلى خمس سنوات وذلك حسب طبيعة التربة وطرق العناية بها، حيث يقوم المزارع بإنفاق مبالغ رأسمالية تتمثل في تكلفة الشجيرات (الشتلات) والتكاليف الأخرى التي تعرف بتكاليف الإنشاء (الخطيب، ٢٠١٠، ص ١٤٦).



تمر الحداثق والبساتين بثلاث مراحل كما يلي:

١- **المعالجة المحاسبية أثناء فترة النمو** تبدأ مرحلة النمو منذ حرث وتهيئة التربة الزراعية وزرع الشجيرات (البذور والشتلات)، لغاية نقطة الانتاج وقد تمتد هذه الفترة عدة سنوات وحسب نوع الشجرة، فمثلاً نجد أن الحمضيات تبدأ في الإثمار بعد أربع سنوات من تاريخ زراعة الشتلات، وتظل مزدهرة أكثر من اربعين عاماً، أما زراعة التين فنثمر في العام الثالث لها وتعمر أكثر من خمسة عشر سنة، اما في زراعة الموز نجد أنه يعطي إنتاجاً في العام الأول وإنتاجاً وفيراً في العالم الثاني، ثم يأخذ في الاضمحلال بعد ذلك (الخطيب، ٢٠١٠، ص ١٥٠).

تنتهي هذه الفترة بمجرد بدء الأشجار بالإثمار بشكل طبيعي وتجاربي وتكون المصاريف التي تتحملها المشاريع في هذه الفترة كثيرة وكبيرة لعدة سنوات (ضيف، ١٩٧٤، ص ١١٠).

تقوم المؤسسة بشراء شجيرات (شتلات وزراعات) للقيام بعملية زراعتها، وتسجل هذه العملية محاسبياً

من ح/ شجيرات قيد الإنجاز ٢٢٧

الى ح/ موردو أصول بيولوجية ٤٠٣١

في الأصول البيولوجية النباتية مثل الشجيرات لايمكن استخدام الجرد المستمر لأنها قابلة للتخزين، فتزرع مباشرة عند الحصول عليها فتعتبر زراعات وشتلات مستهلكة مباشرة. وفي نهاية الفترة يتم إثبات المخزون النهائي بعد عملية الجرد الفعلية لكل صنف من هذه المواد (p15، ٢٠١٨، Arbidane & Mietule).

تقوم المؤسسة بزرع الشتلات وتتحمل خلال فترة النمو مجموعة من المصاريف أهمها: (الخطيب، ٢٠٠٩، ص ١٥٠).

- إيجار الأرض.
- مصاريف تجهيز الأرض وإعدادها لزرع الشجيرات.
- مصاريف زرع الشجيرات والعناية بها.
- تكلفة السماد مصاريف التقليم.
- إستهلاك الآلات والأدوات المستخدمة.
- مصاريف الري والحرث .
- أجور العمال وما يتعلق بها.



يتم تسجيل هذه المصاريف خلال الدورة المحاسبية في حساب ٢٢٧ أصول بيولوجية قيد الانجاز وفي نهاية كل سنة تعتبر هذه الفترة بمثابة استثمارات قيد الانجاز حيث تضاف لها كل سنة كل الأعباء التي تحملتها المؤسسة من أجل متابعة هذه الشجيرات حتى تصبح مثمرة، فيتم زيادة كافة المصاريف المنفقة على الشجيرات الى قيمة شرائها في حساب ٢٢٧ أصول بيولوجية قيد الإنجاز تطبيقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات للمصاريف واستقلالية الدورات المالية.

عندما تتخطى الشجيرات مرحلة النمو وتصبح مثمرة يتم تحويلها إلى أصول بيولوجية ويثبت ذلك بالقيد التالي:

من ح/ أصول بيولوجية ٢٢٣

الى ح/ شجيرات قيد الإنجاز ٢٢٧

تحويل حساب أصول ثابتة قيد الانجاز الى أصول ثابتة بيولوجية

٢- **المعالجة المحاسبية في فترة الإنتاج** تبدأ هذه الفترة عندما تبدأ الأشجار بإنتاج الثمار بشكل طبيعي يمكن بيعها، وتعتبر الفترة الإنتاجية في حياة الأشجار المثمرة. تنتهي هذه الفترة بتناقص ثمار الأشجار فتصبح الإيرادات لا تغطي الأعباء، ويتوقف طول الفترة على درجة العناية والخدمة ونوعية الأشجار. ويلاحظ أن إيرادات الفواكه تزداد من فترة إلى أخرى خلال الفترة الإنتاجية، وبالتالي لا تخضع للإستهلاك طالما أن الإنتاج في تزايد مستمر (الخطيب، ٢٠٠٩، ص ١٥٠).

إن المصاريف المتعلقة بفترة الإنتاج هي مصاريف تدخل في قائمة الدخل وتسجل بالفئة السادسة حسب طبيعتها، لأنها تحافظ على الاستثمار (الزراعات)، ولا تزيد من قدرته الإنتاجية، على العكس من المصاريف في فترة النمو التي تعتبر مصاريف رأسمالية تدخل ضمن تكلفة إنتاج الأصول البيولوجية. ومن أهم المصاريف التي تنفق خلال فترة الإنتاج هي: (سنان، ٢٠٠٦، ص ٢٣٠).

- مصاريف العمل بأنواعه.
- مصاريف السقي والري.
- مصاريف القطف.
- مصاريف تسويقية.
- رواتب الخبراء الزراعيين.



• مصاريف الأدوية والأسمدة وغيرها.

عند قيام المؤسسة ببيع الإنتاج تتم الفوترة بسعر البيع كما يلي:

من ح/ الزبائن ٤١١

إلى ح/ إيرادات المشاريع الزراعية المعفاة ٧١١

فاتورة بيع المنتجات

من ح/ البنك ٥١٢

إلى ح/ الزبائن

تحصيل قيمة المبيعات

٣- **المعالجة المحاسبية في فترة التدهور** تنتهي مرحلة الإنتاج عندما تنخفض أو تقل إنتاجية الأشجار المثمرة وتصبح غير اقتصادية، لتبدأ المرحلة الأخيرة وهي فترة التدهور وتناقص الإنتاج. وهذه الفترة تطول أو تقصر تبعاً لنوع الشجر ودرجة العناية وقوة الأرض وملاءمة الجو وغيرها من العوامل، (الخطيب، ٢٠٠٩، ص ١٥١). وهنا تبرز مشكلة حول متى يتم احتساب الإستهلاك، وهل يحتسب ابتداء من مرحلة الإنتاج أو مرحلة التدهور وتناقص الغلة. وفي هذا المجال هناك رأيان (سنان، ٢٠٠٦، ص ٢١٣).

الأول: يتبنى فكرة احتساب الإستهلاك في مرحلة التدهور لكونها مرحلة تنقص فيها إنتاجية الزرع، لذلك ووفقاً لهذا الإتجاه فإن مصروف الإستهلاك يتم إثباته في السنوات الأخيرة فقط من عمر الأشجار التي هي سنوات تناقص الغلة.

الثاني: يتبنى فكرة احتساب الإستهلاك ابتداء من فترة الإنتاج. ويعود الرأي الثاني الى أن فترة الإنتاج تكون فيها الإيرادات كبيرة مقارنة مع الفترة الأخيرة التي تقل فيها إنتاجية الأشجار عملاً بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف، خاصة أن فترتي الإنتاج والتدهور متداخلتان وقد تكون فترة الإستهلاك قصيرة، بحيث لا يمكن خلالها إستهلاك رصيد الأصل الثابت، أو تكون نسبة الإستهلاك مرتفعة، لذلك يستحسن توزيع عبء الإستهلاك على سنوات الحياة الإنتاجية للأشجار.

ويتم إثبات قيد الإستهلاك كما يلي:

من ح/ مخصصات الإستهلاك ٦٥١٤

إلى ح/ إستهلاك الأشجار ٢٨٣٢



إثبات عبء الإستهلاك

ج- المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية الحيوانية يتوقف اعتبار الأصل البيولوجي الحيواني استثماراً أو مخزوناً بالنسبة للمؤسسة على الغرض الأساسي من اقتنائه، فإذا كان الأصل هو ملك للمؤسسة وتنتظر أن يحقق إيراد في المستقبل القريب (أقل من سنة مالية) عن طريق بيعه لذاته، يعتبر مخزوناً يُسجل في الفئة الثالثة (المخزون) (ربيع، ٢٠١٠، ص ١٢١). أما إذا كان هذا الأصل هو ملك للمؤسسة وينتظر أن يحقق إيراداً في المستقبل البعيد (أكثر من سنة مالية) من خلال الاستفادة منه (الحليب، الصوف، العسل، اللحم...)، فيعتبر في هذه الحالة أصلاً ثابتاً يسجل في الفئة الثانية (أصول بيولوجية).

يتم التسجيل المحاسبي لعملية دخول الأصول البيولوجية للمؤسسة، بحيث تكون جاهزة للإنتاج، ونكون هنا أمام حالات ثلاث:

- ١- الحصول على الحيوانات عن طريق الشراء.
- ٢- الحصول على الحيوانات عن طريق الإسهام.
- ٣- الحصول على الحيوانات عن طريق الإنتاج.

ويكون التسجيل المحاسبي للقيود كالتالي:

من ح/ أصول بيولوجية حيوانية ٢٢٣

الى ح/ موردو أصول ثابتة ٤٠٣١

شراء أصول بيولوجية حيوانية

أما في حالة شراء المؤسسة لحيوانات بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب فهذا يعتبر نشاطاً تجارياً ويعالج وفق منظور المحاسبة المالية في المؤسسات ذات الطابع التجاري، يكون التسجيل المحاسبي للقيود كما يلي:

من ح/ مشتريات حيوانات ٦٠١

الى ح/ موردو السلع والخدمات ٤٠١

فاتورة شراء حيوانات

قد تحصل المؤسسة على حيوانات لاستغلالها كإستثمار، ولكن هذه الحيوانات لم تبلغ بعد، ولم تصبح بعد جاهزة للإنتاج يتم تسجيلها ضمن ح/ ٢٢٧ أصول بيولوجية قيد الإنجاز كما يلي:



من ح/ أصول بيولوجية حيوانية قيد الإنجاز ٢٢٧

الى ح/ موردو أصول ثابتة ٤٠٣١

شراء أصول بيولوجية حيوانية غير بالغة لاستثمارها

تقوم المؤسسة بالعناية بهذه الحيوانات حتى تصبح جاهزة للإنتاج، وتتحمل خلال هذه الفترة مجموعة من التكاليف من أمثلتها: (الخطيب، ٢٠١٠، ص ١٩٧).

- مصاريف العلف.
- رواتب الطبيب البيطري والخبراء.
- إيجار المزرعة.
- مصاريف اللقاحات ورعاية الحيوانات وغيرها من المصاريف.

يتم تسجيل هذه المصاريف خلال الدورة المحاسبية في نفس الحساب الذي سجل فيه الاصل الحيواني قيد انجاز كما يلي:

من ح/ أصول بيولوجية حيوانية قيد الإنجاز ٢٢٧

الى ح/ موردو بضاعة ٤٠١

مصاريف مختلفة خاصة الحيوانات

يتم تسجيل هذه المصاريف خلال الدورة المحاسبية في حساب ٢٢٧ أصول بيولوجية حيوانية قيد الانجاز، وفي نهاية كل سنة تضاف لها كل الأعباء التي تحملتها المؤسسة من أجل متابعة هذه الحيوانات حتى تصبح منتجة وبالغة، فيتم زيادة كافة المصاريف المنفقة على الحيوانات الى قيمة شرائها في حساب ٢٢٧ أصول بيولوجية حيوانية قيد الإنجاز تطبيقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات للمصاريف واستقلالية الدورات المالية.

عندما تصبح الحيوانات بالغة وقادرة على الإنتاج يتم تحويلها إلى حساب أصول بيولوجية حيوانية كما يلي:

من ح/ أصول بيولوجية حيوانية ٢٢٣

الى ح/ أصول بيولوجية حيوانية قيد الإنجاز ٢٢٧

تحويل حساب أصول بيولوجية قيد الانجاز الى أصول ثابتة بيولوجية



في حالة وفاة أي أصل بيولوجي حيواني في المزرعة تتحمل المؤسسة قيمة الأصل المتوفى من خلال تسجيله ضمن حسابات المصاريف كما يلي:

من ح/ قيمة النافق من الأصول الحيوانية ٦٨

الى ح/ أصول بيولوجية حيوانية ٢٢٣

ن فوق أحد الأصول الحيوانية

في حالة إنجاب الحيوانات داخل المشروع، هنا نكون أمام خيارين:

تعتبر الحيوانات الناتجة (عجول، خراف) مخزونات في حال كانت النية بيعها أي للتجارة فتسجل كما يلي:

من ح/ مخزون حيوانات ٣٦١

الى ح/ إيرادات مخزون المواشي ٧٢١

زيادة حيوانات نتيجة الإنجاب

وتعتبر الحيوانات الناتجة (عجول، خراف) أصولاً بيولوجية وتقاس نهاية كل سنة مالية في حال كانت النية الاستثمار بها وتسجل كما يلي:

من ح/ أصول بيولوجية حيوانية قيد الانجاز ٢٢٧

الى ح/ إيرادات أصول ثابته بيولوجية ٧٣١

إثبات الاصل البيولوجي ولادات

عند بيع الشركة الحيوانات المستخدمة كاستثمار، يتم معالجة عملية البيع كالأصول الثابته الأخرى كما يلي:

من ح/ القيمة الدفترية للأصول البيولوجية ٦٨

من ح/ استهلاك أصول بيولوجية حيوانية ٢٨٣١

الى ح/ الأصول البيولوجية الحيوانية ٢٢٣

تحديد القيمة الدفترية

من ح/ الصندوق ٥٣

الى ح/ إيرادات التفرغ عن أصول بيولوجية حيوانية ٧٨١

إثبات مبلغ المبيع



المبحث الثاني: القياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفق القيمة العادلة

١- القياس عند الاعتراف المبدئي

عند الاعتراف المبدئي للأصول البيولوجية الزراعية والحيوانية يتم القياس بالتكلفة التاريخية. ففي ما يتعلق بالأشجار مثلا تتضمن الكلفة ثمن شراء الشتول بالإضافة الى كافة المصاريف المتعلقة بالنقل والزرع والفلاحة وغيرها لتصبح الشتول جاهزة في الارض لتبدأ مرحلة النمو. أما في ما يتعلق بالمواشي، تتضمن الكلفة ثمن شراء المواشي بالإضافة الى كافة المصاريف المتعلقة بالنقل والشحن والجمرك والتأمين وغيرها لتصبح المواشي جاهزة في المزرعة.

هذا في حال بدء المشروع الزراعي من المرحلة الأولى أي قيد التأسيس، أما اذا تم الاستثمار بمشروع قائم فيتم القياس للأصول البيولوجية الزراعية والحيوانية بحسب معادلة تأخذ بعين الإعتبار العمر والإنتاج السنوي المقدر، ويتم الاستعانة بخبير زراعي الذي يعطي تقريره وتقديره للتدفقات النقدية المتوقعة في ظل عدم وجود ظروف مناخية قاهرة وكذلك وجود اهتمام كاف بالمزروعات والحيوانات.

٢- القياس عند مرحلة النمو

إن التكلفة التاريخية هي الطريقة الأنسب لقياس الأصول البيولوجية في هذه المرحلة التي هي مرحلة تأسيسية لبلوغ مرحلة الإنتاج. وقد تمتد هذه المرحلة الى عدة دورات مالية، حوالي اربع أو خمس دورات، كحال بعض أنواع أشجار الفاكهة قبل ان يعطي الأصل تدفقات نقدية. أو الى دورتين متتاليتين كحال المواشي قبل أن يعطي الأصل البيولوجي الحيواني تدفقات نقدية.

إذا تقاس قيمة الأشجار والمواشي في المرحلة الأولى كما ذكر في القياس عند الاعتراف، وفي نهاية كل سنة ولغاية سنة الإنتاج تضاف الى تكلفة الاصل جميع المصاريف من رش مبيدات وأجور وري و علف وغيرها وتعتبر مصاريف رأسمالية.



٣- القياس عند نهاية الدورة المالية

وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي رقم ٤١ يتم قياس الأصول البيولوجية الزراعية بصافي القيمة العادلة في كل تاريخ لإعداد البيانات المالية، اذ تعتبر القيمة العادلة القيمة المتوقع الحصول عليها عند التخلص من الاصل البيولوجي ببيعه في ظروف طبيعية. ويرى الباحث انه، في حالة عدم توافر أسواق نشطة تتصف بحركة التداول بين البائع والمشتري للأصل البيولوجي بصورة دائمة، يتم الإعتماد على أفضل مؤشر لصافي القيمة العادلة لنفس الأصول البيولوجية أو الأصول البيولوجية المشابهة لها، أو صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من الأصول البيولوجية عند معدل حسم يعبر عن معدل الحسم السائد في السوق.

٤- نتائج القياس

أ- ان عملية قياس الأصل البيولوجي الزراعي (أشجار) عند نهاية كل دورة مالية تضعنا أمام ثلاثة احتمالات:

١- ان تكون القيمة العادلة للأصل في نهاية السنة المالية تساوي القيمة نفسها في السنة السابقة ففي هذه الحالة لا يوجد أية فروقات أي لا قيود محاسبية .

٢- ان تكون القيمة العادلة للأصل في نهاية السنة المالية أكبر من القيمة العادلة للأصل في السنة السابقة ففي هذه الحالة لا بد من إثبات هذا الفرق بالقيود التالي:

من ح/ أصول بيولوجية أشجار ٢٣٢

الى ح/ فروقات إعادة تقييم أصول بيولوجية ٧٨٨

٣- ان تكون القيمة العادلة للأصل في نهاية السنة المالية أقل من القيمة العادلة للأصل في السنة السابقة ففي هذه الحالة لا بد من إثبات هذه الفروقات بالقيود التالي:

من ح/ مخصص إستهلاك استثنائي لأصول بيولوجية أشجار ٦٨٩

الى ح/ أصول بيولوجية أشجار ٢٣٢

ب- إن عملية قياس الأصل البيولوجي الحيواني (بقر) عند نهاية كل دورة مالية تضعنا أمام ثلاثة احتمالات:



١- ان تكون القيمة العادلة للأصل في نهاية السنة المالية تسأوي القيمة نفسها في السنة السابقة ففي هذه الحالة لا يوجد أية فروقات أي لا قيود محاسبية .

٢- ان تكون القيمة العادلة للأصل في نهاية السنة المالية اكبر من القيمة العادلة للأصل في السنة السابقة ففي هذه الحالة لا بد من إثبات هذا الفرق بالقيود التالي:

من ح/ أصول بيولوجية حيوان ٢٣١

الى ح/ فروقات إعادة تقييم أصول بيولوجية ٧٨٨

٣- ان تكون القيمة العادلة للأصل في نهاية السنة المالية أقل من القيمة العادلة للأصل في السنة السابقة ففي هذه الحالة لا بد من إثبات هذه الفروقات بالقيود التالي:

من ح/ مخصص إستهلاك استثنائي لأصول بيولوجية أشجار ٦٨٩

الى ح/ أصول بيولوجية حيواني ٢٣١

الإطار العملي للدراسة

المبحث الاول: لمحة عامة عن الشركات الزراعية في لبنان واداة البحث ومجتمع الدراسة

١- لمحة عامة عن الشركات الزراعية

يوجد في لبنان العديد من الشركات الزراعية التي تعمل في مجال المواشي والدواجن والاسماك وما يتبعهما من منتجات زراعية وصناعات تحويلية كالألبان والاجبان والبيض واللحوم وغيرهما. وهذا الجدول يبين الشركات التي تعنى بالمواشي والدواجن والأسماك:

جدول رقم (١) عدد الشركات الزراعية- مواشي

العدد	النوع	
٢٨	شركات مواشي - لحم	١
١٤	شركات مواشي - حليب	٢
٣	شركات مواشي- حليب+ لحم	٣
١٩	شركات زراعية دجاج - صوص	٤
١٦	شركات زراعية دجاج - بيض	٥
٩	شركات زراعية دجاج - بيض + صوص	٦
٧	شركات زراعية سمك	٧
٩٦	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات وزارة الزراعة الثروة الحيوانية



٢- منهج الدراسة

انطلاقاً من طبيعة الدراسة، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، والبيانات المراد الحصول عليها، وبناءً على التساؤلات التي سعت الدراسة للإجابة عنها، فقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه " المنهج الذي يدرس ظاهرة أو حدثاً أو قضية موجودة حالياً حيث يمكن الحصول منها على معلومات تجيب عن أسئلة البحث دون تدخل الباحث فيها (العساف، ٢٠١٢).

٣- مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المحاسبين بالإضافة الى خبراء المحاسبة المجازين للشركات الزراعية في لبنان.

٤- عينة الدراسة

اعتمدت الباحث على طريقة العينة العشوائية البسيطة، حيث تم أخذ عينة عشوائية بحجم (١٩٢) من المحاسبين وخبراء المحاسبة المجازين للشركات الزراعية في لبنان، وتوزيع الاستمارة عليهم، تم استرداد (١٨١) استمارة صالحة للتحليل، أي بنسبة استرداد ٩٤%، ويرى الباحث أن هذا العدد كافي لتحقيق أهداف الدراسة، والجدول رقم (٢) التالي يبين توزيع أفراد العينة حسب البيانات الشخصية.

جدول (٢): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب البيانات الشخصية.

المتغير	العدد	النسبة المئوية	
المستوى التعليمي	شهادة مهنية	10	5.5
	اجازة جامعية	106	58.6
	ماجستير	58	32.0
	دكتوراه	7	3.9
الوظيفة أو المهنة	محاسب	57	31.5
	مدير مالي	38	21.0
	خبير	86	47.5
سنوات الخبرة	من 3 إلى 6 سنوات	11	6.1
	من 6 إلى 10 سنوات	76	42.0
	أكثر من 10 سنوات	94	51.9
المجموع	181	100.0	

يتضح من الجدول رقم (٢) السابق أن ٥٨,٦% من أفراد العينة مستواهم التعليمي "إجازة جامعية"، ٣٢% مستواهم التعليمي "ماجستير"، ٥,٥% مستواهم التعليمي "شهادة مهنية"، و ٣,٩% مستواهم التعليمي "دكتوراه". وبالنسبة لتوزيعهم حسب الوظيفة،



وجد أن ٤٧,٥% من أفراد العينة وظيفتهم "خبير محاسبي"، ٣١,٥% وظيفتهم "محاسب"، و ٢١% وظيفتهم "مدير مالي". أما بالنسبة لتوزيعهم حسب سنوات الخبرة، نجد أن ٥١,٩% من أفراد العينة لديهم سنوات خبرة أكثر من (١٠) سنوات، ٤٢% لديهم سنوات خبرة من (٦) إلى (١٠) سنوات، و ٦,١% لديهم سنوات خبرة من (٣) إلى (٦) سنوات.

٥-أداة الدراسة

في ضوء أهداف الدراسة وأسئلتها، كانت الأداة المناسبة هي الاستبانة، والتي عرفها العساف (٢٠١٢) بأنها عبارة عن أداة يشمل محتواها مجموعة من الأسئلة أو العبارات المكتوبة مزودة بإجاباتها أو الآراء المحتملة بهدف الحصول على إجابات أفراد العينة على أسئلة الدراسة. وتكونت هذه الاستبانة من قسمين وهما:

- القسم الأول: المتغيرات الشخصية المتمثلة في (المستوى التعليمي، الوظيفة أو المهنة، وسنوات الخبرة).
- القسم الثاني: ويتضمن محاور الدراسة وهي:
 - المحور الأول: تطبيق المعيار المحاسبي رقم ٤١ على قائمة الدخل، ويتكون من (١٢) فقرة تعبر عنه.
 - المحور الثاني: تطبيق المعيار المحاسبي رقم ٤١ على قائمة المركز المالي، ويتكون من (١٢) فقرة تعبر عنه.

٦- صدق أداة الدراسة

أ- الصدق الظاهري (صدق المحكمين)

تم استخدام أسلوب الصدق الظاهري، بهدف التأكد من مدى صلاحية أداة الدراسة وملاءمتها لأغراض البحث، وذلك من خلال عرضها في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين من الأساتذة المختصين لإبداء الرأي فيما يتعلق بمدى صدق وصلاحية كل فقرة من فقرات الاستبانة ومدى مناسبتها لقياس ما وضعت لقياسه، وإدخال التعديلات اللازمة سواء بالحذف أو الإضافة أو إعادة الصياغة. حيث قدم السادة المحكمين العديد من التعديلات الجوهرية على أداة الدراسة، واستجاب الباحث لهذه التعديلات، وقام بإعادة صياغة الاستبانة في ضوء الملاحظات التي قدمها المحكمين، حتى أخذت الاستبانة شكلها النهائي (انظر الملحق رقم ١).

**ب- صدق الاتساق الداخلي**

قام الباحث بتطبيق أداة الدراسة على عينة استطلاعية قوامها (٣٠) من أفراد مجتمع الدراسة، بهدف التحقق من صدق الاستبانة، حيث يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وعليه فقد تم حساب معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، والجدول التالي يوضح نتائج صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

جدول (٣): صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

المحور الثاني: تطبيق المعيار المحاسبي رقم ٤١ على قائمة المركز المالي			المحور الأول: تطبيق المعيار المحاسبي رقم ٤١ على قائمة الدخل		
رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	.454*	0.012	1	.466**	0.009
2	.392*	0.032	2	.423*	0.020
3	.794**	0.000	3	.500**	0.005
4	.393*	0.032	4	.669**	0.000
5	.658**	0.000	5	.653**	0.000
6	.848**	0.000	6	.472**	0.008
7	.556**	0.001	7	.862**	0.000
8	.392*	0.032	8	.561**	0.001
9	.410*	0.024	9	.838**	0.000
10	.567**	0.001	10	.431*	0.017
11	.556**	0.001	11	.671**	0.000
12	.496**	0.005	12	.448*	0.013

* دالة إحصائية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ** دالة إحصائية عند مستوى دلالة ٠,٠١

يتضح من الجدول رقم (٣) أن جميع فقرات أداة الدراسة ترتبط ارتباطاً ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ٠,٠١، ومستوى دلالة ٠,٠٥، بالدرجة الكلية للمحور التي تنتمي إليه، حيث تراوحت معاملات الارتباط لهذه الفقرات بين ٠,٣٩٢ و ٠,٨٦٢، ويشير ذلك لوجود صدق اتساق داخلي في فقرات أداة الدراسة، مما يدعم صحة البيانات التي تم جمعها من أفراد العينة بهذا الشأن.

٧- ثبات أداة الدراسة

قام الباحث بتطبيق أداة الدراسة على عينة استطلاعية قوامها (٣٠) من أفراد مجتمع الدراسة، بهدف التحقق من ثبات الاستبانة، ورغم أن هناك العديد من الطرق التي يمكن من خلالها قياس ثبات أداة الدراسة؛



إلا أن في هذه الدراسة تم استخدام كل من طريقة ألفا- كرونباخ Cronbach's Alpha وطريقة التجزئة النصفية Split _Half لحساب الثبات في البيانات، والجدول رقم (٣) يبين ثبات أداة الدراسة بكلا الطريقتين.

جدول (٤): ثبات أداة الدراسة بطريقة ألفا كرونباخ وطريقة التجزئة النصفية.

المحور	الثبات بطريقة ألفا كرونباخ		الثبات بطريقة التجزئة النصفية	
	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل ارتباط بيرسون	معامل ارتباط سبيرمان براون المعدل
المحور الأول	12	0.822	0.828	0.894
المحور الثاني	12	0.791	0.91	0.953
الاستبانة ككل	24	0.895	0.938	0.963

يتضح من الجدول رقم (٤) أن قيمة ألفا كرونباخ لجميع فقرات أداة الدراسة بلغت (٠,٨٩٥) ويشير ذلك لوجود ثبات مرتفع في بيانات الدراسة، كما وبلغت قيمة معامل الارتباط المعدل (سبيرمان براون) لجميع فقرات أداة الدراسة (٠,٩٦٣) ويشير ذلك لوجود ثبات مرتفع في بيانات الدراسة، مما يدعم صحة البيانات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة بهذا الشأن.

٨- تصحيح أداة الدراسة

تم تصميم الاستبانة وفق مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي، حيث تُعطى فيه الإجابات أوزان رقمية تمثل درجة الاجابة على الفقرة، كما هو موضح بالجدول رقم (٥) التالي:

جدول (٥): تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس ليكرت الخماسي.

الإجابة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

يتضح من الجدول رقم (٥) أن الفقرة التي تكون الإجابة عليها بـ "أوافق بشدة" تأخذ الدرجة (٥) بينما الفقرة التي تكون الإجابة عليها بـ "لا أوافق بشدة" تعطى الدرجة (١)، بينما تتراوح باقي الإجابات في هذا المدى الذي يتراوح بين (١-٥) درجات، ويتم الاعتماد على قيمة المتوسط الحسابي لكل فقرة من الفقرات في تحديد مستوى نتيجة كل فقرة، وهو ما يعبر عن موقف أفراد عينة الدراسة من هذه الفقرات.

٩- الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات

تم الاعتماد بشكل أساسي على برنامج التحليل الإحصائي (SPSS v.26) في إدخال بيانات الدراسة وتحليلها، مع الاستعانة بالأساليب الإحصائية اللازمة، لتحقيق أهداف الدراسة وكانت هذه الأساليب على النحو التالي:

- التكرارات والنسبة المئوية: للتعرف على خصائص أفراد العينة حسب البيانات الشخصية.



- المتوسط الحسابي: وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة حول فقرات ومحاو الاستبانة.
- الانحراف المعياري: للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد عينة الدراسة لكل فقرة من فقرات محاو الاستبانة.
- معامل ثبات ألفا كرونباخ، والتجزئة النصفية: لقياس ثبات أداة الدراسة.
- معامل ارتباط بيرسون: للتحقق من صدق الاتساق الداخلي.
- اختبار تحليل "ت" لعينة واحدة، للتحقق من وجود فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط اجابات أفراد العينة عن الدرجة الحيادية لكل فقرة من فقرات الاستبيان، والدرجة الكلية لكل محور.

١٠- المحك المعتمد في الدراسة

حيث إنه قد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في إعداد أداة الدراسة فقد تبنت الدراسة المحك الموضح بالجدول رقم (٦) للحكم على اتجاه كل فقرة عند استخدام مقياس ليكرت الخماسي وذلك بالاعتماد بشكل أساسي على قيمة الوسط الحسابي والوزن النسبي لتحديد مستوى الموافقة على فقرات الدراسة. حيث تم حساب طول الفترة للوسط الحسابي عن طريق قسمة المدى على عدد مستويات الاجابات المراد التصنيف إليها، علماً أن المدى عبارة عن القيمة القصوى في المقياس الخماسي مطروحاً منها القيمة الدنيا (٥-١=٤)، وبالتالي فإن طول الفترة للوسط الحسابي تساوي (٤ ÷ ٥ = ٠,٨) وبذلك تم الحصول على أطول الفترات للوسط الحسابي، ومن خلالها سيتم تحديد نتيجة كل فقرة من فقرات الدراسة بشكل نهائي.

جدول (٦): المحك المعتمد في الدراسة.

الوزن النسبي المقابل له	طول الخلية	درجة الاستخدام
أقل من ٣٦%	أقل من ١,٨٠	منخفضة جداً
٣٦% إلى ٥١,٩%	١,٨٠ إلى ٢,٥٩	منخفضة
٥٢% إلى ٦٧,٩%	٢,٦٠ إلى ٣,٣٩	متوسط
٦٨% إلى ٨٣,٩%	٣,٤٠ إلى ٤,١٩	عالية
أكبر من ٨٤%	أكبر من ٤,٢٠	عالية جداً

١١- الإجابة عن تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها

التساؤل الأول: هل تطبق الشركات الزراعية في لبنان معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في قائمة الدخل؟



للإجابة عن هذا التساؤل قام الباحث بصياغة الفرضية التالية:

- الفرضية الصفرية $H_0/1$: تطبق الشركات الزراعية في لبنان معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في قائمة الدخل.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث بحساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي ومستوى الموافقة والترتيب لكل فقرة من فقرات المحور الأول " تطبيق المعيار المحاسبي رقم ٤١ على قائمة الدخل"، كما تم التحقق من مساواة متوسطات استجابات أفراد العينة؛ للقيمة (٣) التي تعبر عن الدرجة الحيادية باستخدام اختبار (One Sample T-Test)، والجدول رقم (٧) يوضح نتائج ذلك.

جدول (٧): تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الأول.

م	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة	الترتيب
١.	تعترف الشركات الزراعية في لبنان بالتغيرات في المبلغ المسجل للاصول البيولوجية الحيوانية (مواشي) بين بداية ونهاية الفترة المالية وتسجل الفرق في قائمة الدخل	4.12	0.57	82.4%	26.28	0.00	عالية	4
٢.	تقوم الشركات الزراعية في لبنان بقياس المولود الجديد من الأصول البيولوجية الحيوانية(مواشي) وتسجله في حساب الإيرادات بقيمته العادلة إذا كانت النية البيع	3.90	0.79	77.9%	15.20	0.00	عالية	7
٣.	تقوم الشركات الزراعية في لبنان بتحميل مصاريف الأصل البيولوجي الحيواني (مواشي) في مرحلة الإنتاج وتعترف به وتسجله كمصاريف وأعباء	4.16	0.51	83.2%	30.76	0.00	عالية	3
٤.	تقوم الشركات الزراعية في لبنان بتسجيل فرق قيمة قياس الأصل البيولوجي الحيواني (مواشي) وفق القيمة العادلة عند نهاية الدورة خسارة إذا كانت القيمة أقل من السنة الماضية	3.69	0.95	73.8%	9.77	0.00	عالية	11
٥.	تقوم الشركات الزراعية في لبنان بتسجيل فرق قيمة قياس الأصل البيولوجي الحيواني (مواشي) وفق القيمة العادلة عند نهاية الدورة أرباح إذا كانت القيمة أكبر من السنة الماضية	3.62	0.90	72.4%	9.22	0.00	عالية	12
٦.	تبدأ الشركات الزراعية في لبنان بتسجيل أعباء الإستهلاك للأصل البيولوجي الحيواني(مواشي) عند مرحلة النضوج ولغاية الإضمحلال كمصروف سنوي في قائمة الدخل	3.88	1.00	77.7%	11.94	0.00	عالية	8



٧	تتعرف الشركات الزراعية في لبنان بالمنحة الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والتي يتم قياسها بقيمتها العادلة إذا كانت غير مشروطة على أنها دخل فقط عندما تصبح مستحقة الاستلام	3.72	0.78	74.5%	12.45	0.00	عالية	10
٨	تتعرف الشركات الزراعية في لبنان بالمنحة الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والمشروطة على أنها دخل فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بها	3.85	0.81	77.0%	14.20	0.00	عالية	9
٩	المكاسب أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي حيواني (مواشي) بقيمته العادلة مخصصاً منه التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يجب ادخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها	4.04	0.86	80.9%	16.30	0.00	عالية	5
١٠	تقوم الشركات الزراعية في لبنان بقياس المولود الجديد من الأصول البيولوجية الحيوانية في نهاية كل سنة وتسجله في حساب الإيرادات إذا كانت النية الإستثمار	3.99	0.70	79.9%	19.25	0.00	عالية	6
١١	تتعرف الشركات الزراعية في لبنان بالنفوق للأصول البيولوجية الحيوانية (مواشي) وتقفل حساب مجمع الإستهلاك وتسجل الفرق في قائمة الدخل إذا كان مسجلاً في الأصول الثابتة	4.19	0.70	83.9%	22.93	0.00	عالية	1
١٢	تتعرف الشركات الزراعية بمخلفات الأصل البيولوجي الحيواني (السماد البلدي) وتسجله كإيراد عند بيعه بعد قياسه بالقيمة العادلة	4.17	0.91	83.4%	17.28	0.00	عالية	2
المحور ككل		3.95	0.37	78.9%	34.07	0.00	عالية	

قيمة "ت" الجدولية عند درجات حرية ١٨٠ ومستوى دلالة ٠,٠٥ هو ١,٩٧٣

بشكل عام بلغ متوسط استجابات أفراد العينة على جميع فقرات المحور الأول (٣,٩٥) من (٥) وبوزن نسبي ٧٨,٩%، وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (٣٤,٠٧) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥، وهذا يعني أن هناك زيادة ذات دلالة احصائية في متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسط الحيادي (٣)، وبناءً عليه نستنتج أن الشركات الزراعية في لبنان تطبق معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في قائمة الدخل، وبالتالي صحة الفرضية الأولى.

التساؤل الثاني: هل تطبق الشركات الزراعية في لبنان معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في قائمة المركز المالي؟



للإجابة عن هذا التساؤل قام الباحث بصياغة الفرضية التالية:

- الفرضية الصفرية H0/1: تطبق الشركات الزراعية في لبنان معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في قائمة المركز المالي.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث بحساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي ومستوى الموافقة والترتيب لكل فقرة من فقرات المحور الثاني " تطبيق المعيار المحاسبي رقم ٤١ على قائمة المركز المالي"، فكانت النتائج كما تم التحقق من مساواة متوسطات استجابات أفراد العينة؛ للقيمة (٣) التي تعبر عن الدرجة الحيادية باستخدام اختبار (One Sample T-Test)، والجدول رقم (٨) يوضح نتائج ذلك.

جدول رقم (٨): تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الثاني.

م	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة	الترتيب
١.	تعترف الشركات الزراعية في لبنان وتسجيل الاصل البيولوجي الحيواني(مواشي) في قائمة المركز المالي في حساب الأصول الثابتة أو المخزون حسب الهدف من إقتنائه	4.14	0.51	82.9%	30.35	0.00	عالية	1
٢.	يتم القياس بالتكلفة التاريخية في الشركات الزراعية اللبنانية عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية الزراعية	3.90	0.71	77.9%	16.93	0.00	عالية	7
٣.	تسجل الشركات الزراعية الاصل البيولوجي الحيواني والزراعي في قائمة المركز المالي في حساب الأصول البيولوجية قيد الإنجاز في مرحلة النمو	3.75	0.71	74.9%	14.17	0.00	عالية	10
٤.	تقوم الشركات الزراعية بتحويل حساب أصول بيولوجية حيوانية وزراعية قيد الإنجاز الى اصول ثابتة بيولوجية عند بدء مرحلة الإنتاج	3.92	0.73	78.5%	17.09	0.00	عالية	5
٥.	تقوم الشركات الزراعية في لبنان بتحميل الأصل البيولوجي الحيواني(مواشي) المصاريف في مرحلة النمو وتسجل كمصاريف رأسمالية	4.08	0.79	81.7%	18.49	0.00	عالية	2
٦.	يتم قياس الاصول البيولوجية الزراعية بصافي القيمة العادلة في كل تاريخ لإعداد قائمة المركز المالي	3.90	0.74	77.9%	16.24	0.00	عالية	7
٧.	تقوم الشركات الزراعية في لبنان بقياس المولود الجديد من الأصول البيولوجية الحيوانية وتسجله في المخزون بقيمته العادلة إذا كانت النية البيع أو التجارة	3.93	0.94	78.6%	13.33	0.00	عالية	4
٨.	تبدأ مرحلة الإستهلاك للأصل البيولوجي	3.91	0.87	78.1%	13.95	0.00	عالية	6



							الحيواني(مواشي) عند مرحلة الإنتاج ولغاية الإضمحلال ويسجل في مجمع الاستهلاك كبنء مستقل في قائمة المركز المالي
3	عالية	0.00	20.85	81.4%	0.69	4.07	٩. تعترف الشركات الزراعية في لبنان بالنفوق للأصول البيولوجية الحيوانية (مواشي) وتخفيض قيمته من المخزون
11	عالية	0.00	11.47	74.0%	0.82	3.70	١٠. تقوم الشركات الزراعية في لبنان بقياس المولوء الجديد من الأصول البيولوجية الحيوانية في نهاية كل سنة وتسجله في الأصول إذا كانت النيه الإستثمار فيه
12	عالية	0.00	7.16	69.9%	0.93	3.50	١١. تخفض الشركات الزراعية في لبنان رصيد الأصول الثابتة بفرق قيمة قياس الأصل البيولوجي الحيواني (مواشي) وفق القيمة العادلة عند نهاية الدورة إذا كانت القيمة أقل من السنة الماضية
9	عالية	0.00	13.39	76.1%	0.81	3.81	١٢. تزيد الشركات الزراعية في لبنان رصيد الأصول الثابتة بفرق قيمة قياس الأصل البيولوجي الحيواني (مواشي) وفق القيمة العادلة عند نهاية الدورة إذا كانت القيمة أكبر من السنة الماضية
	عالية	0.00	33.16	77.7%	0.36	3.88	المحور ككل

قيمة "ت" الجدولية عند درجات حرية ١٨٠ ومستوى دلالة ٠,٠٥ هو ١,٩٧٣ بشكل عام بلغ متوسط استجابات أفراد العينة على جميع فقرات المحور الثاني (٣,٨٨ من ٥) وبوزن نسبي ٧٧,٧%، وكانت قيمة اختبار "T" المحسوبة تساوي (٣٣,١٦) وهي أكبر من قيمة "T" الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥، وهذا يعني أن هناك زيادة ذات دلالة احصائية في متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسط الحيادي (٣)، وبناءً عليه نستنتج أن الشركات الزراعية في لبنان تطبق معيار المحاسبة الدولي رقم ٤١ في قائمة المركز المالي، وبالتالي صحة الفرضية الثانية.

التوصيات والاقتراحات

من خلال دراسة مختلف جوانب الموضوع، وبناءاً على الدراسة النظرية ونتائج الدراسة الميدانية ونتائج التحليل الإحصائي للأستماراة، يمكن أن نخرج بجملة من التوصيات وهي:

- ضرورة إتفاق منظمات ونقابات مهنة المحاسبة على أسلوب أو طريقة واضحة ومنسقة لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية، لزيادة إمكانية مقارنة وفهم البيانات المالية بإتباع الطريقة الأكثر ملاءمة وموثوقية



- للشركات الزراعية اللبنانية، خاصة ان المعيار المحاسبي رقم ٤١ لم يحدد هرمية مفضلة لطرق القياس بل ترك للشركات إختيار الاساس المناسب.
- زيادة إفصاح الشركات الزراعية اللبنانية عن الاسس المتبعة في قياس الأصول البيولوجية الحيوانية والزراعية في البيانات المالية.
- التنسيق بين الشركات الزراعية اللبنانية ونقابة خبراء المحاسبة لزيادة تأهيل المحاسبين من خلال عقد دورات تدريبية تتماشى مع التطورات الحديثة في أساليب قياس التغيرات الحيوية للأصول البيولوجية والتي تعكس القيمة العادلة في البيانات المالية.
- ضرورة قيام الجهات الرسمية اللبنانية من دولة ووزارة الزراعة على الإهتمام بتطوير البنى التحتية الإدارية والمحاسبية لزيادة الإستثمار في القطاع الزراعي، خاصة بعد الازمة الإقتصادية التي يعاني منها لبنان وضرورة الإلتجاه نحو إقتصاد منتج.
- تقديم الدعم من الدولة وعبر المصارف للشركات الزراعية الصغيرة والغير مسجلة في وزارة الزراعة ولا في وزارة المالية لتأطيرها وتنظيمها لتصبح هدف للمستثمرين.
- تطوير مناهج المحاسبة الزراعية وإدخالها ضمن البرامج التعليمية في الجامعات، من خلال إضافة إختصاص جديد على مستوى شهادة الماجستير في إدارة الاعمال تحت إسم محاسبة زراعية.

أفاق البحث في الموضوع

تناولت الدراسة مدى التزام الشركات الزراعية في لبنان بتطبيق المعيار المحاسبي رقم ٤١ على جودة البيانات المالية، ونقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا والتي نراها مكتملة لهذا البحث:

- متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي رقم ٤١ من الناحية المحاسبية والإدارية.
- مدى تطبيق الشركات الزراعية اللبنانية لمتطلبات المعيار المحاسبي رقم ٤١.
- معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار رقم ٤١.



المصادر والمراجع باللغة العربية

- ابراهيم، وليد. (٢٠١٦). مدى توافق الممارسة المحاسبية في النشاط الزراعي في السودان والمعياري الدولي رقم (٤١) دراسة تحليلية على الشركات الزراعية بولاية الخرطوم (رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل). السودان: جامعة الجزيرة كلية الاقتصاد والتنمية الريفية.
- الباروكي، مروان وسعاد، الشماط. (٢٠١٧). المحاسبة الزراعية. بيروت: دار الملايين للطباعة والنشر والتوزيع.
- بن ربيع، حنيفة. (٢٠١٠). الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS. (الجزء الأول). الجزائر: دار هومة.
- الجنابي، عامر محمد. (٢٠١٧). تأثير تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية على وفق مدخل القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، (٥٣)، ٦٨-٣٢.
- الخطيب، خالد. (٢٠١٠). المحاسبة في المنشآت والمؤسسات الزراعية. الاردن: دار البداية للطباعة والنشر.
- الدباغ، مي. (٢٠٠٠). المشاكل المحاسبية لمعالجة الموجودات في النشاط الزراعي بالتطبيق على منشآت مختارة في محافظة نينوى (رسالة ماجستير). العراق: جامعة الموصل.
- درغام، موسى والأغا، بسام. (٢٠١٣). العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. دراسة حالة المصارف في فلسطين، الاردن: مؤتمر الزرقاء العلمي الدولي التاسع.
- دهمش، نعيم وعفاف، اسحق. (٢٠١٤). موثوقية وملاءمة استخدام القيمة العادلة وامكانية تطبيقها. عمان، الاردن: المؤتمر العلمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، بعنوان القيمة العادلة والإبلاغ المالي.
- سنان، جميل. (٢٠٠٦). المعالجة المحاسبية للمنتجات العرضية في المنشآت الزراعية. مجلة تنمية الريف، (٨٢)، ٢٢٠-٢٥٩.
- السيد، امين واحمد، لطفي. (٢٠٠٨). اعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية (الطبعة الاولى). الاسكندرية، مصر: دار نشر الثقافة.
- شنوف، شعيب. (٢٠٠٨). محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (الجزء الأول). الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية.
- ضيف، خيرت. (١٩٧٤). المحاسبة والتكاليف الزراعية. مصر: دار النهضة العربية.
- العساف، محمد. (٢٠١٢). المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية (الطبعة الثانية). الرياض: دار الزهراء.
- عقيقي، فيفيان. (٢٠١٨، كانون الأول ٢٨). الصناعات الغذائية. جريدة الاخبار، ٦-٧.
- عقيقي، فيفيان. (٢٠١٩، آذار ١٨). ماذا نزرع؟ ماذا نصدر؟ ماذا نستورد؟ جريدة الاخبار، ٤-٥.
- فضالي، الياس. (٢٠١٠). عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية. الملتقى الوطني حول المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- لخضر، علاوي. (٢٠١١). معايير المحاسبة الدولية: الصفحات الزرقاء. الجزائر.
- هاشم، حمد عطية ومحمد، عبد ربه. (٢٠٠٠). دراسات في المحاسبة المتخصصة. مصر: الدار الجامعية للطبع والنشر.



باللغة الاجنبية

- Bartůňková, Lucie & Semerád, Pavel.(2013). Use of fair value in agriculture. Department of Accounting and Taxes, Faculty of Business and Economics, Mendel University in Brno, p 5.
- Ernst & Young.(2010). Conceptual Framework: Objectives and qualitative characteristics. Supplement to IFRS outlook, Issue 86.p2.
- Fischer Mary & Marsh Treba. (2013). Biological Assets: Financial Recognition And Reporting Using US And International Accounting Guidance , Journal Of Accounting And Finance Vol. 13 No.(2)p84.
- Gallery, Natalie. (2006). Discussion of Daske & Gebhardt: International Financial Reporting Standards and Experts' Perceptions of Disclosure Quality. Queensland University of Technology research literatures Vol.(42) No.(3/4) ,pp., 499.
- Hana, Bohušováa & Patrik, Svobodaa.(2016). Biological assets: In what way should be measured by SMEs, th International Conference Enterprise and Competitive Environment, ECE , Czech Republic .
- Iluta Arbidane, Iveta Mietule.(2018). solutions of accounting and evaluation of biological assets in Latvia ,The International Journal Entrepreneurship and Sustainability Issues ,P15.
- Iluta, Arbidane & Iveta, Mietule.(2018). solutions of accounting and evaluation of biological assets in Latvia ,The International Journal Entrepreneurship and Sustainability Issues.
- Kazmouz, Bassam. (2010). The Effect of Applying Fair Value on the Financial Statements of UK Leading Companies. Dissertation Submitted To Accounting And Finance Departmen (Msc) , University Of Essex,The Essex Business School. Arab British Academy for Higher Education.p22.
- Lalić, Srđan & Perić, Nevena. (2012). The Accounting Treatment Of The Biological Process Of Transformation . Research Journal Of Agricultural Science, Vol. 44 , No. (3) ,p232.
- Rozentāle, Sarmīte & Ore, Maira.(2013). Evaluation Of Biological Assets: Problems And Solutions . Journal Of Modern Accounting And Auditing, ISSN, Vol. 9, No. 1,PP 62.
- Sanja, Malis.(2016). Valuation of Biological Assets Under IAS 41 The Case of Listed and Croatia Companies, Faculty of Economics and Business, University of Zagreb, Croatia.