تأثير تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية على وفق مدخل القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية

الاستاذ الدكتور عامر محمد سلمان الجنابي
جامعة بغداد

الاستاذ المساعد صهباء عبد القادر احمد
معهد الادارة الرصافة

المستخلص :

تمثل الاصول البيولوجية عناصر الانتاج الاساسية في الشركات الزراعية ، وتتميز تلك الاصول بطبيعتها الحية وقابليتها على التكاثر والنمو والانحلال مما يؤثر في قيمتها ، وبهدف الابلاغ عنها بشكل سليم ، أثير جدلا حول مدخل القياس الأكثر ملائمة لطبيعتها الحية ، وقد اهتمت المنظمات المهنية بهذا الموضوع ، واصدرت معايير وقواعد محاسبية مرشدة ، في البيئة المحلية أصدرت القاعدة المحلية (١١) " المحاسبة في النشاط الزراعي " واوضحت الاسس التي ينبغي استخدامها في تقييم تلك الأصول مركزة على مدخل الكلفة التأريخية ، اما مجلس معايير المحاسبة الدولية فقد اصدر المعيار المحاسبي الدولي (٤١) "الزراعة" الذي اوجب استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية كلما كان القياس موثوقا به .

وعليه هدف البحث الى التعرف على انعكاسات تطبيق مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية على جودة المعلومات المحاسبية . وتوصل البحث الى استنتاجات عدة اهمها تتسم المعلومات المحاسبية الناتجة من استخدام القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية بالجودة من حيث تعزيز خصائصها النوعية .

واوصى البحث بتطوير القاعدة المحلية (١١) المحاسبة في النشاط الزراعي ، بشكل يستوعب تطبيق مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية في الشركات الزراعية ، كلما كان التقييم موثوقا به . مع تحديد التقنيات الملائمة للتقييم ، وتعزيزها بحالات تطبيقية .

الكلمات المفتاحية : تقييم الاصول البيولوجية ، مدخل القيمة العادلة ، جودة المعلومات المحاسبية

Abstract :

The biological assets represent the basic elements of production in agricultural companies they are characterized by their living nature and their ability to protiferate , growth and degradate which affect their values and to reporting about them properly , there was an argument about the measurement approach which is the most suitable for their living nature .

The professional organizations interested in this subject. In the local environment the local Accounting Rule (11) issued (the accounting in agricultural activity) to provide the accounting knowledge for various agricultural activities and to clarify the basis that should be used in evaluating those assets concentrating on the historical cost's approach.

The International Standards Board has issued the (IAS 41) "Agriculture " which obligated using of fair value in evaluating the biological assets when it is possible .

The research aims to explain the ability of the fair value application in evaluating the biological assets in the Iraqi agricultural companies, and to explain their influence in the enhancing the Accounting Information quality. The research has reached to some conclution's, they are :

- Accounting information resulting from useing fair value to assess the biological assets are enhancing the quality characteristics.

It recommended the development of the local Accounting Rule (11) accounting in the agricultural activity, is the entrance to accommodate the application fair value in evaluating the biological assets when it is relabilty, With the identification of appropriate evaluation techniques, and promotion of practical cases.

Key words: Evaluation of biological assets, the fair value approach, the quality of accounting information.

المقدمة :

عند صياغة الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي تم التركيز على جودة او منفعة المعلومات المحاسبية ، واعتبرت اهداف الابلاغ المالي هي نقطة البداية والاساس الذي يستند عليه لتقييم البدائل المحاسبية لاختيار البديل الذي يوفر المعلومة الاكثر نفعا لقرارات المستخدمين .

وان تغير احد المبادئ المحاسبية ، من مبدأ الكلفة الى مبدأ القياس سمح باستخدام اكثر من مدخل لقياس وتقييم الأصول والالتزامات وبما يلائم طبيعة كل نوع ، وقد اصدرت المنظمات المهنية العديد من المعاييرالمحاسبية التي وجهت باستخدام مدخل القيمة العادلة كبديل لمدخل الكلفة في قياس بعض انواع الأصول، وتعتبر الأصول الأحيائية (النباتات والحيوانات) احد انواع اصول الشركات الزراعية ذات الاهمية ، والتي اوجب المعيار المحاسبي الدولي (٤١) الزراعة استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييمها كلما كان القياس موثوقا به ، والاعتراف بفروق القيمة العادلة في كشف نتيجة النشاط للفترة المالية ، بينما ارشدت القاعدة المحلية (١١) " المحاسبة في النشاط الزراعي " الى تقييم الاصول الاحيائية على وفق مدخل الكلفة التأريخية والافصاح عن قيمتها العادلة ضمن الملاحظات لتعزيز منفعة المعلومات ، وهناك جدل حول مدخل القياس المناسب الذي يقود الى المعلومة الملائمة والاكثر تمثيلا للواقع لترشيد القرارات الاقتصادية .

الإطار النظري للبحث –المبحث الأول :منهجية البحث ودراسات سابقة

١-١ : منهجية البحث : Research Methodology

١-١-١: مشكلة البحث: (Research Problem)

تمثل المعلومات الجيدة احد اهم عناصر المنافسة والنجاح ، وفي قطاع مهم وحيوي كالقطاع الزراعي تؤثر المعلومة في مختلف القرارات الاقتصادية المهمة . وبسبب ما تتسم به الشركات الزراعيةمن تعقد بيئتها وتداخل انشطتها وموسمية انتاجها وخصوصية أصولها البيولوجية ، لم يعد المدخل التقليدي المستند على الكلفة التاريخية وتحقق الايراد ملائما لقياس تلك الأصول على وفق طبيعتها الحية ومايرافقها من عمليات التحول الحياتي ، كالنمو والتكاثر والهلاك والضمور ، وما ينجم عنها من تغيرات كمية ونوعية تنعكس على قيمتها فضلا عن انتاج المحاصيل الزراعية . ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الأتي:

١-٢ : الدراسات السابقة : Previous Studies

اهتمت بعض الدراسات المحاسبية بتقييم الأصول البيولوجية هل يؤثر تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية بالقيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية *[١]؟

ومن هذا التساؤل تتفرع التساؤلات الأتية :

١. هل يؤثر تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية بالقيمة العادلة في تعزيز خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية ؟

[١] * الخصائص النوعية المحددة على وفق الأطار المفاهيمي للمشروع المشترك لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) و مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

٢. هل يؤثر تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية بالقيمة العادلة في تعزيز خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية ؟
٣. هل يؤثر تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية بالقيمة العادلة في تعزيز الخصائص التعزيزية للمعلومات المحاسبية (القابلية على المقارنة ، القابلية على الفهم ، التوقيت المناسب والقابلية على التحقق)؟

١-١-٢: أهمية البحث :(Research Importance)

تتجلى اهمية البحث من اهمية النشاط الزراعي فهو يمثل احد الركائز الاساسية للتنمية الاقتصادية ويعد ركنا مهما من اركان الدخل القومي وبهدف تشجيع الاستثمار وجذب المستثمرين نحوهذا النشاط لابد من تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية عن طريق تبني مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية كونه اكثر اتساقا وتعبيرا عن سماتها وخصائصها الفريدة كلما امكن ذلك في ظل ظروف ومعطيات البيئة المحلية .

١-١-٣ : فرضيات البحث (Research Hypotheses)

يستند البحث على الفرضية الأساسية الآتية :

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة وبين تعزيز جودة المعلومات المحاسبية .

ويتفرع من هذه الفرضية ، الفرضيات الفرعية الآتية :

أ – توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة وبين ملائمة المعلومات المحاسبية .

ب– توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة وبين صدق تمثيل المعلومات المحاسبية .

ج– توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة وبين الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المحاسبية .

١-١-٤ : أهداف البحث :(Research Objectives)

يسعى البحث الى بيان تأثير تبني مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية .

١-٢ : الدراسات السابقة : Previous Studies

اهتمت بعض الدراسات المحاسبية بتقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية واهتمت دراسات اخرى بجودة التقارير المالية الناتجة عن تطبيق مدخل القيمة العادلة وتأثيرها في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وفيما يلي استعراض لبعض من تلك الدراسات :

١- ٢-١ : دراسة الحجامي ٢٠٠٥

عنوان الدراسة :- القياس المحاسبي للنشاط الزراعي بحث تطبيقي في شركة الدجيلة العراقية الاردنية (عربية مشتركة)

هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على أوجه قصور وسائل القياس المحاسبي التقليدية للنشاط الزراعي والتوصل الى افضل التطبيقات والاساليب العلمية لمعالجة مشاكل القياس المحاسبي للنشاط الزراعي في ضؤ المعيار المحاسبي الدولي (٤١) والقاعدة المحاسبية المحلية (١١) .

وتوصلت الدراسة الى عدم موضوعية القياس المحاسبي المستند الى الطرق التقليدية وقصور وسائل القياس المستخدمة في النشاط الزراعي يؤدي إلى عدم وضوح البيانات المالية وتضليل مستخدمي الكشوفات المالية وقرائِها .وان القيمة العادلة تعطي صورة واضحة عند استخدامها في قياس الأصول البيولوجية الثابتة والمتداولة.

ولتحقيق موضوعية القياس المحاسبي للنشاط الزراعي لابد من تهيئة وسائل قياس ونظم محاسبية وكلفوية تراعي خصوصية النشاط الزراعي ،والتخلي عن طرق القياس المعتمدة حاليا وتطبيق مدخل القيمة العادلة وتعديل النظام المحاسبي الموحد بحيث يتضمن حسابات جديدة تخص النشاط الزراعي والتعامل مع الخصوصية التي يتميز بها هذا النشاط .

١-٢- ٢ : دراسة محمود ٢٠٠٩

عنوان الدراسة : اجراءات مراقب الحسابات للتحقق من صحة القياس المحاسبي في النشاط الزراعي

هدفت الدراسة الى تحديد وايضاح الأبعاد والمؤشرات لأداء مراقب الحسابات في التحقق من القياس المحاسبي للنشاط الزراعي لتحقيق ممارسات أفضل وصولاً إلى الأهداف الموضوعة، والإسهام في تطوير الإجراءات المستخدمة في هذا المجال وتسليط الضوء على المبادئ والأسس المستخدمة في تقييم الأصول والالتزامات لاسيما الأصول البيولوجية المتمثلة بالحيوانات والنباتات توصلت الدراسة

الى ان صعوبة قياس الإيرادات في النشاط الزراعي ناتجة عن التحول الحياتي كالتكاثر والنمو مما ادى إلى اختلاف الطرائق المستخدمة في القياس وانعكاس ذلك على نتيجة نشاط الوحدة . ومن واجب مراقب الحسابات التأكد من أن الوحدة الاقتصادية قد قامت بقياس إجمالي التغيير في القيمة العادلة وفقا للتغيرات الطبيعية والفصل بينها وبين التغيرات الناتجة عن تغيرات الاسعار.

- وأن دور مراقب الحسابات وإجراءاته في التأكد من صحة القياس المحاسبي في النشاط الزراعي، أهم من عرض القوائم المالية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي . واوصت الدراسة

باختيار بديل مناسب للقياس ،على شكل بيانات إضافية معدة على أساس الكلفة التاريخية المعدلة أو الكلفة الجارية. والتأكيد على مدققي الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة عند قيامهم باجراءات التدقيق لتحقيق دقة القياس المحاسبي .

١-٢-٣ : دراسة النجار ، ٢٠١٣

عنوان الدراسة : اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الوحدات المساهمة العامة الفلسطينية .

هدفت الدراسة الى بيان تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الصادرة عن الوحدات المساهمة العامة الفلسطينية وتحديد مدى وجود مشكلات ومعوقات تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة لتلك الوحدات .

توصلت الدراسة الى الآتي : - تطبيق محاسبة القيمة العادلة تؤدي الى زيادة موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية . حيث توفر معلومات اكثر قدرة تنبؤية وفي الوقت المناسب ، وتعكس الكشوفات المالية الواقع الاقتصادي للشركة .

- ان الوحدات المساهمة العامة قد تواجه العديد من المشكلات والمعوقات عند تطبيق محاسبة القيمة العادلة ، منها عدم توافر اسواق نشطة ملائمة لقياس القيمة العادلة لكثير من الأصول في فلسطين .

و اوصت الدراسة بتوفير قواعد استرشادية واضحة ومحددة لقياس القيمة العادلة وتقليل الاعتماد على التقديرات الشخصية لمعدي التقارير المالية تجنبا لادارة الارباح . وضرورة الموازنة بين خاصيتي الملائمة والموثوقية اثناء تبني القيمة العادلة في القياس المحاسبي .

١-٢-٤ : دراسة : (بدون سنة) Cruijsen

عنوان الدراسة : Biological Assets : Fair Value Vs Historical Cost

الأصول البيولوجية .... القيمة العادلة ازاء الكلفة التأريخية

هدفت الدراسة الى ايضاح المزايا والعيوب لكل من مدخل الكلفة التاريخية ومدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية وبيان اهم الفروقات المؤثرة في الميزانية العمومية . وتوصلت الى اجابات للتساؤلات الآتية:

١- هل سيؤثرانتاج المعيار المحاسبي الدولي ٤١ في تقييم الأصول البيولوجية ؟

٢- هل تمثل القيمة العادلة الحل الامثل لتقييم الأصول البيولوجية ام هناك حل افضل ؟

٣- اي طريقة لتقييم الأصول البيولوجية توفر معلومات افضل للمستثمرين في الشركات الزراعية، القيمة العادلة ام الكلفة التأريخية ؟

وتوصلت الدراسة الى مايآتي : - عند تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة فأن نتائج عملية التحول الحياتي ستنعكس مباشرة على القيم المالية في الميزانية العمومية . وتمثل القيمة العادلة الحل الافضل لتقييم الأصول البيولوجية لغاية هذه اللحظة . كما يوفر مدخل القيمة العادلة افضل معلومة للمستثمرين للتعرف على المنافع الاقتصادية المستقبلية للوحدة ، والتعرف على اداءها وموقفها المالي لفترة معينة عندما يكون من الممكن قياس القيمة العادلة بموثوقية .

١-٢-٥ : دراسة Rozentāle & Ore (2013)

عنوان الدراسة : Evaluation of Biological Assets: Problems and Solution

تقييم الأصول البيولوجية ... مشاكل وحلول

هدفت الدراسة الى تحليل طرق المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالاستناد الى المعيار المحاسبي الدولي (٤١) وطريقة التوثيق المعياري المعتمدة ، وان اختيار وتطبيق طرق تقييمها من الاهمية وذلك لان الأصول البيولوجية تمثل عناصر الانتاج الاساسية في الشركات الزراعية، وان النتائج ستؤثر في : القرارت الاقتصادية لمستخدمي الكشوفات المالية ، المؤشرات المالية للوحدة ، المقارنة بين الوحدات داخل القطاع ، قيمة الوحدة ومقدار الضريبة عن الانشطة الاقتصادية ، والبيانات الاحصائية في قطاع الزراعة . وقد بينت الدراسة الآتي : السماح باستخدام اكثر من طريقة في تقييم الأصول البيولوجية المتشابهة يؤدي الى كشوفات مالية ليس لها القابلية على المقارنة . والتحول من مدخل الكلفة التاريخية الى مدخل القيمة العادلة ، يمكن ان يقيم على انه ايجابي بالرغم من الانتقادات الموجهة له . كما اشارت الدراسة الى ان جميع بدائل طرق القياس المتاحة ينبغي ان تطبق بحذر ، واقترحت الدراسة طريقة التدفقات النقدية المخصومة كبديل مناسب لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية . فهو يمثل انموذج لنظام ديناميكي ، لم يستخدم لحد الآن في قياس الأصول البيولوجية .

المبحث الثاني: قياس الأصول البيولوجية

يمثل القياس المحاسبي الخطوة الاولى في اعداد وعرض المعلومات للمستخدمين الخارجيين عبر القوائم المالية، *(هندريكسن ، ١٩٩٠ :١٣٠)* ويعد الاداة الرئيسة للاتصال بالبيئة، والوظيفة الاساسية للمحاسب حيث يقوم بترجمة الانشطة والعمليات التي تتم في الوحدة الاقتصادية الى معلومات رقمية معبرا عنها بوحدة النقد مما يجعل عملية مقارنة البيانات المالية ممكنا واكثر وضوحا وسهولة، على الرغم من تنوع الانشطة الاقتصادية التي تتم في الوحدة الاقتصادية واختلاف ازمنتها ، وهكذا تصبح البيانات المالية لغة تخاطب مشتركة يتم التعامل بها من قبل مختلف مستخدمي المعلومات. *(الربيعي ،٢٠١٣ : ٤٠-٤١ بتصرف)* ، فضلا عن كونه احد المبادئ الاساسية للمحاسبة .

ويعني القياس في المحاسبة تحديد قيم كمية للاحداث الاقتصادية المتعلقة بوحدة اقتصادية ما، ولغرض قياس اي من الاحداث لابد من تحديد الخواص او السمات المرتبطة بالشئ المراد قياسه. ويمكن ان تتم عملية القياس بشكل مباشر عند وجود علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، او بشكل غير مباشر عن طريق اشتقاق القياس بالاستناد على قواعد موضوعية تحكم عملية القياس، او بالاعتماد على الحكم الشخصي عند فقدان تلك القواعد مما يعرض القياس الى اثار التحيز الناتج عن التقدير والحكم الشخصي للقائمين بعملية القياس . *(مطر، ٢٠٠٤: ١٢٥)*

وقد اشارا mock & grove الى ان الهدف من عملية القياس المحاسبي يتمثل بتوفير المعلومات الملائمة والموثوق بها لاغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية. *(محمود، ٢٠٠٩: ١٤)*

وبسبب اهمية القياس المحاسبي ومايترتب عليه من نتائج ومعلومات لابد للمحاسب ان يكون قادرا على مواجهة محددات ومشاكل القياس المحاسبي لانتاج معلومات محاسبية سليمة قدر الامكان ***Hendriksen & (Breda,2001:147)***

٢-١ : قياس وتقييم الاصول البيولوجية

تعتبر الاصول البيولوجية احد انواع الاصول ذات الاهمية في الشركات الزراعية، وتتطلب عناية بعملية تقييمها بسبب خصائصها الفريدة ومايحدث لها من عمليات النمو والتغير في كميتها ونوعيتها عبر الزمن. وقد افردت كثير من الهيئات والمجالس المهنية معايير محاسبية خاصة بها لغرض ايضاح كيفية قياسها والاعتراف بها في الكشوفات المالية ، و قد تباينت توجهات المعايير المحاسبية الصادرة حول عملية قياس وتقييم الاصول البيولوجية بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، او تبني اساس مزدوج حيث تقيم بعض انواع الاصول البيولوجية على وفق الكلفة التاريخية والبعض الآخر على وفق القيمة العادلة. لذا لابد من التعرف على كيفية قياسها على وفق كل من المدخلين ومناقشة وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لكل مدخل . ولكن يجدر – بادئ ذي بدء، ايضاح اهم القيود والمحددات التي من الممكن ان تتعرض لها عملية القياس المحاسبي للاصول البيولوجية في الشركات الزراعية وتؤثر فيها

١- تأثر الزراعة بالظروف الطبيعية، كالظروف المناخية والبيئية والتعرض للاصابة بالآفات الزراعية من ناحية، وتغير هذه الظروف واختلافها من سنة لآخرى، يؤدي الى احداث تغيرات كمية ونوعية في المحاصيل الزراعية، مما يؤدي الى صعوبة تقدير كميات الانتاج للفترة القادمة . كما ان الموسمية كخاصية ملازمة للمنتجات الزراعية تسبب عدم انتظام التدفقات النقدية الداخلة للوحدة خلال السنة المالية، وكذلك حجم العمالة ، ويترتب على ذلك ارتفاع تكاليف التسويق والتخزين . *(Sedlacek,2010:60)*

٢- تعدد المنتجات وتداخل الانشطة ببعضها، على سبيل المثال البذور المستخدمة في الزراعة هي ناتج زراعة لموسم سابق، كما ان بعض المحاصيل تستخدم في تغذية الحيوانات داخل المزرعة واستخدام فضلات الحيوانات كاسمدة لتحسين خصوبة التربة، تؤدي الى صعوبة التقييم بموثوقية *(عطية وعبد ربه ،٢٠٠٠: ٩٨)* واضاف جمعة المحددات الآتية : *(جمعة، ٢٠١٣: ٢٠٩ – ٢١٠)*

٣- عمليات النمو والتحول الحياتي التي تمر بها الاصول البيولوجية تمثل شرط لاستمرار الانتاج ، تؤدي الى تغير في كمية، نوعية وقيمه الاصول بمرور الزمن. كما تحد من امكانية اعادة المرونة الى طلب السوق.

٤- المرونة في عملية تغير تصنيف الاصول البيولوجية، من كونها أصول ثابتة (كماشية التربية او ماشية انتاج الالبان) الى أصول متداولة (كماشية التسمين)، وغيرها تتطلب تتبع مستمر للحيوان لاختلاف اسس التقييم .

٥- وجود عدة طرق للتقييم، كما ان الاصول البيولوجية تمر بعدة مراحل من ولادتها، ونموها لغاية بيعها وبالتالي يكون من الصعب تتبع تكلفة النتاج بصفة مستقلة.

٦- تعرض بعض الاصول للنفوق او الزيادة من خلال انتاج المواليد تؤدي الى صعوبة تخصيص التكاليف على الاصول البيولوجية لاختلاف المدخلات عن المخرجات .

٧- اختلاف قيمة الاصول البيولوجية باختلاف مراحل نموها، حيث تبدأ قيمتها بالتزايد لفترة معينة ومن ثم تبدأ بالانخفاض بسبب كبر سنها وانخفاض انتاجيتها، مما يتطلب تدخل المختصين وتقدير معدلات الاستهلاك.

٨- معالجة المنتجات العرضية، تتمثل بالاسمدة العضوية لماشية التربية وايراد تشغيل الماشية في الانشطة الزراعية او بيع الاصواف عند تربية الاغنام او بيع الحليب اثناء تربية ماشية التربية (النتاج)، وتمثل هذه الايرادات عاملا اساسيا في تخفيض تكاليف الانتاج الحيواني مما يشوه الكلفة الفعلية للمنتج الرئيسي.

هذه القيود ومحددات اخرى تؤثر في مصداقية وشفافية المعلومات المحاسبية للوحدات الزراعية مالم تؤخذ بنظر الاعتبار اثناء القيام بعملية القياس المحاسبي .

٢-٢: قياس الاصول البيولوجية على وفق مدخل الكلفة التأريخية

طالما استخدم هذا المدخل في تقييم الاصول البيولوجية في بلدان كثيرة ومنها العراق، وقد ورد في النظام المحاسبي الموحد تقيم الاصول البيولوجية على وفق مدخل الكلفة وتم ايضاحها بالشكل الآتي : *(النظام المحاسبي الموحد ، ٢٠١١: ٥٧-٥٨)*

الحساب (١١٧) الاصول البيولوجية لاغراض العرض والانتاج، يمثل بكلفة اقتناء البساتين وكافة التكاليف المترتبة عن اعدادها لحين بلوغها مرحلة الانتاج (الاثمار)، ويتم تقدير عدد سنوات الانتاج لتحديد الاهلاك اعتبارا من مرحلة الانتاج، ويمثل الاهلاك احد عناصر كلفة الانتاج خلال فترة الاثمار. ويحلل هذا الحساب الى حسابين رئيسيين وهما :

- النباتات لاغراض العرض والانتاج: تمثل المغروسات المعمرة لاكثر من سنة، وتمر بثلاث فترات، تعالج كافة النفقات خلال فترة الانشاء والتكوين كنفقات راسمالية وتتضمن تكاليف استصلاح الاراضي، بدلات استئجارها، ثمن الشتلات، التسميد، المكافحة، العمالة والاشراف على العمل اثناء تلك الفترة. خلال فترة الاثمار تعالج كافة النفقات كنفقات ايرادية اما في فترة الاضمحلال تثبت قيمة النقص في القدرة الانتاجية في حساب الاهلاك. ويخفض من قيمة المزروعات المعمرة.
- الحيوانات لاغراض العرض والانتاج: يمثل القطيع الانتاجي من الحيوانات اي الحيوانات غير الموجهة للبيع، ولكنها تباع عندما تصبح كبيرة في السن (نبذ) او لاسباب عرضية كالمرض وغيرها وتشمل المواشي، الدجاج البياض، خيول العمل، الكباش والحشرات، وعادة تقييم باسعار الشراء مضافا لها كافة التكاليف المصروفة لغاية دخولها فترة الانتاج. وعند شراء حيوانات جديدة باسعار مختلفة (تعدد اسعار عناصر القطيع من الصنف الواحد) فيعتمد معدل سعر الكلفة (الكلفة القياسية).

وجاءت القاعدة المحلية (١١) منسجمة تماما مع النظام المحاسبي الموحد بهذا الخصوص (تقييم الاصول البيولوجية الثابتة) .

اما فيما يتعلق بالأصول البيولوجية المتداولة والمتمثلة بكل من الزراعة الحقلية والقطيع التجاري فقد اشارت القاعدة المحلية (١١) الى تقييمها كما يلي : *(القاعدة المحلية ١١ : ٢٠٠٠)*

اولا : المزروعات الحقلية : تقيم كما يلي

١- الغلة المعدة للبيع مثل الحنطة، الشعير، البطاطة يجب ان تقيم بكلفة الانتاج او صافي القيمة التحصيلية ايهما اقل .

٢- الغلة المستخدمة كاغذية (اعلاف) تقيم على اساس متوسط كلفة الانتاج.

٣- الغلة المعدة للانبات (البذور) تقيم على اساس كلفة الانتاج او صافي القيمة التحصيلية ايهما اقل.

٤- اما الزراعة القائمة (الانتاج غير التام) تقيم بالكلفة المصروفة لغاية تاريخ التقييم.

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

ترى الباحثان ان ديوان الرقابة المالية عالج الاصول البيولوجية كباقي انواع الاصول، فالأصول البيولوجية المقتناة بهدف الانتاج تعامل كأصول ثابته وتقيم بالكلفة ويطرح منها الاهلاك (بالنسبة للمزروعات المعمرة) ولم تتم الاشارة الى اهلاك الحيوانات المقتناة بهدف الانتاج. واستخدام اساس الكلفة او السوق ايهما اقل في تقييم الاصول البيولوجية المتداولة الممثلة بالأصول المقتناة بهدف البيع .

اما فيما يخص تقييم المواليد (نتاج الاصول البيولوجية/ الحيوانات)، فقد اشارت القاعدة المحلية (١١) الى تقييم المواليد المعدة للقطيع الانتاجي برسملة كافة المصاريف المنفقة عليها لغاية دخولها مرحلة الانتاج، اما المواليد المعدة لاغراض القطيع التجاري تقيم بالكلفة القياسية[٢*] او القيمة السوقية ايهما اقل. ويعالج الفرق بين اقيام مواليد القطيع التجاري في اخر المدة عن اول المدة في حساب نتيجة النشاط *(القاعدة المحلية ١١، ٢٠٠٠)*

ويتفق النظام المحاسبي الموحد مع القاعدة المحلية (١١) في تقييم المواليد المعدة للقطيع الانتاجي برسملة كافة المصاريف المنفقة عليها لغاية دخولها الانتاج *(النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ٥٨)* ولاتوجد اي اشارة واضحة الى تقييم المواليد المعدة للقطيع التجاري.

ترتأي الباحثان بان استخدام اكثر من اسلوب في تقييم أصول متشابهة بالخصائص الا ان البعض منتج داخليا والاخر تم شراؤه من اسواق الاصول البيولوجية، يؤدي الى تعدد الاسعار لاصول متشابهة خلال نفس الفترة المالية مما ينعكس على الوضع المالي للوحدة، كما ان استخدام الكلفة القياسية او القيمة السوقية ايهما اقل عند تقييم مواليد القطيع الانتاجي يعطي مرونة للادارة عند التقييم.

والسؤال الذي يتبادر للذهن كم هي كلفة المواليد لحظة الولادة، سواءا ستخصص للقطيع التجاري او الانتاجي ؟

تقيم المواليد المعدة للقطيع الانتاجي على وفق القيمة العادلة ومن ثم تضاف المصاريف المنفقة عليها لغاية دخولها الانتاج. *(النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ١٣٥)* ولاتوجد اي اشارة واضحة الى تقييم المواليد المعدة للقطيع التجاري لحظة الولادة .

(٢*) الكلفة = كلفة الشراء مضافا لها كافة المبالغ المنفقة للاحتفاظ بالحيوان الى تاريخ التقييم .
الكلفة القياسية تمثل معدل اسعار عناصر القطيع من الصنف الواحد

بينما اشار الحجامي تقاس قيمة المواليد في نهاية الفترة المالية بالكلفة المصروفة على القطيع واستخراج كلفة اليوم الواحد في الحقل او الحضيرة، وتحدد كلفة المواليد على اساس عدد ايام عمر المولود مضروبة بكلفة اليوم الواحد. *(الحجامي، ٢٠٠٥: ٢١)* حسب هذا الاسلوب كلفة المواليد عند الولادة تساوي صفر .

هناك اسلوب اخر لتحديد كلفة المواليد (النتاج)، يتم فتح حساب لمصاريف وايرادات ماشية التربية (النتاج) يتضمن هذا الحساب في جانبه المدين كافة المصاريف المباشرة وغير المباشرة التي تخص ماشية التربية (الامهات) ويتضمن الجانب الدائن كافة الايرادات العرضية لماشية التربية بما فيها ايرادات الالبان المباعة وايرادات السماد الحيواني المباع وايرادات عمل الماشية لدى الغير، يمثل رصيد هذا الحساب كلفة انتاج المواليد. *(الغبان والغبان، ٢٠١٣: ٤٩١)*

حسب هذا الاسلوب كلفة المواليد عند الولادة تساوي صافي كلفة انتاج المواليد، اي ان كلفة الامهات تبقى ثابته بدون تغيير، وان كافة المصاريف المنفقة خلال فترة الحمل تمثل كلفة انتاج المواليد بعد استبعاد الايرادات العرضية المتحققة من بيع الالبان والاسمدة الحيوانية المنتجة من قبل الامهات خلال الفترة.

وقد اشارا (Fischer & Marsh) ان كلفة الحيوانات حديثي الولادة تساوي صفر، وفي بعض الاحيان تبقى كلفة المواليد صفر للفترة من (٣– ١٠) أشهر من دورة حياة الرضيع، حيث انه يحتاج الى حليب الام فقط خلال تلك الفترة (وان كلفة الاطعام تتحمل بها الامهات) وتخصص كلفة الايواء فقط على حساب المواليد. وعلى وفق الدليل الامريكي (905) المستند الى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما في الولايات المتحدة الامريكية، يمكن الاعتراف بقيمة العجول لغاية عمر ثلاثة اشهر صفر في الميزانية العمومية (FASB,2009a)، في الوقت الذي تتراوح فيه القيمة العادلة للعجول بعمر (٣–٦) أشهر بين (٢٠٠ و ٣٠٠ $) او اكثر في المناطق المنتجة في امريكا. *(Fischer & Marsh, 2013 : 59)*

تتفق الباحثان مع ماجاء به النظام المحاسبي الموحد في تقييم مواليد القطيع الانتاجي بالقيمة العادلة في تاريخ الولادة، وترى انه من الضروري تقييم جميع المواليد بالقيمة العادلة بغض النظر عن كونها ستخصص للقطيع الانتاجي او للقطيع التجاري. وان تقييم المواليد على وفق اي من الاساليب الاخرى المشار اليها اعلاه لاتعبر بصدق عن قيمة المواليد (النتاج)، فان المواليد لها قيمة وبعض انواع الاصول البيولوجية قيمتها مرتفعة، وان تجاهلها في الميزانية العمومية وعد قيمتها تساوي (صفر) قياس غير سليم، كما ان تثبيت قيمة الامهات واحتساب صافي كلفة انتاج المواليد ككلفة للمولود ايضا قياس غير سليم، حسب هذا الاسلوب كلفة المواليد تتأثر بشكل كبير بالعدد، فكلما كان عدد المواليد اكثر كلما انخفضت كلفة المواليد بسبب تأثيرات التكاليف الثابتة. كما ان قيمة الامهات تتغير عبر الزمن بالزيادة او بالنقصان حسب معدلات النمو والتحول الحياتي التي تمر بها، ومدى قدرتها على الانتاج، وجودة انتاجها. لذلك فأن تبني مدخل القيمة العادلة في تقييم المواليد يمثل الاسلوب الافضل وذلك لتقييم جميع المواليد في ذلك التاريخ على وفق نفس السياق، والمواليد ذات القيمة الاعلى كالعجلات التي ستخصص للقطيع الانتاجي ستقيم بشكل سليم على الرغم من ان كلفتها مساوية لكلفة انتاج العجول في ذات الحضيرة والتي ستخصص للقطيع التجاري، كما ان تبني مدخل القيمة العادلة في تقييم المواليد يؤدي الى اتساق قيمة المواليد المتشابهة سواءا كانت منتجة داخليا او مشتراة من السوق .

٢-٢-١: المؤيدون لتقييم الاصول البيولوجية على وفق مدخل الكلفة التأريخية

١- اشارا Michael & George ان تقييم الاصول البيولوجية على وفق مدخل الكلفة التاريخية يمثل اسلوب واضح ويمكن التحقق من النتائج، حيث ترسمل كافة التكاليف على الاشجار الى ان تصل فترة الاثمار او الخدمة، يتم استهلاكها الى نهاية عمرها الانتاجي، وفي نهاية عمرها الانتاجي يتم استبعادها (ازالتها) وانبات اشجار جديدة وبداية دورة حياة جديدة .*(Fischer & Marsh, 2013:66)*

٢- الممارسات التطبيقية مفهومة وقابلة للتحقق ويمكن تدقيقها. .*(Marsh & Fischer, 2013 :85)*

٣- تأثير التحول الحياتي على الاصول البيولوجية لايمكن قياسه بشكل موثوق، لذا يجب عدم الابلاغ عنه في كشف الدخل، كما ان ذلك التأثير ربما لايتحقق وبشكل خاص عند تعرض الثروة الزراعية للمخاطر.

٤- يمثل مدخل الكلفة مدخل راسخ ويوفر قياس موضوعي . *(هيئة معايير الابلاغ المالي الدولية، ٢٠١٢ :١٧٦٩)*

من وجهة نظر الباحثان انه قد يتخلل عملية قياس تأثير التحول الحياتي في الاصول البيولوجية بعض الصعوبات ولكن غالبا يمكن قياسها بشكل موثوق. فقد يظهر التحول الحياتي كزيادة في اوزان العجول او الابقار او الدجاج او زيادة عدد الحيوانات في القطيع بسبب عملية التكاثر، او حصاد المحاصيل الزراعية. عملية النمو والتكاثر في الاصول البيولوجية هي الحالة الطبيعية والحالة الاستثنائية هي اصابة الثروة الزراعية بالاوبئة او الامراض غير المسيطر عليها وزيادة معدلات النفوق عن الحد المسموح به.

٢-٢-٢ : المعارضون لتقييم الاصول البيولوجية على وفق الكلفة التأريخية

من اهم الحجج المقدمة ضد تقييم الاصول البيولوجية على وفق الكلفة التأريخية الآتي :

١- انها عاجزة عن احتساب عمليات التحول الحياتي الطبيعية للاصول البيولوجية على نحو ملائم كما فشلت في احتساب كلفة المواليد بشكل مستقل *(Rozentale & Ore, 2013: 61)*

٢- انها تهمل حقيقة تغير القيمة السوقية للاصول الزراعية بشكل سريع*((Rozentale & Ore, 2013: 61)* بسبب مؤثرات الاقتصاد والمناخ والآفات والامراض *(Brito, et al. ,بدون سنة: 22)* .

٣- تمكن المنتجين او ادارات الوحدات من التأثير في الدخل عن طريق اعادة تصنيف الاصول البيولوجية، فاذا كان الهدف تخفيض الدخل الخاضع للضريبة يتم الاعتراف بالماشية المحتفظ بها لغرض الانتاج على انها مقتناة بغرض البيع (حيث تقيم بالكلفة او السوق ايهما اقل). *(Fischer & Marsh, 2013:59)*

٤- مستخدمي الكشوفات المالية بحاجة الى معلومات تساعدهم في تقييم اداء ادارة المزرعة او الحقل بشكل صحيح وان المعلومات المالية المستندة على مدخل الكلفة التاريخية غير كافية للتقييم بشكل سليم . *(Rozentale & Ore, 2013: 61)*

٥- تطبيق هذا المدخل في بعض الاحيان يكون مكلفا، معقدا وحتما ستكون ارقام العائد مشكوك في ملائمتها. *(Cruijsen بدون سنة: 23)*

٦- ايرادات قطيع الماشية الظاهرة في حساب الارباح والخسائر تمثل الابلاغ عن كل من (المبيعات والنمو للماشية) اذن المبلغ في حساب نتيجة النشاط يتضمن مكونين، الاول يمثل صافي العوائد المكتسبة من مبيعات المواشي (قيمة المبيعات – الكلفة التأريخية – الماشية المكتسبة) والثاني النمو * ويمثل الفرق بين قيمة

الماشية اول المدة واخر المدة، وهذا الفرق ينشأ من التربية والنمو ناقص النفوق. وهذا يعني ان الكلف المنفقة لاتقود الى المكاسب المتحققة (Realized gain) في الفترة الحالية ولكنها تؤدي الى مكاسب للفترات اللاحقة.

٧- لايمكن الاعتراف بالدخل اثناء مراحل النمو كونه غير متحقق، مما يؤدي الى تأجيل الاعتراف بالايراد لفترات طويلة لبعض انواع الاصول البيولوجية، فأن غابات الصنوبر تحتاج الى (٣٠ سنة) لتبدأ بالانتاج . ***(هيئة معايير الابلاغ المالي الدولية ، ٢٠١٢ : ١٧٦٨)***

٨- قد تقيم الاصول البيولوجية باكثر او اقل مما يجب بسبب مشاكل تخصيص المصاريف غير المباشرة، وتداخل الانشطة الزراعية، مما يؤثر على مقدارصافي الدخل وبالتالي ينعكس على كل من مبلغ الضريبة المستحقة وتوزيعات الارباح وغيرها ***(23 : بدون سنة Cruijsen)***

٩- طبيعة النشاط الزراعي تجعل عملية تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل الكلفة معقدة وصعبة لانها تتأثر بعمليات التكاثر والنمو والنفوق فضلا عن التكاليف المشتركة وتخصيص التكاليف غير المباشر مصدر اخر للتعقيد . ***(Bohusova,et al.,2012: 525)***

وبسبب الانتقادات الموجهة الى مدخل الكلفة التاريخية في تقييم الاصول البيولوجية في الشركات الزراعية ، قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية تطوير معيار محاسبي دولي خاص بالزراعة وذلك لاهمية هذا النشاط، وتم طرح مسودة لعرض المشروع رقم (65) وقد احدث مشروع المعيار جدلا كبيرا ، ولايزال الجدل قائما لغاية يومنا هذا، وقد اصدر (IAS 41) "الزراعة" واصبح نافذا اعتبارا من ٢٠٠٣/١/١ وتم اعتبار المعيار خطوة راديكالية وخروج عن المألوف فقد جاء فيه "يجب قياس الاصول البيولوجية عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمتها العادلة مخصوما منها تكاليف البيع المقدرة*[٣] فيما عدا الحالة التي لايمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به ". ***(IAS 41, Par.12 : 2009)***

و "يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للوحدة الاقتصادية بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها تكاليف البيع المقدرة عند نقطة الحصاد[٤*] ويمثل هذا القياس كلفة المحصول في ذلك التاريخ عند تطبيق (IAS 2) "المخزون" او اي معيار دولي اخر". ***(IAS 41, Par.13: 2009)***

وهذا يعني يجب ان تقيم جميع الاصول البيولوجية والمنتجات الزراعية في الشركات الزراعية بقيمتها العادلة بغض النظر عن شكلها او الهدف من اقتنائها طالما يمكن قياسها بشكل موثوق به.

اشار Cruijsen ان (IAS 41) جاء بمحاسبة جديدة عن الاصول البيولوجية، لكل من الحيوانات والنباتات. ويرى ان السبب الاساسي لتقييم الاصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة لبيان ماتمر به تلك الاصول من عمليات النمو والتحول الحياتي في الكشوفات المالية، وذلك لضرورة بيان آثار التحول الحياتي للاصول البيولوجية في الشركات الزراعية بما يمكن مستخدمي الكشوفات المالية من تقييم اداء الوحدات الاقتصادية وموقفها المالي خلال فترة معينة بشكل سليم . ***(5 : , بدون سنة Cruijsen)***

---

[٣]* المقصود بتكاليف البيع المقدرة ، عمولة الوسطاء والمبالغ التي تفرضها الوكالات التنظيمية ومبادلات السلع ، والتكاليف الاخرى اللازمة لنقل الاصول الى السوق . (هيئة معايير الابلاغ المالي الدولية ، ٢٠١٢: ٢٠٥٥)

[٤]* الحصاد هو فصل المحصول عن الاصل البيولوجي او توقف العمليات الحيوية للاصل البيولوجي . (IAS 41, Par.5 :2009)

واكدا Fischer & Marsh على ان التحول الحياتي في الاصول البيولوجية يمثل شرط لاستمرار الانتاج ومن الممكن ان يؤدي الى النتائج الآتية :(*Fischer & Marsh, 2013 : 64*)

- تغيرات على الاصول البيولوجية اثناء النمو على شكل زيادة بالكمية او تحسين بالنوعية .
- تحلل الاصول مما يؤدي الى انخفاض الكمية او تدهور النوعية .
- اعادة انتاج الاصول البيولوجية من خلال عملية التوالد وخلق حيوانات ونباتات حية اضافية
- الحصول على منتجات زراعية جديدة مثل المطاط والشاي والحليب والصوف .

وان هذه التغيرات الطبيعية في الحيوانات او النباتات تعزز او تخفض المنافع الاقتصادية للوحدة الاقتصادية بشكل مباشر. على سبيل المثال ولادة عجل او حصاد البطاطة تشير الى تحقق ارباح قبل ان تتم عملية البيع .(*6 : بدون سنة Cruijsen)* . ويتفق Sedlacek مع هذا التوجه حيث قال ان مدخل الكلفة التاريخية عاجزا عن احتساب

قيمة التغيرات الناتجة عن عمليات التحول الحياتي الطبيعية للاصول البيولوجية على نحو ملائم . كما يهمل حقيقة تغير القيمة السوقية للاصول في الوحدات الاقتصادية ومنها الاصول البيولوجية . *Rozentale & Ore, 2013: (61)*

وتتفق الباحثان مع وجهة النظر هذه حيث ان مدخل الكلفة التاريخية يكون سليما في تاريخ شراء الأصل البيولوجي ولكن بعد فترة وجيزة ومع استمرار الأصل بالنمو فان حجمه وقيمته وقدرته على توليد المنافع الاقتصادية ستتغير، وهنا يعجز المدخل التقليدي بالتعبير عن قيمة التغير المرافق للاصل البيولوجي على مدى عمره الانتاجي بشكل سليم .

٢-٣: قياس الاصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة

عرفت القيمة العادلة بالمبلغ الذي يمكن مقابلة أصل او تسوية التزام بين اطراف مطلعة وراغبة في عملية تتم بحسن نية اثناء ممارسة العمل المعتاد بين اطراف ذات مصالح مستقلة . *(IAS. 41, para.8 : 2009)* ينسجم هذا التعريف مع تعاريف القيمة العادلة الواردة في المعاييرالمحاسبية الدولية الاخرى ومعيار الابلاغ المالي الدولي (١٣)

و تتحدد القيمة العادلة للاصل بناء على موقعه ووضعه الحاليين ، فان القيمة العادلة للماشية في مزرعة هي سعر الماشية في السوق مخصوما منها تكلفة النقل والتكاليف الاخرى لنقل الماشية الى ذلك السوق. *IAS 41,para 9 : (2009)*

ولمعرفة كيف يتم قياس قيمة الاصول البيولوجية على وفق القيمة العادلة يمكن الاسترشاد بالهرمية الآتية، مع الاخذ بالاعتبار ان من شروط الاعتراف بالأصل البيولوجي موثوقية القياس سواء كان بالقيمة العادلة او بالكلفة التاريخية.

٢-٣-١: هرمية قياس القيمة العادلة للاصول البيولوجية(مستنبطة من المعيار المحاسبي الدولي ٤١)

اولا : حال وجود سوق نشط للاصل البيولوجي أو المحصول الزراعي فإن السعر المعروض في ذلك السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل ، وإذا توافرت للوحدة الاقتصادية إمكانية الوصول إلى مختلف الأسواق النشطة فإنه يجب على الوحدة استخدام اكثر سوق مناسب، فعلى سبيل المثال إذا توافرت

للوحدة إمكانية الوصول إلى سوقين نشطين فإنه يجب عليها استخدام السعر في السوق المتوقع استخدامه. (IAS 41, para.17: 2009)

ثانيا : حال عدم وجود سوق نشط يتم استخدام واحد أو اكثر من الاساليب الآتية لتحديد القيمة العادلة: IAS (41,para.18 : 2009)

(أ) سعر آخر معاملة في السوق، بشرط ان لايوجد تغير كبير في الظروف الإقتصادية بين تاريخ المعاملة وتاريخ الميزانية العمومية .

(ب) أسعار السوق للاصول المماثلة مع تعديل لإظهار الفرق .

(ج) مراجع قياس للقطاعات مثل قيمة بستان فاكهة معبر عنها حسب طبق التصدير أو البوشل (مكيال للحبوب) أو الهكتار، أوقيمة الماشية معبرا عنها بالكيلو غرام من اللحم.

ثالثا: حال عدم توافر اسعار أو قيم من قبل السوق تمثل القيمة العادلة صافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر حالي محدد من قبل السوق قبل احتساب الضريبة لتحديد القيمة العادلة للاصل البيولوجي في موقعه ووضعه الحاليين. (IAS 41, para.20: 2009)

رابعا: حال تعذر قياس القيمة العادلة للاصل البيولوجي بموثوقية ، يتم قياس الاصول بالكلفة مخصوما منها اي استهلاك متراكم واية خسائر متراكمة من انخفاض القيمة ، وعندما تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بموثوقية، يجب على الوحدة القياس على وفق القيمة العادلة .(IAS 41, para.30: 2009) في بعض الاحيان تكون كلفة الأصل البيولوجي مساوية تقريبا لقيمته العادلة وذلك في ظل الظروف الآتية: (Cruijsen بدون سنة : 9)

١- قليل من عمليات التحول الحياتي حدثت منذ تاريخ شراء الأصل البيولوجي (تحمل الكلفة المبدئية) مثل القيمة العادلة لاشجار الفواكه المشتراة بوقت قصير قبل تاريخ الميزانية .

٢- تأثير التحول الحياتي على السعر غير مادي مثل النمو الاولي لنباتات دورة حياتها (٣٠ سنة) مثل غابات او مستعمرات الصنوبر.

٣- عندما تكون دورة الحياة سريعة، دورة حياة المنتوج قصيرة، ممكن الرقابة عليها بشكل كبير في نظم الزراعة مثل انتاج الفطر او فروج اللحم فان كل من عمليات التحول الحياتي وحصاد المنتوج تتم خلال نفس الفترة المالية .

بينما يكون الاختلاف كبير بين القيمة العادلة والكلفة التاريخية للاصل البيولوجي عندما تمتد الانشطة الزراعية لعدة سنوات من تاريخ الانشاء (التكوين) الى تاريخ الحصاد مثل نمو الاشجار في غابة نباتات . ففي ظل مدخل الكلفة التاريخية لايتم الاعتراف بالدخل لحين موسم الحصاد الاول، وقد يكون بعد (٣٠ سنة) . في حين يتم الاعتراف بالدخل اثناء مراحل نمو النبات بشكل سنوي لغاية تاريخ الحصاد في ظل مدخل القيمة العادلة . Sedlacek, (2010 : 66)

من وجهة نظر الباحثان ان القيمة العادلة للاصول البيولوجية ينبغي ان تتحدد وفقا لخصائصها ومدى مستوى نشاط السوق، وقد تكون القيمة العادلة للاصل البيولوجي مقاربة لكلفته في مرحلة الاكتساب، ولكن بمرور الوقت تتزايد عمليات التحول الحياتي وينتج عنها تغيرات كمية ونوعية في الاصول وكلما امتدت دورتها الانتاجية ابتعدت القيمة العادلة عن الكلفه المبدئية مما يتطلب عدم الابلاغ عن كلفة الاصول البيولوجية في الكشوفات المالية كلما كانت هناك امكانية لتحديد قيمتها العادلة بموثوقية .

٢-٣-٢ : المؤيدون لقياس الاصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة

قدمت الحجج الآتية لتدعيم القياس على وفق مدخل القيمة العادلة:

١- حل مشكلة عدم التجانس في تقييم الاصول البيولوجية المقتناة بغرض البيع والأصول البيولوجية المقتناة بغرض الانتاج من ناحية و الاصول المنتجة داخليا (المواليد) والاصول المشتراة من جهة اخرى. *(22 : بدون سنة Cruijsen)*

٢- تجاوز محددات وتعقيدات التقييم على وفق مدخل الكلفة التاريخية ، *(Bosch,2012 :130)* الذي ينتج عنه قيم اكثر او اقل مما يجب مما يقود الى توزيعات اكثر من الارباح الفعلية.

٣-تتوافرالعديد من اسواق الاصول البيولوجية ويمكن ان تكون القيمة العادلة اكثر فاعلية من الكلفة التأريخية *(Fischer & Marsh, 2013:64)* وان القيم المستندة الى السوق اكثر وضوح وسهولة في التطبيق *(Bosch,2012 :130)*

٤- ان الاعتراف بالايراد اثناء فترة النمو وقبل البيع يتم بسبب ان المنافع الاقتصادية للاصول البيولوجية تزداد خلال الفترة المحاسبية، وان التحقق مؤكد ولكنها قضية وقت، فأن الاغنام او الماعز كلما تقدمت في العمر (لغاية سن معينة) ستكون قيمتها السوقية اعلى وكذلك الحال بالنسبة لاشجار الصاج الكبيرة فان اسعارها اعلى من الشجيرات الجديدة، وان عملية بيع الاصول البيولوجية يمكن ان تحدث في اي وقت اثناء مراحل نموها. *(Fischer & Marsh, 2013 : 65)*

٥- ترتبط القيمة العادلة للأصول البيولوجية بشكل مباشر بمقدار التغير في المنافع الاقتصادية المتوقعة للوحدة . ويعتبرتقييم الأصول البيولوجية على وفق هذا المدخل اكثر موثوقية من قيمتها على وفق مدخل الكلفة التاريخية. *(Bartunkova,2013:5)* ، كما يساهم هذا المدخل بتخفيض مخاطر عدم الابلاغ عن الدخل خلال الفترة الى ادنى مستوى . *(Lalic, et al., 2012 :232)*

٦- تعد القيمة العادلة للاصول البيولوجية اكثر ملائمة لانها توفر مؤشرات افضل حول المنافع الاقتصادية المستقبلية للوحدة. *(22 : بدون سنة Cruijsen)*واكثر امانة (صدق) في تمثيل واقع التحول الحياتي للاصول البيولوجية، مما يمكن مستخدمي الكشوفات المالية من تقييم اداء الوحدات وموقفها المالي خلال فترة معينة بشكل سليم . *(Rozentale & Ore,2013: 62)*

٢-٣-٣ : المعارضون لقياس الاصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة

الآتي بعض الحجج التي تقدم بها المعارضون لقياس الاصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة

١- أرتأوا Argiles واخرون ان تغير اساس التقييم والانتقال من مدخل الكلفة التاريخية الى مدخل القيمة العادلة في القطاع الزراعي اثار قضايا سلبية. كتذبذب صافي الدخل ومنح الفرص للأدارة بالتلاعب وارتفاع كلف التقييم عن المنافع المتأتية منها. *(Argilés, et al., 2009: 2)*

٢- عدم وجود نظام منهجي لتحديد القيمة العادلة يمثل عائق رئيسي لتحسين الابلاغ المالي .

٣- تعدد بدائل القياس المسموح بها (لتحديد القيمة العادلة بموجب IAS 41) تقود الى عدم الاتساق والثبات في القياس في الوحدات الاقتصادية داخل البلد الواحد مما يؤثر على عملية المقارنة.*(Elad & Herbohn, 2011: 121)*

٤- اعادة التقييم بشكل سنوي لكافة الاصول البيولوجية يمثل مصدر قلق لان هذا الاجراء مكلفا ويستغرق وقت طويل . (Marsh, & Fischer 2013 :84)

٥- صعوبه تحديد القيمة العادلة لبعض الاصول البيولوجية ، وخاصة تلك التي ليس لها سوق نشط . او عندما يحدث تغير في حال السوق وبشكل خاص عندما تكون الاصول البيولوجية طويلة الآجل .(Bartunkova, 2013 :5)

٦- اشارا Michael & George ان التقييم على وفق القيمة العادلة انحرف بعيدا عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما. واصبحت القوائم المالية معتمدة على كثير من الاراء والتقديرات الشخصية، وغالبا تعبر القيم عن رأي ولاتمثل ادلة دامغة . .(Fischer & Marsh,2013:66)

٧- هناك شكوك حول موثوقية قياس الاصول البيولوجية على وفق القيمة العادلة في ظل عدم وجود اسواق نشطة.(Bartunkova,2013:5) مما يسبب اضعاف للمعلومات المحاسبية، ويعرض المدقق الى صعوبة ابداء الرأي كما يسبب ارباك للمستخدمين مما يخلق دافع للتقاضي، كما يمثل دعوة واضحة للمحتالين. (Fischer & Marsh, 2013: 66)

٨- الكشوفات المالية ممكن ان تكون مضللة حيث توفر القيمة العادلة مجال للتلاعب، ويمكن ان تمارس الوحدات ادارة الارباح في السنوات السيئة، عن طريق الاستعانة بمقيم يقوم بتقييم الاصول باكثر مما هي عليه ((Rozentale & Ore, 2013: 62

٩- النقطة الاكثر اثارة للجدل في IAS 41 الاعتراف بفروق القيمة العادلة للاصول البيولوجية ناقصا تكاليف البيع كايرادات او مصروفات في كشف الدخل. (يتم الاعتراف بالايراد خلال فترة النمو وقبل ان يتم البيع ، بغض النظر عن تحقق الايراد) مما يؤدي الى توقعات غير واقعية للارباح القابلة للتوزيع بين المساهمين، وخلق ضغط على الوحدات عند الاعلان او توزيع ارباح للمساهمين كما ان الاعتراف بالايراد قبل التحقق يزيد من تذبذب الارباح، وتقلب الدخل مما يثير قلق بشأن الضرائب . (Marsh, & Fischer 2013 :85)

١٠- من وجهة نظر Elad استخدام مدخل القيمة العادلة في القطاع الزراعي يخدم مصالح المستثمرين الرأسماليين ويتعارض مع مصالح الجمهور ، كما توجد كثير من المعوقات لتطبيق IAS 41 في كثير من الدول الصناعية والبلدان النامية . (Elad ,2007 : 774)

مما تقدم يظهر هناك تباين في وجهات نظر الباحثين بخصوص المدخل المناسب لتقييم الاصول البيولوجية، فالبعض يرى مدخل القيمة العادلة، مدخل نظري معقد لايمكن تطبيقه على ارض الواقع في حين تبنت العديد من الشركات الزراعية في كثير من دول العالم هذا المدخل في قياس الاصول البيولوجية ، منذ سنة ٢٠٠٣ ، على وفق المعيار المحاسبي الدولي ٤١. وان تفضيل مدخل الكلفة التاريخية في قياس الاصول البيولوجية يعود الى ممارسة القياس على وفق هذا المدخل لسنوات طويلة ، ولكن من وجهة نظر الباحثان ان مدخل القيمة العادلة يوفر معلومات اكتر ملائمة للتعبير عن قيمة الاصول البيولوجية اثناء مراحل نموها ، على الرغم من وجود بعض المحددات التي تؤثر في عملية القياس المحاسبي .

المبحث الثالث : جودة المعلومات المحاسبية

٣-١ : مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

حدد الهدف الأساسي للإبلاغ المالي بتوفير معلومات مالية ذات جودة عالية تتعلق بالوحدات الاقتصادية، مفيدة لكل من المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ قرارات تتعلق بتجهيز الوحدة بالموارد . *(HKICPA,2011:8)* وان توفير معلومات ذات جودة عالية عملية مهمة لأنها تؤثر بشكل ايجابي على مجهزي رأس المال وأصحاب المصالح الآخرين لاتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان والقرارات الأخرى المشابهة لتخصيص الموارد وزيادة كفاءة السوق بشكل عام. *(Beest et al., 2009 :3)*

وعرفت الجودة (Quality) بالمدى الذي تعكس المعلومات المحاسبية الموقف الاقتصادي للوحدة بشفافية (Transparency) [٥]* *(Ball,et al.,2003:237,footnote)*

من وجهة نظر (FASB) المعلومات الجيدة، هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، ولكي تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة منها، ينبغي أن تتوافر فيها مجموعة من الصفات، يطلق عليها الخصائص النوعية *(Spiceland et al., 2001: 18)* وقد عرفت وفقا للإطار المفاهيمي الصادر عن المشروع المشترك لمجلسي المعايير المحاسبية FASB وIASB بأنها الصفات والمفاهيم التكميلية التي تسهم في زيادة فائدة المعلومات المحاسبية لأغراض الإبلاغ المالي والتحليل. وقد صنفت تلك الخصائص الى *(IFRS Foundtion,2015: 27)*

الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية : تتمثل بخاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق .

والخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المحاسبية : وتشمل كل من القابلية على المقارنة ، القابلية للفهم ، التوقيت المناسب والقابلية على التحقق .

ستخدام القيمة العادلة بدل من الكلفة التاريخية ، عند مناقشة القيمة التنبؤية لمعلومات الإبلاغ ا يمكن التمييز بين الخصائص النوعية الأساسية و الخصائص النوعية التعزيزية بالاعتماد على مدى التأثير في منفعة المعلومات، و لايمكن للآخيرة جعل المعلومات مفيدة للقرارات اذا كانت المعلومات غير ملائمة او لاتمثل الظواهر بصدق ، *(IASB,2008: 41)* ولكنها يمكن أن تحسن منفعة القرار من خلال التمييز بين المعلومات الاكثر منفعة والمعلومات الأقل منفعة. *(IASB,2008:38)*

٣-٢ : الخصائص النوعية الاساسية : Fundamental qualitative characteristics
(IFRS Foundtion,2015: 27)

وقد حددت تلك الخصائص في الإطار المفاهيمي للمشروع المشترك لـ FASB وIASB بالملاءمة والتمثيل الصادق للظواهر والأحداث ذات الصلة، وتعزز فائدة المعلومات اذا كانت لها القابلية على المقارنة والقابلية على التحقق وفي التوقيت المناسب والقابلية على الفهم . *(HKICPA,2011:14)*

٣-٢-١ : الملاءمة (Relevance) : يشار لها بقدرة المعلومات على احداث اختلاف اوتغييرفي القرارات المتخذة من قبل المستخدمين *(IASB,2010:14)*، ويكون للمعلومات المحاسبية القدرة على إحداث تغيير في إتجاه القرارات عندما تكون لها قيمة تنبؤية predictive value وقيمة توكيدية confirmatory value . ويكون

[٥] * عرفت الشفافية بقدرة المستخدمين على رؤية الاحداث الاقتصادية للوحدة من خلال الكشوفات المالية

للمعلومات المحاسبية قيمة تنبؤية عندما تمتلك القدرة على إستخدامها كمدخل إلى العمليات المتبعة من المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، في حين تكون للمعلومات المحاسبية قيمة توكيدية عندما توفر تغذية راجعة حول عمليات التقييم السابقة . ((Achim & chis,2014:95)

وتعد القدرة التنبؤية المؤشر الاكثر اهميه للملاءمة من اجل فائدة القرار، ويمكن قياسها بأستخدام ثلاثة عناصر : (Beest et al.,2009 :10)

١- قياس مدى توفير الكشوفات المالية نظرة تطلعية (مستقبلية) : تضمين التقرير المالي افصاحات حول توقعات المدراء عن نشاط الوحدة للسنوات المستقبلية والتي تعتبر ملاءمة لأصحاب رؤوس الأموال والمستخدمين الآخرين للتقارير السنوية ، ووسيلة تساعد الإدارة للوصول الى معلومات خاصة لتوفير تنبؤات غير متاحة لأصحاب المصالح الآخرين .

٢- قياس مدى افصاح التقارير السنوية عن معلومات متعلقة بالفرص ومخاطر الأعمال : ان دراسة (Jonas&Blanchet,2000) تشير الى ان تكامل المعلومات المالية وغير المالية ، مع الإشارة إلى القدرة التنبؤية والمعرفة التي يمكن الحصول عليها عن الفرص الضائعة وتجنب المخاطر ، يمكنها توفير نظرة عن السيناريوهات المستقبلية المحتملة للوحدة . (Tsoncheva,2015:55) وتكون المعلومات مفيدة لقرار ما اذا كان بأمكانها تخفيض عدم التأكد المتعلق بالمتغيرات ذات الصلة بالقرار. (كام ، ٢٠٠٠ : ٧٠٢)

٣- قياس مدى استخدام الوحدة للقيمة العادلة : تشير الدراسات السابقة الى ا لمالي ، يقال عادة أن محاسبة القيمة العادلة توفر معلومات أكثر ملاءمة من الكلفة التاريخية ، لأنها تمثل القيمة الحالية للأصول بدلا من سعر شرائها (السعيري ومردان ،٢٠١٣: ٢٣٠) وتدل توجهات كلا المجلسين FASB و IASB في الوقت الحاضر باصدار معايير تسمح بمزيد من محاسبة القيمة العادلة لزيادة الملائمة في معلومات الابلاغ المالي ، على اعتبار القيمة العادلة احدى الطرق الاكثر اهمية لزيادة ملاءمة المعلومات . (Barth et al.,2001:97) كما تساهم القيمة التوكيدية بملاءمة معلومات الابلاغ المالي، ويكون للمعلومات قيمة توكيدية ، اذا أكدت صحة التوقعات السابقة أو غيرتها ، فهي تعادل قيمة التغذية الراجعة. فأذا كانت معلومات التقارير السنوية توفر لمستخدميها تغذية راجعة عن صفقات أو أحداث سابقة ، فان هذا يساعدهم في تأكيد أو تغيير توقعاتهم . (Tsoncheva,2015:55)

٣-٢-٢: التمثيل الصادق (Faithful representation) : تشير هذه الخاصية الى التعبير عن الظواهر الاقتصادية عن طريق الارقام والكلمات بشكل صادق ، ولتمثيل الظواهر الاقتصادية بصدق ينبغي أن تكون المعلومات الظاهرة في التقارير المالية كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء المادية . (HKICPA,2011: 15)

وقد اشار (Botosan,2004) الى صعوبة قياس التمثيل الصادق بشكل مباشر عن طريق تقييم التقرير السنوي فقط (Beest et al.,2009 :12) ، لذلك ركزت الدراسات السابقة على وكلاء لقياس صدق تمثيل المعلومات المبلغ عنها عن الاحداث والظواهر الاقتصادية ومنها (الحيادية / الاكتمال/ التحرر من الأخطاء المادية / وغيرها) (Braam& Beest , 2013 :10) . من مواصفات المعلومات الممثلة للظواهر بصدق الآتي:

اولا : الخلو من التحيز : Free from bias لا يخلو التقرير السنوي من التحيز تماما ، فعند عرض الظواهر الاقتصادية في التقارير السنوية ، والتي غالباً ما تقاس في ظل ظروف عدم التأكد ، وكذلك عند أدراج العديد من التقديرات والافتراضات في القوائم المالية . فان الخلو التام من التحيز لايمكن ان يتحقق ، ولكن مستوى معين من الدقة ضروري لمعلومات الإبلاغ المالي ومنفعة القرار.(IASB,2008:37) ، ومن المهم اختبار المبررات المقدمة لمختلف التقديرات والافتراضات الواردة في القوائم المالية ، وإذا كانت المبررات سليمة وقانونية فمن المحتمل أن تمثل الظواهر الاقتصادية بدون تحيز.(Jonas & Blanchet,2000:362)

ثانيا : التحرر من الاخطاء المادية: Freedom from Material error إن استخدام المبادئ المحاسبية من قبل معدي الكشوفات المالية تزيد من احتمال الفهم الكامل لطرق القياس بصورة جيده ، مما يخفض من امكانية وجود اخطاء مادية غير مقصودة في تلك الكشوفات . فضلا عن ذلك عندما تكون المبادئ المحاسبية المختارة مقدمة بشكل واضح تزيد من احتمالية كشف التحريفات لكل من مستخدمي الكشوفات المالية والمدقق . (Jonas & Blanchet, 2000 :362)

ثالثا : الاكتمال : (Completeness) من متطلبات التمثيل الصادق أن تكون المعلومات المحاسبية كاملة مع مراعاة قيد التكلفة . ويعني جميع المعلومات اللازمة لتحسين فهم المستخدمين عن الاحداث التي يتم الإبلاغ عنها وتعزيزها بالمعلومات الوصفية والايضاحات اللازمة كأن يتم وصف نوعية وطبيعة بعض البنود والظروف التي سوف تؤثر في نوعيتها وطبيعتها (Botosan, 2004 :289)

وبالسياق نفسه ورد في مسودة الأطار المفاهيمي للأبلاغ المالي بأنه تصوير كامل يشمل جميع المعلومات الضرورية للمستخدمين لفهم الظاهرة التي صورت بما في ذلك جميع الايضاحات والتفسيرات الضرورية . IFRS (foundation, 2015 :29)

٣-٣: الخصائص النوعية التعزيزية : Enhancing qualitative characteristics

تساهم الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات بتعزيز منفعة المعلومات وتساعد على تحديد اي من الطريقتين ينبغي ان تستخدم لعرض الظواهر عندما تتساوى بموجبهما كل من الملائمة والتمثيل الصادق للمعلومات . (HKICPA,2011:16) وحددت تلك الخصائص على وفق الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي للمشروع المشترك بين FASB ,IASB الصادر سنة ٢٠١٠ بالأتي :

٣-٣-١: القابلية على المقارنة : (Comparability) تتمثل الجودة بالمعلومات عندما يتمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والإختلاف بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية . (IASB,2008:39) او التعرف على الجوانب الحقيقية لاوجه الشبه والاختلاف بين اداء وحدة او عدة وحدات لفترة مالية واحدة او على مدى عدد من الفترات المالية . (Elfaki,2015:155) ويشير الاتساق أو الثبات (Consistency) الى تطبيق نفس الأساليب والطرق المحاسبية لعدد من الفترات المالية داخل الوحدة ، او تطبيقها لنفس الفترة المالية من قبل مجموعة من الوحدات . ويتم تفعيل الاتساق عن طريق الاشارة الى مدى التغيرات التي حدثت في الوحدة خلال الفترة ليتسنى للمستخدمين اخذها بنظرالاعتبار. (ابراهيم ، ٢٠٠٩ : ١٢)

٣-٣-٢: القابلية على التحقق : Verifiability تعني أن القياس المحاسبي موضوعي ، وان المعلومات المقدمة يمكن اختبارها من قبل عدد من المحاسبين والاجماع بأن لها نفس قيم المعاملات (Barlev& Haddad,2003:386) وأن المعلومات المحاسبية ينبغي أن تكون قابلة للتحقق لتوفر توكيد مناسب للمستخدمين بخلوها من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها كونها تمثل بصدق الاحداث والظواهر الاقتصادية (HKICPA,2011: 17)

٣-٣-٣: التوقيت المناسب : Timeliness وتعني ان المعلومات المحاسبية ينبغي أن تكون متاحة لمتخذي القرارات الاقتصادية قبل ان تفقد قابليتها على التأثير في القرارات. . وعادة المعلومات الاقدم تكون اقل فائدة (IFRS Foundtion,2015: 32) ولقياس جودة المعلومات في التقرير السنوي ، يتم قياس خاصية التوقيت المناسب باستخدام اللوغاريتم الطبيعي لعدد الايام بين نهاية السنة المالية وتاريخ توقيع تقرير المدقق بعد نهاية السنة المالية . (Braam & Beest , 2013 :12) ومن منظور اخر قدم Basu,1997 نموذج لقياس هذه الخاصية عن طريق العلاقة بين الارباح وعوائد الاسهم ، حيث ان توقيت الاعتراف بالدخل قد ينتج عنه خسائر اقتصادية تنعكس على القيمة السوقية للسهم . (الشجيري والمزوري ، بدون سنة : ٧)

٣-٣-٤: القابلية على الفهم :Understandability أن المعلومات الاكثر قابلية على الفهم هي تلك المعلومات ألاكثر فائدة لمتخذي القرارات ، وتزداد القابلية على الفهم عندما تكون المعلومات مصنفة ، مخصصة ومقدمة بشكل واضح ومختصر . وتتعزز جودة المعلومات كلما تمكن المستخدمون من فهم معناها . HKICPA,2011: (17) وتساعد الايضاحات السردية بشكل خاص على فهم المعلومات ، كما ان وجود جداول واشكال بيانية يحسن الفهم عن طريق ايضاح العلاقات وضمان الايجاز . واذا كانت هناك مصطلحات تقنية لابد منها خاصة بقطاع او صناعة معينة ، فأن الايضاح بقائمة للمصطلحات ربما يزيد من فهم المعلومات . (Beest et al.,2009 :14)

٣-٤: أنعكاسات استخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :إن اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يتطلب اختبار أثرها على الخصائص الأساسية التي من شأنها جعل المعلومات المحاسبية مفيدة للمستخدمين (Ernest & Young , 2010:2). وسيتم التركيز على تأثير تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة كعناصر اساسية في الشركات الزراعيةعلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

٣-٤-١ : انعكاسات مدخل القيمة العادلة على الخصائص النوعية الاساسية للمعلومات المحاسبية :

اولا : الملاءمة : لقد ازداد تركيز واضعي المعايير على خاصية الملاءمة وتوجيه القياس في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولية الصادرة في السنوات الاخيرة نحو مدخل القيمة العادلة، كونه يوفر معلومات اكثر ملائمة وحداثة لكل من المستثمرين والمقرضين والمستخدمين الآخرين، ومفيدة في تقييم اداء الوحدات والتنبؤ بوضعها المستقبلي (التدفق النقدي ومركزها المالي).. (Kazmouz,2010:22) وان لتغير المبادئ المحاسبية في الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي من مبدأ الكلفة التاريخية الى مبدأ القياس يعزز ويدعم التوجه نحو القيمة العادلة واسس القياس الاخرى لتحقيق اهداف الابلاغ المالي .

في الشركات الزراعية، تمثل الأصول البيولوجية عناصر الانتاج الاساسية، واثناء العمليات الانتاجية ممكن ان تكتسب او تخسر الوحدة جزء من مواردها. ولغرض اعداد كشوفات مالية ذات جودة عالية، لابد من الاهتمام بكل من عملية التصنيف وطريقة التقييم لأنها تؤثر بشكل مباشر في جميع الكشوفات المالية. وان القياس على

وفق مدخل القيمة العادلة في الانشطة الزراعية من الاهمية ، كونه يسمح بالاعتراف وقياس تغيرات النمو والتحول الحياتي على وفق القيم الجارية وعلى مدى عمر الأصل البيولوجي.

(من تاريخ الانبات لحين موسم الحصاد الاول او قلع الاشجار) مما يساهم بتخفيض مخاطر عدم الابلاغ عن الدخل خلال الفترة الى ادنى مستوى. *(Lalic,et al.,2012 :233)* وبشكل متسق اشار Yanou ان مدخل القيمة العادلة افضل من يعكس التحول الحياتي للأصول البيولوجية في الكشوفات المالية ، ومن الضروري بيان تأثيرات النمو والتحول الحياتي لمساعدة مستخدمي الكشوفات المالية في تقييم اداء الوحدة وموقفها المالي في فترة معينة ، تلك التأثيرات (التحول الحياتي) قد تعزز او تخفض المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة للوحدة. (Yanou, 2001:). لذلك تعتبر القيمة العادلة اكثر ملائمة من الكلفة التاريخية لانها توفر مؤشر افضل عن المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة. *(Paterson,2001)*

وقد اثبتت كثير من الدراسات السابقة ان المعلومات المستندة على مدخل القيمة العادلة لاتحقق فقط رغبات المستثمرين بل كافة فئات المستخدمين في الحصول على معلومات موضوعية تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، لذا لابد ان تكون المعلومات متسقة ومتوافقة مع احتياجات الادارة والمقرضين . *(برغام والاغا ، ٢٠١٣ :١٣)* ومن وجهة نظر الاقتصاد العالمي تمثل القيمة العادلة القياس الاكثر اهمية للمستثمرين ، لتخفيض تعقيدات القواعد المحاسبية وزيادة شفافية التقارير المالية .*(Enahoro & Jayeoba,2013:1177)*

وقد بين كل من Rozental & Ore ان مؤيدي القيمة العادلة اكدوا بان المعلومات المنتجة على وفق القيمة العادلة تعزز من منفعة القرارات ، الشفافية والوقتية كونها تعكس حال السوق في ذلك الوقت . فأن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة توفر معلومات اكثر وقتية كما انها تلائم قرارات الاستثمار ودعم الادارة. *Rozental & Ore, 2013:62)*

تتفق الباحثان مع وجهات نظر الباحثان المشار لهما اعلاه على ان قياس الأصول البيولوجية على وفق القيمة العادلة يحسن من ملاءمة المعلومات، لامكانية عكس القيم الجارية لمراحل التحول الحياتي المختلفة للأصول مما يعزز القدرة التنبؤية للمستخدمين على تقدير المنافع المستقبلية للأصول وتوقيتاتها بشكل افضل، كما ان الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة الناجمة عن عمليات التحول الحياتي في الكشوفات المالية لتلك الفترة تعزز من وقتية وشفافية المعلومات المقدمة.

ثانيا : التمثيل الصادق : يرى Cruijsen في ظل مدخل الكلفة التاريخية توجد صعوبة في احتساب الكلفة الحقيقية للأصول البيولوجية وذلك لاختلاف عملية التحول الحياتي من حيث التوقيت بشكل مادي عن انماط تكبد التكاليف. كما يتعذر تمثيل قيمة حمل او عجل مولود حديثا او بوشل من القمح بصدق في ظل هذا المدخل . فضلا عن ذلك قياس كلفة الأصول البيولوجية في بعض الاحيان اقل موثوقية من قيمتها العادلة بسبب المنتجات المشتركة وتوزيع التكاليف المشتركة بشكل كيفي (اعتباطي) بين نتائج التحول الحياتي ، ممكن ان يؤدي الى حالة يصعب فيها تحديد العلاقة بين المدخلات والمخرجات. *(23 : بدون سنة Cruijsen)* واكدوا Athanasios وأخرون ان القيمة العادلة اكثر ملائمة لطبيعة الأصول البيولوجية كونها تمثل بصدق واقع التحول الحياتي، كما انها تضمن الاعتراف بتأثير التحول الحياتي وتغيرات الاسعار في التقارير المالية وقت حدوثها. *(Athanasios, et al.,2010:223)*

من وجهة نظر Enahoro & Jayeoba الكلفة التاريخية لاتمثل بصدق الواقع الاقتصادي ، لتعقد الادوات المالية، وفي اي وقت لم يتم الابلاغ عن القيمة السوقية للأصول يمكن التلاعب بالقيم عن طريق انتقاء الأصول لغرض البيع او الشراء. لذلك فهي طريقة توفر للمدراء فرصة بتمهيد الدخل عن طريق زيادة الاحتياطيات والمبيعات الانتقائية للاوراق المالية *(Enahoro&Jayeoba,2013:1172)*

تتفق الباحثان مع وجهة نظر الباحثيين اعلاه وترى ان التلاعب ممكن ان يحدث في الشركات الزراعية عن طريق تغيير تصنيف الأصول البيولوجية من كونها مشتراة بهدف الانتاج فتقيم على اساس الكلفة وعند الحاجة يعاد تصنيفها كأصول مشتراة بهدف البيع وتقيم على اساس الكلفة او السوق ايهما اقل.احد اساليب تمهيد الدخل .

وفي السياق نفسه اشار Landsman الى قضية التلاعب بالقيمة، ولاحظ ان الاعتماد على تقديرات الادارة في تقييم الأصول والالتزامات تسبب مشكلة عدم تناسق المعلومات . وتبرز هذه المشكلة كلما كان للادارة حرية تتعلق بالتوقيت وتعديل المبالغ غير المرتبطة بالسوق (مبالغ لمعاملات سابقة) مما تسبب مخاطر اخلاقية او مخاطر سؤ الاختيار(اختيار معكوس) *(Landsman,2007:26-27)*

يرى Bohusova واخرون وجود سوق نشط للاصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية في نقطة الحصاد يمثل افضل دليل للقيمة العادلة. وبين Nishikawa ان الادلة التفصيلية حول موثوقية قياس القيمة العادلة ضرورية مع مراعاة الأصول البيولوجية طويلة الاجل في ظل عدم وجود سوق نشط. *(Bohusova,et al.,2012:524)*

وقد اوضح Coopers ان التقلبات الكبيرة في اسعار المنتج الاخير لاتمثل مبررا لتقرير عدم الموثوقية بشكل واضح ، كذلك عدم وجود توجيه لاسعار السوق للأصول ذات دورة الحياة الطويلة لاتمثل حجة لعدم قياس الأصل بالقيمة العادلة. فقط عندما يكون الأصل متفرد وذو طبيعة خاصة جدا ربما يكون التقييم غير موثوق ولايمكن الاعتماد عليه او الوثوق به بشكل واضح. (Clearly unreliable) *(Coopers,2009:8).*

ومن جانب اخر اوضح Hoffman واخرون بانه غالبا ما تكون القيمة العادلة للأصول البيولوجية غير موثوقة بشكل كبير وذلك لان الحصاد قد يحدث مرة او مرتين خلال السنة مما يترتب عليه حركة كبيرة بالاسعار بين مواسم الحصاد يمكن ملاحظتها. وان اسعار السوق لاتمثل اساس موثوق للقيمة العادلة للسلع المستمرة بالنمو، وبشكل خاص اثناء فترة النمو . لذلك لايمكن تقييم الأصول البيولوجية بأسعار السوق، لأنه غالبا لايوجد سوق للأصول غير الناضجة (كالبرتقال الأخضر على سبيل المثال) (Hoffman,2000:). ويتفق معه بالرأي كل من Knechtle & Attenslander على ان تحديد القيمة العادلة غالبا غير موثوق به وذلك بسبب المخاطر الكبيرة التي تسود البيئة الزراعية كالامراض وسؤ المناخ، والتي من الممكن ان تصيب الانتاج وحتى لو حددت القيمة العادلة في احدى مراحل النمو، فأن المخاطر موجودة لغاية تاريخ الحصاد على سبيل المثال نمو الاخشاب. *(Behusova,et al .,2012:524)*

حسب IAS.41 الحالة العامة هي امكانية قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية بموثوقية، ولكن في ظل ظروف معينة قد يتعذر ذلك، عندما لاتكون لبعض الأصول اثناء الاعتراف الاولي او اثناء بعض مراحل النمو والتحول الحياتي قيمة سوقية واضحة وبشكل خاص الأصول البيولوجية الحاملة bearer assets ولغرض عدم تشجيع الوحدات على الاجتهاد في تقدير القيمة العادلة مما يعرضها الى احتمال التلاعب ويؤثر على مقابلة الخصائص النوعية لمنفعة المعلومات المالية كالقابلية على المقارنة والقابلية على التحقق. ورد في الفقرة (٣٠) من

المعيار المحاسبي الدولي(٤١) حلا لتلك الظروف بقياس الأصول البيولوجية على وفق الكلفة التاريخية وتعزيز ذلك بالافصاحات لحين التمكن من تحديد القيمة العادلة بموثوقية.

من وجهة نظر الباحثان القيمة العادلة للأصول البيولوجية في ظل خصائصها الفريدة من نمو وضمور وتكاثر ونفوق اكثر تمثيلا للواقع من الكلفة التاريخية بالرغم من صعوبة التطبيق في بعض الاحيان، وعند تطبيق متطلبات IAS.41 غالبا تتحقق الموثوقية في القياس .

٣-٤-٢: الخصائص التعزيزية للمعلومات

اولا : القابلية على المقارنة : تدويل المعايير المحاسبية بين عدد من الدول حول العالم يتوقع منها تحسين جودة المعلومات المقدمة في تقارير الابلاغ المالي وزيادة قابليتها على المقارنة . ***(Gallery,2006:1)***

وعند تبني مدخل القيمة العادلة في القياس يتم التعامل مع الأصول البيولوجية المتشابهة بنفس اسلوب القياس والابلاغ عنها بغض النظر عن كونها مشتراة او منتجة داخليا مما يعزز عملية المقارنة (Paterson,2001:) كما ان القيم المستندة الى اساس السوق اكثر قابلية للمقارنة من قياسات الكلفة التاريخية التي تتضمن العديد من التقديرات).

ومن الناحية الاخرى اشارت بعض الدراسات الى وجود عدة طرق مسموح بها لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية تعيق عملية المقارنة بين الشركات الزراعية داخل القطاع وفشلها في تعزيز المقارنة الدولية للممارسات المحاسبية . ***(Elad & Herbohn, 2011:91)***

من وجهة نظر الباحثان ان الهرمية المحددة بالمعيار المحاسبي الدولي ٤١ ترشد معدي التقارير الى كيفية تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق به وحسب الاولوية، كما جاء في معيار الابلاغ المالي الدولي (١٣) ضرورة الافصاح عن الاساليب المستخدمة في قياس القيمة العادلة. هذه الافصاحات تساعد مستخدمي المعلومات على فهم اسباب الاختلاف بين اقيام الأصول البيولوجية بين الوحدات ان وجدت. ولاتؤثر على عملية المقارنة بشكل كبير.

ثانيا : القابلية على الفهم : في ظل وجود اسواق نشطة للأصول البيولوجية تكون المعلومات المقدمة عن زراعة بعض المحاصيل كالقطن، البن والشاي المعدة على وفق القيمة العادلة اكثر سهولة للفهم من بعض السياقات المستخدمة عند تطبيق الكلفة التاريخية. ***(22: بدون سنة Cruijse***) والمستوى العالي للشفافية في الافصاح يؤدي الى تحسين فهم اصحاب المصالح عن انشطة الأصول البيولوجية ***(Goncalves& Lopes,2014:6)*** ترتأي الباحثان ان تصنيف الأصول البيولوجية الى مجاميع متسقة والافصاح عن اعدادها وتحديد قيمتها الحالية بالاستناد الى السوق او مرجع للصناعة مع توضيح التقنية المستخدمة في قياس القيمة العادلة تزيد من قابلية المستخدمين على الفهم .

ثالثا : التوقيت المناسب: القيمة العادلة للأصول والالتزامات تعكس ظروف السوق الحالية وتوفر معلومات اكثر شفافية وفي الوقت المناسب.

وكذلك الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة في فترة حدوثها على مدى عمر الأصل البيولوجي يوفر معلومات اكثر وقتية وملائمة لقرارات الاستثمار. بالتأكيد يحسن مدخل القيمة العادلة توقيت تقديم المعلومات فهو يظهر نسبة النمو لكل نوع من انواع الأصول البيولوجية ومقدارالتغيرفي قيمتها العادلة خلال الفترة ، وفي

ظل الالتزام بمتطلبات الافصاح الواردة في المعايير الدولية التي دعت الى القياس على وفق مدخل القيمة العادلة ، سيتمكن المستخدمون من معرفة بداية مرحلة الانتاج ومعدلات الزيادة / النقصان في كمية وجودة الانتاج خلال العمر الانتاجي للاصول البيولوجية .

الجانب العملي للبحث – المبحث الرابع

اختبار العلاقة بين القيمة العادلة للأصول البيولوجية وبين جودة المعلومات المحاسبية – مدخل احصائي

بهدف التعرف على العلاقة بين القيمة العادلة للأصول البيولوجية وبين جودة المعلومات المحاسبية ، أجرت الباحثان تحليلاً احصائياً للعلاقة بين القيمة العادلة للأصول البيولوجية وبين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عن طريق أستعمال النسب المئوية والتكرارات والاوساط الحسابية وذلك للتعرف على اتجاهات أجابات العينة لكل فقرة من فقرات الاستبانة ولكل محور، وايجاد الانحرافات المعيارية بهدف قياس درجة تشتت قيم أجابات عينة البحث عن الاوساط الحسابية لكل فقرة من فقرات الاستبانة ولكل محور. ولغرض أختبار فرضيات البحث تم أستعمال الأختبار التائي(T–Test) لمقارنة متوسط الأجابات مع الوسط الحسابي الفرضي للأجابات. وتسعى الباحثان من وراء هذا التحليل الاحصائي الى اثبات او نفي فرضية البحث الرئيسة ، وفرضياتها الفرعية .

٤–١ : التحليل الوصفي لنتائج المحور الأول: استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية يعزز خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية.

تبين نتائج التحليل الوصفي لهذا المحور الظاهرة في الجدول (١) أن قيمة الوسط الحسابي بلغت(3.97)* وهي أكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي والبالغ(3) وهذا يعني بأن غالبية أجابات العينة حول هذا المحور اتجهت نحو الاتفاق التام والاتفاق وبانحراف معياري(2.985). ويتضمن هذا المحور ثمانية تساؤلات، جاء التساؤل الاول (الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية توفر معلومات اكثر ملائمة لاحتياجات مستخدمي المعلومات المالية للشركات الزراعية) في المرتبة الأولى، اذ حقق وسطاً حسابياً(4.13) وبانحراف معياري(0.754) وبنسبة اتفاق تام (29.6) واتفاق بنسبة(57.4)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي (87%)، ثم حل التساؤل السادس (الافصاح عن القيمة العادلة للأصول البيولوجية في متن الميزانية يوفر معلومات اكثر ملاءمة من الافصاح عنها ضمن الملاحظات المرافقة للكشوفات المالية) بالمرتبة الثانية بوسط حسابي(4.07) وبانحراف معياري(0.773) وبنسبة اتفاق تام(29.6) واتفاق بنسبة(51.9)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي (81.5 %)، وكان بالمرتبة الثالثة، التساؤل الثالث (الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية توفر معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية) اذ حققت وسطاً حسابياً(4.06) وبانحراف معياري (0.685) وبنسبة اتفاق تام(22.2) واتفاق بنسبة (64.8)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي (87%)، ومن ثم كان للفرق بين القيمة العادلة للأصول البيولوجية وقيمتها الدفترية المحددة على وفق مدخل الكلفة له تأثير مادي في قرارات المستخدمين .في المرتبة الرابعة وبوسط حسابي (4.06) وبانحراف معياري(0.685) وبنسبة اتفاق(55.5) واتفاق تام بنسبة(25.9)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(81.4%)،

وجاء في المرتبة الخامسة ان التغير في القيمة العادلة للأصول البيولوجية في نهاية كل فترة مالية، يوفر مؤشر مناسب للمستثمرين لتقدير المنافع الاقتصادية المستقبلية لتلك الأصول. بوسط حسابي(3.98) وبانحراف معياري(0.789) وبنسبة اتفاق(59.2) واتفاق تام بنسبة(22.2)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(81.4%) بينما

جاء بأن الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية تساعد على تقدير توقيت التدفقات النقدية المستقبلية لتلك الأصول . بالمرتبة السادسة حيث بلغ الوسط الحسابي(3.89) والانحراف المعياري (0.744) وبنسبة اتفاق (66.7) واتفاق تام بنسبة(14.8)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(81.5%) وبلغ الوسط الحسابي للاجابات عن تزداد منافع معلومات الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية عن تكاليف انتاجها (3.85)) والانحراف المعياري (.0.596) وبنسبة اتفاق (63) واتفاق تام بنسبة (11.1) وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(74.1%) وجاء بالمرتبة الاخيرة ان الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية توفر معلومات ذات قيمة توكيدية ،بوسط حسابي(3.70) والانحراف المعياري (0.792) وبنسبة اتفاق (61.1) واتفاق تام بنسبة(9.2)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(70.3 %)

ومن خلال التحليل المقدم في اعلاه، اظهرت نتائج هذا المحور بشكل عام بأن قيم الانحراف المعياري تراوحت بين (0.596–0.792) وهي قيم صغيرة نسبياً مما يدل على تجانس الأجابات بين أفراد العينة على الاسئلة ذات العلاقة باستخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية يعزز خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية، فضلاً عن ذلك أن قيم المتوسطات الحسابية التي تم التوصل اليها لكل فقرة كانت أعلى من قيمة الوسط الحسابي الفرضي المعتمد في البحث والبالغ (3)، وهذا يشير الى أن أجابات عينة البحث كانت ايجابية على جميع الفقرات، وأن استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية يعزز خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية .

٤-٢ : التحليل الوصفي لنتائج المحور الثاني: استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية يعزز خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية.

اظهر الجدول(٢) نتائج تحليل تساؤلات المحور الثاني للاستبانة وجاء بالمرتبة الأولى التساؤل (١٥) وهو أن مؤشرات التحليل المالي المستندة الى معلومات القيمة العادلة توفر مؤشرات صحيحة وذات جدوى عند اتخاذ القرارات بوسط حسابي(4.06) وبانحراف معياري (0.685) وبنسبة اتفاق (64.8)، واتفاق تام بنسبة (22.2) وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي (87%)، وجاء في المرتبة الثانية التساؤل (١٢) وبين ان توسعة الافصاح عن الأصول البيولوجية على وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية المتبنية لمدخل القيمة العادلة في القياس يعزز خاصية الاكتمال بوسط حسابي(4.04) وبانحراف معياري(0.776) وبنسبة اتفاق (51.9) واتفاق عام بنسبة(27.7)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(79.6%)، ومن ثم توفر الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية معلومات تمثل الواقع الاقتصادي بصدق. بوسط حسابي(4.02) وانحراف معياري(0.739) وبنسبة اتفاق (51.9) واتفاق تام بنسبة(25.9)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(77.8%)،

وقد جاء في المرتبة الرابعة تعبر قيمة الأصول البيولوجية في الميزانية عن قيمتها الحقيقية اذا كانت مقاسة على وفق مدخل القيمة العادلة .بوسط حسابي (3.89) وبانحراف معياري (0.502) وبنسبة اتفاق (74.1) واتفاق تام بنسبة(7.4)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(81.5%)، وفيما يخص توفر الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية معلومات محايدة جاءت في المرتبة الخامسة بوسط حسابي

(3.72) وبانحراف معياري(0.763) وبنسبة اتفاق(55.5) واتفاق تام بنسبة(11.1)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(66.6%) وتلاها بأنه يمكن تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة في البيئة المحلية بموثوقية بوسط حسابي (3.52) وبانحراف معياري (0.885) وبنسبة اتفاق (46.3) واتفاق تام بنسبة(9.3)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(55.6%)، وجاء في المرتبة الاخيرة خلوالكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية من الاخطاء المادية كاخطاء القياس وتخصيص التكاليف المشتركة باكثر او اقل مما يجب وكان الوسط الحسابي (3.44) وبانحراف معياري(0.744) وبنسبة اتفاق(59.3) وبدون أي اتفاق تام، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(59.3%) .

ومن خلال التحليل المقدم في اعلاه، اظهرت نتائج هذا المحور بشكل عام بأن قيم الانحراف المعياري تراوحت بين(0.502– 0.885) وهي قيم صغيرة نسبياً مما يدل على تجانس الأجابات بين أفراد العينة على الأسئلة ذات العلاقة باستخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية يعزز خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور(3.81) وهي أكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي البالغ(3) مما يدل على أن أجابات العينة ضمن هذا المحور تتجة نحو الاتفاق التام والاتفاق وبانحراف معياري (3.04)، فضلاً عن ذلك أن جميع قيم المتوسطات الحسابية التي تم التوصل اليها لكل فقرة كانت أعلى من قيمة الوسط الحسابي الفرضي المعتمد في البحث والبالغ(3)، وهذا يشير الى أن أجابات عينة البحث كانت ايجابية ولجميع الفقرات، وأن استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية يعزز خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية.

٤-٣ : التحليل الوصفي لنتائج المحور الثالث: استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية يعزز الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المحاسبية (القابلية على المقارنة والقابلية على الفهم والقابلية على التحقق والتوقيت المناسب) في الشركات الزراعية.

يظهر الجدول(٣) بأن التوسع في الافصاح الناتج عن استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية يعزز القابلية على فهم المعلومات . فقد جاءت بالمرتبة الأولى بوسط حسابي(4.06) وبانحراف معياري(0.627) وبنسبة اتفاق (61.1) واتفاق تام بنسبة(22.2)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(83.3%)، جاء في المرتبة الثانية بأن الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية تعزز خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية ، لانها تعكس اخر تقييم عادل للأصول البيولوجية في الميزانية وانعكاسات هذا التقييم على قائمة الدخل .بوسط حسابي(4.02) وبانحراف معياري(0.658) وبنسبة اتفاق (63) واتفاق تام بنسبة(20.3)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(83.3%)، اما التساؤل (٢١) الافصاح عن الأصول البيولوجية بقيمتها العادلة وعرضها بشكل مستقل عن الأصول الملموسة الاخرى يعزز خاصية القابلية على الفهم .

فقد جاء بالمرتبة الثالثة بوسط حسابي(4.00) وبانحراف معياري(0.700) وبنسبة اتفاق (63) واتفاق تام بنسبة(20.3)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(83.3%)، وتلاها في المرتبة الرابعة بأن قياس الأصول البيولوجية المتشابهة والابلاغ عنها على وفق نفس المدخل (القيمة العادلة) بغض النظر عن طريقة الاقتناء (الشراء او الانتاج الداخلي) يوفر معلومات اكثر قابلية على المقارنة ، وبوسط حسابي(3.87) وبانحراف معياري (0.616) وبنسبة اتفاق(72.2) واتفاق تام بنسبة(9.3)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(81.5%)، وجاء في

المرتبة الخامسة الاعتراف بالمكاسب او الخسائر الناتجة عن عمليات التحول الحياتي للأصول البيولوجية في كل فترة مالية ، يوفر معلومات اكثر وقتية وخاصة عندما تكون الدورة الانتاجية للأصل البيولوجي طويلة ، بوسط حسابي(3.85) وبانحراف معياري(0.596) وبنسبة اتفاق(63) واتفاق تام بنسبة (11.1)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(74.1%) ، اما التساؤل توفر الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية معلومات لها القابلية على التحقق فكان بالمرتبة السادسة بوسط حسابي(3.85) وبانحراف معياري(0.684) وبنسبة اتفاق(68.5) واتفاق تام بنسبة (11.1)، وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي(79.6%) ، وجاء بالمرتبة الاخيرة التساؤل وجود اكثر من اسلوب لتحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية ، لايعني عدم قابلية المعلومات على المقارنة مع بيانات السنوات السابقة بوسط حسابي(3.69) وبانحراف معياري(0.696) وبنسبة اتفاق(48.1) واتفاق تام بنسبة (11.1) وبذلك تكون نسبة الاتفاق الكلي (59.2%)

ومن خلال التحليل المقدم في اعلاه ، اظهرت نتائج هذا المحور بشكل عام بأن قيم الانحراف المعياري تراوحت بين(0.596- 0.700) وهي قيم صغيرة نسبياً مما يدل على تجانس الأجابات بين أفراد العينة على الأسئلة ذات العلاقة باستخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية يعزز الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور(3.9) وهي أكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي والبالغ(3) مما يدل على أن أجابات العينة حول هذا المحور تتجة نحو الاتفاق التام والاتفاق وبانحراف معياري(2.81)، فضلاً عن ذلك أن جميع قيم المتوسطات الحسابية التي تم التوصل اليها لكل فقرة كانت أعلى من قيمة الوسط الحسابي الفرضي المعتمد في البحث والبالغ(3)، وهذا يشير الى أن أجابات عينة البحث كانت ايجابية على جميع الفقرات، وأن استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية يعزز الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية .

٤-٤ : نتائج اختبار الفرضيات : (Hypotheses Testing Results) تهدف هذه الفقرة الى عرض نتائج أختبار الفرضية الرئيسة للبحث وفرضياتها الفرعية عن طريق أستعمال الأساليب الاحصائية ذات الصلة ومن بينها الأختبار التائي للعينة الواحدة (One Sample T-Test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتعتبر الفقرة ايجابية، اي ان افراد العينة يوافقون على محتواها اذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية، والتي تساوي (1.99) عند مستوى معنوية (0.05)، وتعتبر الفقرة سلبية، اي ان افراد العينة لايوافقون على محتواها اذا كانت قيمة (t)المحسوبة أصغر من قيمة (t) الجدولية. كما يوفرمستوى الدلالة مؤشر ايجابي كلما انخفضت قيمة معنوية الفقرة عن مستوى المعنوية (0.05) وقد ظهرت النتائج الآتية:

٤-٤-١ : نتائج أختبار الفرضية الفرعية الاولى:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة وبين ملائمة المعلومات المحاسبية. عند مستوى دلالة (0.05)

تبين نتائج أختبار هذه الفرضية والظاهرة في الجدول(٤) بأن القيمة التائية المحسوبة للمحور الاول بلغت(78.129) وهي أكبر من القيمة التائية الجدولية البالغة (1.99)، ومستوى الدلالة (0.00) وهو اقل من(0.05) ودرجة حرية(53)، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي(31.74) وهو أكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي والبالغ(24)، كما ان الانحراف المعياري للاسئلة مجتمعة بلغ (2.985) مما يدل على وجود تأثير ايجابي

لتقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة في ملائمة المعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية،عند مستوى دلالة (0.05) وبدرجة كبيرة وهذا يؤهلنا لقبول الفرضية الفرعية الاولى (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة و وبين ملائمة المعلومات المحاسبية).

٤-٤-٢ : نتائج أختبار الفرضية الفرعية الثانية :

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة وبين صدق تمثيل المعلومات المحاسبية. عند مستوى دلالة (0.05)

تبين نتائج أختبار هذه الفرضية والظاهرة في الجدول (٥) بأن القيمة التائية المحسوبة للمحور الثاني بلغت(64.515) وهي أكبر من القيمة التائية الجدولية البالغة(1.99)، ومستوى الدلالة (0.00) وهو اقل من(0.05) ودرجة حرية(53)، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي(26.685) وهو أكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي والبالغ(21)، كما ان الانحراف المعياري للاسئلة مجتمعة بلغ (3.039) مما يدل على وجود تأثير ايجابي لتقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية ،عند مستوى دلالة (0.05) وبدرجة كبيرة وهذا يؤهلنا لقبول الفرضية (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة وبين صدق تمثيل المعلومات المحاسبية).

٤-٤-٣ : نتائج أختبار الفرضية الفرعية الثالثة :

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة وبين الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المحاسبية. عند مستوى دلالة (0.05) تبين نتائج أختبار هذه الفرضية والظاهرة في الجدول(٦) بأن القيمة التائية المحسوبة للمحور الثالث بلغت (71.351) وهي أكبر من القيمة التائية الجدولية البالغة (1.99)، ومستوى الدلالة (0.00) وهو اقل من(0.05) ودرجة حرية(53)، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي(27.33) وهو أكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي والبالغ(21)، كما ان الانحراف المعياري للاسئلة مجتمعة بلغ (2.81) مما يدل على وجود تأثير ايجابي لتقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة في تعزيز جودة الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية، عند مستوى دلالة (0.05) وبدرجة كبيرة وهذا يؤهلنا لقبول الفرضية. (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة وبين الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المحاسبية)

٤-٤-٤ : نتائج أختبار الفرضية الرئيسة

(توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة وبين تعزيزجودة المعلومات المحاسبية) عند مستوى دلالة (0.05)

تبين نتائج أختبار هذه الفرضية والظاهرة في الجدول(٧) بأن القيمة التائية المحسوبة لجميع المحاور بلغت(86.613) وهي أكبر من القيمة التائية الجدولية البالغة (1.99)، ومستوى الدلالة (0.00) وهو اقل من(0.05) بدرجة حرية(53)، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي(85.7) وهو أكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي والبالغ (66)، كما ان الانحراف المعياري للاسئلة مجتمعة بلغ (7.276) مما يدل على وجود تأثير ايجابي لتقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة في تعزيز جودة الابلاغ المالي في الشركات الزراعية،عند

مستوى دلالة (0.05) وبدرجة كبيرة وهذا يؤهلنا لقبول الفرضية الرئيسة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة وبين جودة المعلومات المحاسبية)

في ضوء نتائج الأختبار التائي(T-Test) تم اثبات الفرضية الرئيسة وفرضياتها الفرعية.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

٥-١ : الاستنتاجات :

١-يوجد اكثر من مدخل يسمح باستخدامه في تقييم الاصول البيولوجية في الشركات الزراعية، ولكن التقييم على وفق مدخل القيمة العادلة من الاهمية كونه يسمح بقياس تغيرات النمو والتحول الحياتي على وفق القيم الجارية وعلى مدى عمر الاصل الاحيائي والاعتراف بها في الكشوفات المالية.

٢-ان استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية يعزز القدرة التنبؤية للمستخدمين على تقدير المنافع المستقبلية للاصول البيولوجية وتوقيتاتها بشكل افضل، كما ان الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة الناجمة عن عمليات التحول الحياتي في الكشوفات المالية لتلك الفترة يعزز من وقتية وشفافية المعلومات المقدمة.

٣-استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية يوفر معلومات اكثرملائمة و تمثيلا للواقع من معلومات الكلفة التأريخية .

٤-توجد علاقات ذات دلالة معنوية بين تقييم الأصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة وبين جودة المعلومات المحاسبية من حيث خصائصها النوعية حسب نتائج التحليل الاحصائي .

٥-٢ : التوصيات

١- تطوير القاعدة المحلية (١١) بشكل يسمح بتطبيق مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية في الشركات الزراعية وتعزيز ذلك بحالات تطبيقية .

٢- تحديد تقنيات ملائمة لقياس اصناف الاصول البيولوجية بشكل موثوق .

٣- إعداد آلية واضحة لارشاد الشركات الزراعية الى كيفية تطبيق مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية .

٤- تعزيزعملية الرقابة والاشراف الفاعل على اسواق الاصول البيولوجية، وتوثيق الاسعار بشكل تفصيلي وواضح .

٥-الرقابة الفاعلة على نظام الابلاغ المالي للشركات الزراعية بشكل عام والشركات الزراعية المسجلة في سوق العراق للاوراق المالية بشكل خاص، والتحقق من مدى امتثالها للقواعد المحلية والانظمة المحاسبية والتعليمات النافذة بشكل يعزز من جودة المعلومات المحاسبية .

المصادر

أولا المصادر العربية :

أ- الوثائق والتقارير الرسمية

١- ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد (٢٠١١) الطبعة الثانية ، دار الكتب والوثائق، العراق .

٢- ديوان الرقابة المالية ،مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي،(٢٠٠٠) القاعدة االمحاسبية (١١) "المحاسبة في النشاط الزراعي ".

ب - الكتب والبحوث والمنشورات العلمية الآخرى

١. ابراهيم، نبيل عبدالرؤف (٢٠٠٩) " دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة " ، المعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات ، أكاديمية الشروق ، ص ١-٤٤

٢. جمعة ، احمد حلمي (٢٠١٣)" محاسبة الاصول البيولوجية- النبات والحيوان – الدواجن والبيض – تربية النحل " الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان

٣. الحجامي ، ستار جابر خلاوي (٢٠٠٥)" القياس المحاسبي للنشاط الزراعي بحث تطبيقي في شركة الدجيلة العراقية الاردنية (عربية مشتركة) ، رسالة غير منشورة مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد .

٤. درغام، ماهر موسى، والآغا، تامر بسام (٢٠١٣) ،" العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية "، دراسة حالة المصارف المحلية العاملة في فلسطين، مؤتمر الزرقاء العلمي الدولي التاسع ،عمان ، الأردن.

٥. الربيعي، مقداد محمد فليح (٢٠١٣) " اطار مقترح لتدقيق قياسات القيمه العادله ، بحث تطبيقي في عينه من الشركات الاستثماريه الخاصة " بحث غير منشور مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين في بغداد.

٦. السعبري ، ابراهيم عبد موسى ومردان ، زيد عائد (٢٠١٣) " القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية " مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية ، جامعة الكوفة ، العدد (٢٥) ، ص ٢٢٥ – ٢٤٧

٧. الشجيري، محمد حويش علاوي والمزوري ،عابد حسن رشيد (بدون سنة) " أثر جودة الابلاغ المالي في قيمة المنشأة " دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ،جامعة دهوك، ص ١-٢٩

٨. عطية ، هاشم احمد ،عبد ربه ، محمد محمود (٢٠٠٠) " دراسات في المحاسبة المتخصصة " الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ، الاسكندرية .

٩. الغبان، فائزة ابراهيم محمود ، الغبان ، ثائر صبري محمود (٢٠١٣) " النظم المحاسبية المتخصصة " الطبعة الثالثة ، الذاكرة للنشر والتوزيع ، العراق .

١٠. كام، فيرنون، (٢٠٠٠) ،" نظرية المحاسبة"، ترجمة د. رياض العبد الله، جامعة الموصل للكتب والطباعة والنشر، الموصل، العراق.

١١. محمود، نجلاء عباس ،(٢٠٠٩) " إجراءات مراقب الحسابات للتحقق من صحة القياس المحاسبي في النشاط الزراعي "، رسالة غير منشورة مقدمة الى مجلس المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، العراق .

١٢. مطر، محمد (٢٠٠٤) "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس ، العرض، الافصاح" الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر ، عمان .

١٣. النجار، جميل حسن (٢٠١٣)،" أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية " ،دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الاردنية في ادارة الأعمال ، المجلد٩، العدد٣، ص٤٦٥-٤٩٣.

١٤. هندركسن ، الدون ،(١٩٩٠)، "النظرية المحاسبية"، ترجمة د. كمال خليفة ابو زيد ، دار المريخ للنشر الرياض ، المملكة العربية السعودية.

١٥. هيئة معايير الابلاغ المالي الدولية (٢٠١٢) " المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية " جزء (ب) ، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين (الاردن) .

ثانيا : المصادر الأجنبية :

1. Achim, Andra M.; Chiş Anca O. (2014) " Financial Accounting Quality And Its Defining Characteristics" Theoretical article SEA – Practical Application of Science Volume II, Issue 3 (5) PP93-97-50
2. Athanasios Vazakidis; Stergios Athianos ; Laskarido Ekaterini C. (2010) " Importance of Information through Accounting Practice in Agricultural Sector- European Data Network " Journal of Social Sciences) University of Macedonia , Thessaloniki, Greece . Vol. 6, No. 2 , PP. 221-228 A.
3. Ball, Ray A.; Robin Ashok; Wuc, Joanna Shuang (2003) "Incentives versus standards: properties of accounting income infour East Asian countries ", Journal of Accounting & Economics, Vol. 36., PP. 235-270.
4. Barlev, Benzion ; Haddad Joshua Rene, (2003) " Fair Value Accounting And The Management Of The Firm" Critical Perspectives On Accounting University Of Jerusalem, Jerusalem, Israel 14 Pp. 383–415
5. Barth, M., et al, (2001) .The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standards Setting, Another View, Journal of Accounting and Economics, Vol. 31,
6. 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, PP.1-8
7. Beest Ferdy Van , Braam Geert ,Boelens Suzanne, (2009) , "Quality Of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics", Nice Working Paper
8. Bohušová; Svoboda Patrik; , Nerudová Danuše (2012) " Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue? " Agric. Econ. Czech,Vol.58 No.(11) ,Pp. 520–532
9. Bosch, Josep M. Argils; Aliberch, Anna Sabata; Blandn Josep Garca (2012) "A Comparative Study Of Difficulties In Accounting Preparation And Judgement In Agriculture Using Fair Value And Historical Cost For Biological Assets Valuation" Accounting preparation and judgement in agriculture RC-SAR Vol. 15 – No. 1 PP. 109-142
10. Botosan.C, ,(2004) " Discussion of a framework for the analysis of risk communication, The International Journal of Accounting, 39
11. Braam Geert, Beest Ferdy Van , (2013) , "Conceptually-Based Financial Reporting Quality Assessment. An Empirical Analysis On Quality Differences Between UK Annual Reports And US 10-K Reports ", Nice Working Paper
12. Brito | Eduardo De; Ribeiro Maisa De Souza, Martins Vinicius Aversari; Lemes Sirlei "Fair Value Application To Biological Assets And Agricultural Produce In Livestock Farming" Asian Journal of Business and Management Sciences ISSN: Vol. 3, No. 06 PP. 21-32. , Brazil.
13. Coopers, Pricewaterhouse (2009) "A practical guide to accounting for agricultural assets" IFRS and corporate governance publications and tools , PP. 1-24
14. Cruijsen Kees," Biological Assets, Fair Value Vs. Historical Cost , Bachelor Thesis Accounting Evidence From IAS 41", PP.1-15
15. Elad, Charles (2007). "Fair value accounting and fair trade: an analysis of the role of International Accounting Standard 41 in social conflict". Socio-Economic Review, Vol. 5: PP. 755-777.
16. Elad, Charles ; Herbohn, Kathleen,(2011) "Implementing fair value accounting in the agricultural sector", 1st ed., The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburga , T. J. International Ltd.
17. Elfaki, Alfatih Alamin Abdalrahim; Hammad Suleiman Musa Elzain(2015) " The Impact of the Application of Fair Value Accounting on the Quality of Accounting Information. An Empirical Study on a Group of Companies Listed on the Khartoum Stock Exchange"

International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 5, No.154
18. Enahoro, John A.; Jayeoba ,Jumoke (2013) Value Measurement And Disclosures In Fair Value Accounting , Asian Economic and Financial Review, , 3(9):1170-1179 1170 Nigeria
19. Ernst & Young, (2010) "Conceptual Framework: Objectives and qualitative characteristics, Supplement to IFRS outlook, Issue 86.
20. FASB, 2008, Statement Financial Accounting Concepts NO. 6. Elements of Financial Statements,1985.
21. 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)
22. 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., 499-502.
23. Hendriksen , Eldon and Michael , Breda , (2001) "Accounting Theory" 5th Ed., McGraw Hill,. Singapore
24. Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (2011), Conceptual Framework for Financial Reporting 2010, .
25. Huffman Adrienna Alys ,(2014) , " Value Relevant Asset Measurement And Asset Use: Evidence From International Accounting Standard 41 , Doctor Of Philosophy In Business Administration.
26. IFRS Foundation(2015) ED Conceptual Framework for Financial Reporting
27. International Accounting Standard 41, Agriculture (2009)
28. International Accounting Standards Board ,(2008) "Exposure Draft Of An Improved Conceptual Framework For Financial Reporting" PP. 1-64
29. Jonas, G.& Blanchet, J. (2000) . Assessing Quality of Financial Reporting. Accounting Horizons, 14 ,
30. 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.
31. Lalić Srđan, Perić Nevena, Jovanović , (2012), "The Accounting Treatment Of The Biological Process Of Transformation " Research Journal Of Agricultural Science, Vol. 44 , No. (3)
32. Landsman W.R., (2007) " Is fair value accounting information relevant and reliable? Evidence from capital market research, Accounting and Business Research Special Issue: International Accounting Policy Forum, pp. 19-30
33. Marsh Treba , Fischer Mary (2013) "Accounting For Agricultural Products : US Versus IFRS GAAP " Journal of Business & Economics Research –Vol. 8, No. 4.PP 79-87.
34. Rozentāle Sarmīte, Ore Maira , (2013) , " Evaluation Of Biological Assets: Problems And Solutions" , Journal Of Modern Accounting And Auditing, ISSN, Vol. 9, No. 1,PP. 57-67
35. Sedláček Jaroslav,(2010) "The Methods Of Valuation In Agricultural Accounting" Agric. Econ. – Czech,Vol. 56, No. (2), PP: 59–66
36. Spiceland j. , Sepe j. , Atomassini L.,(2001) "Intermediate Accounting " 2nd.ed, McGraw-Hill , Irwin , USA
37. Tsoncheva Gergana, (2014) Measuring And Assessing The Quality And Usefulness Of Accounting Information, Izvestia – Journal of University of Economics – Varna, Bulgaria, pp 52-64

ملحق (١) الجداول الاحصائية

جدول (١)

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لأسئلة المحور الأول استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية يعزز خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية

ت	الفقرات	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%			
١	الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية توفر معلومات اكثر ملائمة لاحتياجات مستخدمي المعلومات المالية للشركات الزراعية	16	29.6	31	57.4	6	11.1	--	--	1	1.9	4.13	.754	1
٢	تزداد منافع معلومات الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية عن تكاليف انتاجها .	6	11.1	34	63	14	25.9	--	--	--	--	3.85	.596	7
٣	الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية توفر معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية .	12	22.2	35	64.8	5	9.3	2	3.7	--	--	4.06	.685	3
٤	التغير في القيمة العادلة للاصول البيولوجية في نهاية كل فترة مالية ، يوفر مؤشر مناسب للمستثمرين لتقدير المنافع الاقتصادية المستقبلية لتلك الأصول .	12	22.2	32	59.2	8	14.8	1	1.9	1	1.9	3.98	.789	5
٥	الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية تساعد على تقدير توقيت التدفقات النقدية المستقبلية لتلك الأصول .	8	14.8	36	66.7	6	11.1	4	7.4	--	--	3.89	.744	6
٦	الافصاح عن القيمة العادلة للاصول البيولوجية في متن الميزانية يوفر معلومات اكثر ملاءمة من الافصاح عنها ضمن الملاحظات المرافقة للكشوفات المالية .	16	29.6	28	51.9	8	14.8	2	3.7	--	--	4.07	.773	2
٧	الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية توفر معلومات ذات قيمة توكيدية .	5	9.2	33	61.1	12	22.2	3	5.6	1	1.9	3.70	.792	8
٨	الفرق بين القيمة العادلة للاصول البيولوجية وقيمتها الدفترية المحددة على وفق مدخل الكلفة له تأثير مادي في قرارات المستخدمين .	14	25.9	30	55.5	9	16.7	1	1.9	---	--	4.06	.712	4
	المتوسط العام											3.967	2.98541	

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لأسئلة المحور الثاني استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية يعزز خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية

جدول (٢)

ت	الفقرات	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%			
٩	توفر الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية معلومات تمثل الواقع الاقتصادي بصدق.	14	25.9	28	51.9	11	20.3	1	1.9	--	--	4.02	.739	3
١٠	يمكن تقييم الاصول البيولوجية على وفق مدخل القيمة العادلة في البيئة المحلية بموثوقية	5	9.3	25	46.3	19	35.1	3	5.6	2	3.7	3.52	.885	6
١١	توفر الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية معلومات محايدة.	6	11.1	30	55.5	16	29.6	1	1.9	1	1.9	3.72	.763	5
١٢	توسعة الافصاح عن الاصول البيولوجية على وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية المتبنية لمدخل القيمة العادلة في القياس يعزز خاصية الاكتمال.	15	27.7	28	51.9	9	16.7	2	3.7	--	--	4.04	.776	2
١٣	خلو الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول البيولوجية من الاخطاء المادية كاخطاء القياس وتخصيص التكاليف المشتركة بأكثر او اقل مما يجب.	--	--	32	59.3	14	25.9	8	14.8	--	--	3.44	.744	7
١٤	تعبر قيمة الاصول البيولوجية في الميزانية عن قيمتها الحقيقية اذا كانت مقاسة على وفق مدخل القيمة العادلة.	4	7.4	40	74.1	10	18.5	--	--	---	---	3.89	.502	4
١٥	مؤشرات التحليل المالي المستندة الى معلومات القيمة العادلة توفر مؤشرات صحيحة وذات جدوى عند اتخاذ القرارات.	12	22.2	35	64.8	5	9.3	2	3.7	--	--	4.06	.685	1
	المتوسط العام											3.81	3.03951	

المصدر: إعداد الباحثة في ضوء نتائج التحليل الإحصائي

جدول (٣)
التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لأسئلة المحور الثالث استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول الاحيائية يعزز الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية

ت	الفقرات	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%			
١٦	الاعتراف بالمكاسب او الخسائر الناتجة عن عمليات التحول الحياتي للأصول الاحيائية في كل فترة مالية، يوفر معلومات اكثر وقتية وخاصة عندما تكون الدورة الانتاجية للأصل الاحيائي طويلة.	6	11.1	34	63	14	25.9	--	--	--	--	3.85	.596	5
١٧	تعزز الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول الاحيائية خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية، لانها تعكس اخر تقييم عادل للأصول الاحيائية في الميزانية وانعكاسات هذا التقييم على قائمة الدخل.	11	20.3	34	63	8	14.8	1	1.9	--	--	4.02	.658	2
١٨	قياس الأصول الاحيائية المتشابهة والابلاغ عنها على وفق نفس المدخل (القيمة العادلة) بغض النظر عن طريقة الاقتناء (الشراء او الانتاج الداخلي) يوفر معلومات اكثر قابلية على المقارنة.	5	9.3	39	72.2	8	14.8	2	3.7	--	--	3.87	.616	4
١٩	وجود اكثر من اسلوب لتحديد القيمة العادلة للأصول الاحيائية، لايعني عدم قابلية المعلومات على المقارنة مع بيانات السنوات السابقة.	6	11.1	26	48.1	21	38.9	1	1.9	--	--	3.69	.696	7
٢٠	التوسع في الافصاح الناتج عن استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول الاحيائية يعزز القابلية على فهم المعلومات.	12	22.2	33	61.1	9	16.7	--	--	--	--	4.06	.627	1
٢١	الافصاح عن الأصول الاحيائية بقيمتها العادلة وعرضها بشكل مستقل عن الأصول الملموسة الاخرى يعزز خاصية القابلية على الفهم.	11	20.3	34	63	7	13	2	3.7	--	--	4.00	.700	3
٢٢	توفر الكشوفات المالية المستندة على مدخل القيمة العادلة في تقييم الأصول الاحيائية معلومات لها القابلية على التحقق .	6	11.1	37	68.5	8	14.8	3	5.6	--	--	3.85	.684	6
	المتوسط العام											3.9	2.81505	

المصدر: إعداد الباحثة في ضوء نتائج التحليل الإحصائي

جدول (٤)
نتائج الأختبار التائي(T-Test) للفرضية الفرعية الأولى

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة التائية المحسوبة	الوسط الحسابي الفرضي	درجة الحرية	القيمة التائية الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)	الدلالة
31.7407	2.985	78.129	24	53	1.99	0.00

المصدر: اعداد الباحثة في ضوء نتائج الأختبار

جدول (٥)
نتائج الأختبار التائي (T-Test) للفرضية الفرعية الثانية

الموسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة التائية المحسوبة	الوسط الحسابي الفرضي	درجة الحرية	القيمة التائية الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)	الدلالة
26.685	3.039	64.515	21	53	1.99	0.00

المصدر: اعداد الباحثة في ضوء نتائج الأختبار

جدول (٦)
نتائج الأختبار التائي(T-Test) للفرضية الفرعية الثالثة

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة التائية المحسوبة	الوسط الحسابي الفرضي	درجة الحرية	القيمة التائية الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)	الدلالة
27.3333	2.81505	71.351	21	53	1.99	0.00

المصدر: اعداد الباحثة في ضوء نتائج الأختبار

جدول (٧)
نتائج الأختبار التائي(T-Test) للفرضية الرئيسة

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة التائية المحسوبة	الوسط الحسابي الفرضي	درجة الحرية	القيمة التائية الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)	الدلالة
85.7	7.276	86.613	66	53	1.99	0.00

المصدر: اعداد الباحثة في ضوء نتائج الأختبار

ملحق (٢)

يتضمن الجداول ذات العلاقة بالأستمارات الموزعة على الافراد عينة البحث ،وكذلك عدد الأستمارات المستردة والخاضعة للتحليل والنسب المئوية من أجمالي الأستمارات الموزعة على عينة البحث ، وتتضمن الجداول وصف العينة المختارة من حيث المنصب والتخصص العلمي والتحصيل الدراسي وسنوات الخبرة العملية.

جدول (٢-١) العدد والنسبة المئوية للأستبانات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل الاحصائي

عدد الأستمارات / العينة	الأستمارات الموزعة		الأستمارات المستردة		الأستمارات الخاضعة للتحليل	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%
الاكاديمين (يدرسون مادة المحاسبة المتخصصة)	٢٤	%٣٤	١٩	%٢٧	١٨	%٣٣ر٢٥
المهنين (من العاملين في ديوان الرقابة المالية)	٢٢	%٣١	٢٠	%٢٨	١٨	%٣٣ر٢٥
الجهات الاخرى : -	٢٥	%٣٥	١٩	%٢٧	١٨	%٣٣ر٢٥
- المستثمرين ، من سوق العراق للاوراق المالية	١٧		١١		١٠	
- المقرضين ، من العاملين في المصرف الزراعي	٨		٨		٨	
المجموع	٧١	%١٠٠	٥٨	%٨٢	٥٤	%٧٦

المصدر: اعداد الباحثان

يظهرالجدول (٢-١) ان عدد استمارات الاستبانة الموزعةعلى عينة البحث بلغت (٧١) استبانة ، تم استرداد (٥٨) استبانة ولم يتمكن الباحثان من استرداد بقية الاستمارات ، وبعد فرز الاستبانات تبين أن (٥٦) استبانة يمكن اخضاعها للتحليل الاحصائي كون فقراتها مكتملة الأجابة ، ولكن بهدف مساواة الوزن النسبي للشرائح الثلاثة تعمد الباحثان اهمال استمارتين ، واصبح عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل الاحصائي (٥٤) استبانة .

جدول (٢-٢) توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة %
محاسبة	٤١	%٧٦
أخرى	١٣	% ٢٤
المجموع	٥٤	%١٠٠

المصدر: اعداد الباحثان

يوضح الجدول (٢-٢) أن اغلب افراد عينة البحث من اختصاص المحاسبة، اذ بلغت نسبتهم (٧٦%)، فيما بلغت نسبة افراد العينة من التخصصات الأخرى المصدر: اعداد الباحثان (٢٤%) ، وهذه النتيجة توفر تأكيد بان غالبية افراد العينة من المتخصصين لذا يمكن التعويل على نتائج الاستبانة

اما الجدول (٢-٣) ادناه يوضح أن اغلب عينة البحث هم من حملة البكالوريوس وحملة شهادة الدكتوراة ، اذ بلغت نسبتهم (٣٥% و ٣ر٣٣%) على التوالي ، بينما بلغت نسبة حملة الدبلوم العالي (١٥%) اما حملة شهادة الماجستير فقد بلغت نسبتهم (٣ر٩%) وأخيراً بلغت نسبة حملة الدبلوم اقل نسبة (٤ر٧%)، ومن النسب اعلاه يتضح ان العينة واعية تماما للتساؤلات التي وردت في الاستبانة .

جدول (٢-٣)
توزيع أفراد العينة حسب التحصيل الدراسي

التحصيل الدراسي	العدد	النسبة %
١- دبلوم	٤	% ٧.٤
٢- بكلوريوس	١٩	% ٣٥
٣- دبلوم عالي	٨	% ١٥
٤- ماجستير وما يعادلها	٥	%٩.٣
٥- دكتوراة ومايعادلها	١٨	%٣٣.٣
المجموع	٥٤	%١٠٠

جدول (٢-٤)
توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة %
١- ٥ سنوات	٥	% ٩
٦- ١٠ سنوات	٩	% ١٧
١١ -١٥ سنة	١١	% ٢٠
١٦- ٢٠ سنة	١٠	% ١٩
٢١ سنة فأكثر	١٩	% ٣٥
المجموع	٥٤	%١٠٠

المصدر: اعداد الباحثان

يتضح من الجدول (٢-٤) اعلاه أن النسبة الاعلى لعينة البحث ممن تزيد خبرتهم على(٢١سنة)، اذ بلغت نسبتهم(٣٥%) وجاء بالمرتبة الثانية أفراد العينة الذين يملكون خبرة من(١١-١٥) سنة بنسبة(٢٠%)، فيما شكل الذين يمتلكون خبرة من(١٦-٢٠) سنة نسبة(١٩%)، اما أفراد العينة الذين يمتلكون خبرة من (٦-١٠ سنوات) فقد شكلوا نسبة(١٧%) وأخيراً شكل الذين يمتلكونخبرة اقل من(١-٥) سنوات الشريحة الاقل وبلغت نسبتهم (٩%) فقط ، وهذا مؤشر على أن أفراد العينة يتمتعون بخبرة عملية جيدة .

أختبار صدق وثبات الاستبانة Test the Validity and Stability of the Questionnaire

١- أختبار صدق الاستبانة : (Test the Validity of the Questionnaire)

يعد الصدق من الشروط الضرورية واللازمة لبناء الأختبارات والمقاييس، والصدق يدل على مدى قياس فقرات الاستبانة للظاهرة المراد قياسها، لذلك أعتمد الباحثان في مجال أختبار صدق الاستبانة على أختبار الصدق الظاهري من خلال عرض فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء للحكم على مدى صلاحية أستمارة الاستبانة كاداة لجمع البيانات ومدى تعبير الأسئلة الواردة فيها عن مشكلة البحث وأهدافه وملاءمتها لأختبار فرضياته، وقد تحقق صدق المقياس ظاهرياً من خلال عرض فقرات الاستبانة على(١٢) خبيراً متخصصاً في علوم المحاسبة والتدقيق، فضلاً عن خبيراً متخصص في المجالات الاحصائية، كما موضح في الجدول(٥)، وقد قدم السادة الخبراء مجموعة قيمة من الملاحظات تم الأخذ بها وأعتمادها من الباحثان في أجراء التعديلات المقترحة وأعداد الاستبانة بشكلها النهائي قبل توزيعها على أفراد عينة البحث.

جدول (٢-٥) أسماء السادة الخبراء المحكمين لاستمارة الاستبانة

ت	الاسماء	اللقب العلمي	موقع العمل
١-	أ.د بشرى نجم عبد الله المشهداني	أستاذ	كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد
٢-	أ.د نزار فليح البلداوي	استاذ	كلية الرافدين الجامعة
٣-	أ.د شاكر عبدالكريم البلداوي	استاذ	كلية الادارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية
٤-	أ.د صفاء احمد العاني	استاذ	كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بغداد
٥-	أ.د عباس حميد التميمي	استاذ	كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بغداد
٦-	أ.م.د. سلمان حسين عبدالله	أستاذ مساعد	كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد
٧-	أ.م د ضياء عبدالحسين القاموسي	استاذ مساعد	الكلية التقنية الادارية
٨-	أ.م .د بكر ابراهيم محمود	استاذ مساعد	كلية الادارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية
٩-	أ.م.د صفوان قصي عبدالحليم	أستاذ مساعد	كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد
١٠-	أ.م.د صبيحة برزان	استاذ مساعد	الكلية التقنية الادارية

اختبار ثبات الاستبانة Test the Stability of the Questionnair

تم أختبار ثبات الاستبانة باستخدام اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمكروف – سمر نوف (1-Sample K-S) لمعرفة ان كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ام لا ، ويعد هذا الاختبار ضروري حال اختبار الفرضيات ، لان معظم الاختبارات المعملية تشترط ان توزع البيانات توزيعا طبيعيا ، وكانت القيمة الاحتمالية لكافة محاور الاستبانة اكبر من 0.05 وهذا يدل على ان البيانات موزعة توزيعا طبيعيا . والجدول (٦) يظهر نتائج الاختبار لمحاور الاستبانة .

جدول (٢-٦)

اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test)

المحور	عنوان المحور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الاول	استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول الاحيائية يعزز خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية	.801	.543
الثاني	استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول الاحيائية يعزز خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في الشركات الزراعية	.958	.318
الثالث	استخدام مدخل القيمة العادلة في تقييم الاصول الاحيائية يعزز من الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المحاسبية (القابلية على المقارنة والقابلية على الفهم والقابلية على التحقق والتوقيت المناسب)	1.081	.193
جميع الفقرات		10191	.117

المصدر : *اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي*