

مدى إدراك المحاسبين والمراجعين الخارجيين لأسس القياس المحاسبي المناسب للأصول الحيوية: دراسة ميدانية

إبراهيم علي اللحيدان

جامعة القصيم

المملكة العربية السعودية

الملخص

يهدف هذا البحث إلى تحليل وتقييم الرأي المهني الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ٢٠٠٩ لقياس الأصول الحيوية وفقاً لأساس التكلفة التاريخية، وذلك في ضوء الدراسات السابقة التي تناولت أسس القياس المختلفة للأصول الحيوية. والغاية من ذلك هي التعرف إلى مدى ملائمة مدخل التكلفة التاريخية لقياس الأصول الحيوية وفقاً لخصائص تطورها البيولوجي، والتعرف إلى مدى إمكانية استخدام أكثر من أساس للتقييم بما يتناسب مع طبيعة الأصول ومراحل تطورها، وبما يحقق معايير جودة المعلومات المحاسبية، وذلك في ضوء دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين والمراجعين بالسعودية. وقد خلص البحث إلى أن مدخل التكلفة التاريخية يصلح للتطبيق في مرحلة نشأة الأصل، أما في المراحل التالية من مراحل تطور الأصل من نمو وإنتاج وضمحلل فقد يتم الاعتماد على مدخلي القيمة العادلة أو التكلفة الاستبدالية، بحسب توافر أو عدم توافر سوق نشطة للأصل الحيوي. وقد أيدت نتائج الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من المحاسبين والمراجعين الممارسين للمهنة في السعودية ما سبق وأن توصل إليه هذا البحث. ويوصي البحث بضرورة قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعادة النظر في الرأي المهني السابق إصداره في عام ٢٠٠٩، والعمل على إصدار معيار محاسبي متخصص في الزراعة بما يرشد التطبيق العملي، ويعمل على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ويحافظ على مصالح الأطراف ذات العلاقة.

مصطلحات علمية

القياس المحاسبي، الأصول
الحيوية، مدخل التكلفة
التاريخية، مدخل القيمة
العادلة، مدخل التكلفة
الاستبدالية، الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين.

تم تسلم البحث في أغسطس ٢٠١٢، وأجيز للنشر في ديسمبر ٢٠١٢.

العالمي؛ فقد أشارت لجنة المعايير المحاسبية المنبثقة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى الاعتماد على القياس الوارد في المعايير الدولية في الحالات التي لم ترد بشأنها إرشادات في المعايير السعودية. وقد شجع ذلك بعض الشركات في المملكة والتي تعمل في مجال النشاط الزراعي على اتباع المعالجات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة"، حيث يتم تقييم الأصول الحيوية في نهاية السنة المالية، ولأغراض إعداد القوائم المالية وفقاً للقيمة العادلة. ومن أمثلة الشركات التي بادرت باتباع هذه المعالجة شركة "نادك"، حيث أفصحت الممارسات العملية للمنشأة عن عدم وجود معيار محاسبي خاص بالزراعة بالمملكة العربية السعودية، ومن ثم اتجهت إلى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة"، حيث تم إعادة تقدير قطيع الأبقار المملوكة للمنشأة بالقيمة السوقية، وهو ما أدى إلى ارتفاع صافي ربح المنشأة من ٧٧ مليون ريالاً وفقاً للنتائج الأولية لعام ٢٠٠٧ في ظل المعايير المحاسبية السعودية ليصل إلى ١١٣ مليون ريالاً لنفس الفترة المالية عند إعداد القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي رقم (٤١)، وهو ما أدى إلى زيادة تقدر بـ ٤٧٪. وقد بررت المنشأة استنادها إلى متطلبات المعيار المحاسبي الدولي بعدم قدرة المعايير المحاسبية السعودية على الإفصاح عن أثر التطور البيولوجي والظروف السوقية على قيمة الأصول

كثر الجدل في الآونة الأخيرة على مداخل القياس التي يمكن الاستناد عليها عند القياس المحاسبي للأصول، والتي تحقق خصائص جودة كل من المعلومات المحاسبية والتقارير المالية، ومدى ملائمة تلك المداخل والمأمونية التي تتمتع بها من قبل الأطراف ذات العلاقة. يدور النقاش في الأوساط المحاسبية في كثير من المحافل الدولية والمحلية حول مدى تمتع محاسبة القيمة العادلة بالتأييد الذي حظيت به لفترة طويلة خاصة بعد حدوث أزمة الرهن العقاري في عام ٢٠٠٨، على اعتبار أنها السبب وراء حدوث هذه الأزمة، ومن ثم نادى بعض المعارضين بضرورة العودة إلى التقييم على أساس التكلفة التاريخية والتمسك بها وعدم التخلي عنها.

لقد نوقش موضوع محاسبة القيمة العادلة في الولايات المتحدة الأمريكية على مدار أكثر من عقد من الزمن، وبخاصة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حيث فرضت محاسبة القيمة العادلة جدلاً كبيراً على مستوى الممارسات المهنية والعملية. ويعتقد مؤيدو محاسبة القيمة العادلة أنها المقياس الأكثر ملائمة للإفصاح وإعداد التقارير المالية، ويعتقد آخرون أن التكلفة التاريخية تقدم مقياساً أكثر فائدة؛ لأن القيمة العادلة قد لا يكون موثقاً بها أو قابلة للتحقق.

لم تكن الأمور في المملكة العربية السعودية بمعزل عما يدور على المستوى

٢٠٠٨/١٢/٣١ وما بعدها. واشترطت لذلك خمسة ضوابط لتحديد القيمة الجارية (القيمة العادلة) للأصول غير المتداولة، لكنها أوجبت الالتزام بمدخل التكلفة التاريخية بوصفه أساساً لتقييم الأصول غير المتداولة في صلب القوائم المالية إلا في حدود ما ورد في المعايير السعودية التفصيلية لكل موضوع. وأضافت أنه نظراً لملاءمة استخدام خصائص أخرى للقياس تختلف عن التكلفة التاريخية (مثل ما يسمى بالقيمة الجارية، القيمة العادلة، القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع) لأغراض متعددة؛ أهمها اتخاذ القرارات في ضوء أحدث البيانات المتاحة عن الأصول، فللمنشأة في الموضوعات التي لم تشملها معايير المحاسبة السعودية، وأتاحت معايير المحاسبة المالية الدولية فيها الاختيار بين نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة الجارية (القيمة العادلة) لتقييم الأصول غير المتداولة (على سبيل المثال، الاستثمارات العقارية والأصول الحيوية) أن تفصح ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية عن القيمة الجارية (القيمة العادلة) لتلك الأصول بضوابط معينة.

ويشير هذا البحث التساؤل الآتي: هل تصلح التكلفة التاريخية أساساً للقياس المحاسبي للأصول الحيوية وفقاً لما اقترحته الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين؟ أم أن الأمر يحتاج إلى إعادة نظر؟

يحاول البحث الحالي توفير إجابة عن التساؤل السابق من خلال دراسة

الحوية. وقد أيد مراجع حسابات منشأة "نادك" اتجاه المنشأة إلى تطبيق متطلبات المعيار الدولي رقم (٤١)، مع إصداره لرأي مطلق خال من التحفظات عن القوائم المالية المنشورة للمنشأة.

ومن ردود الأفعال ما نادت به آراء المحاسبين والمتمتهنين بالسعودية إلى ضرورة قيام لجنة المعايير المحاسبية بهيئة المحاسبين القانونيين بالسعودية بدراسة ما استندت إليه شركة "نادك" عند إعداد قوائمها المالية، بغية إصدار رأي مهني تجاه المعالجات التي اتبعتها المنشأة، وإمكانية السماح لبقية المنشآت في القطاع الزراعي بإعادة تقدير أصولها؛ لما لإعادة التقدير من أثر على ارتفاع أسعار أسهم شركات هذا القطاع ارتفاعاً كبيراً. وقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة السعودية رأياً مهنياً رقم (١/٨) في ١٢/١/٢٠٠٩م تمسكت فيه بتطبيق أساس التكلفة التاريخية الوارد تفصيلاً بمعايير المحاسبة السعودية، وأنه يمكن فقط الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة للاستثمارات العقارية، والأصول الحيوية في المعلومات الإيضاحية المرفقة بالقوائم المالية. وأجازت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للشركات إعادة تقييم أصولها غير المتداولة باستخدام خصائص أخرى للقياس تختلف عن التكلفة التاريخية مثل القيمة الجارية (القيمة العادلة)، وفقاً لمعايير المحاسبة المالية الدولية في الموضوعات التي لم تشملها معايير المحاسبة السعودية، وذلك على القوائم المالية المنتهية بتاريخ

تطوير المعايير المحاسبية بالسعودية لتبني أسس قياس محاسبية للأصول الحيوية بما يتفق مع نوع الأصل الحيوي ومرحلة التطور التي يمر بها، دون الخروج عن خصائص جودة المعلومات، وذلك عوضاً عن التمسك بالتكلفة التاريخية بوصفها أساساً للتقييم، على أن يختتم البحث باستطلاع آراء عينة من المحاسبين الممتهين في السعودية للتعرف إلى وجهات النظر بشأن المعالجات المطروحة في هذا البحث للقياس المحاسبي للأصول الحيوية.

محتويات البحث

يتكون البحث من خمسة أقسام رئيسية؛ يتناول القسم الأول منها القياس المحاسبي للأصول الحيوية وفقاً للمعايير المحاسبية، يتبعه في القسم الثاني تحليل للكتابات والدراسات السابقة التي تناولت قياس الأصول الحيوية. أما القسم الثالث فيناقش مدى ملائمة أسس القياس المحاسبي لخصائص الأصول الحيوية، ويتبعه في القسم الرابع الدراسة الميدانية، على أن يختتم البحث بالخلاصة والتوصيات.

القياس المحاسبي للأصول الحيوية وفقاً للمعايير المحاسبية

تعريف الأصول الحيوية

ورد تعريف الأصول الحيوية Biological Assets في كثير من الإصدارات المهنية في عدد من الدول، وعلى سبيل المثال فقد تم تعريف الأصول الحيوية في

وتحليل للمداخل المختلفة للقياس المحاسبي للتوصل إلى القياس الذي يتناسب مع الخصائص المميزة لهذه الأصول، وبما يعمل على مراعاة خصائص جودة المعلومات المحاسبية التي يجب أن يوفرها أي مدخل من مداخل القياس المحاسبي، على أن يتبع ذلك بدراسة ميدانية لعينة من المحاسبين والمراجعين للتعرف إلى آرائهم بشأن مدى ملائمة مداخل القياس المختلفة لتقييم الأصول الحيوية خلال مراحل تطورها البيولوجي.

مشكلة البحث

هناك عدة أسس للقياس المحاسبي للأصول الحيوية يمكن لكل منها توفير معلومات تؤثر في معايير جودة هذه المعلومات، وفقاً لخصائص هذه الأصول ومراحل التطور البيولوجي التي تمر بها، وأن قياس الأصول الحيوية على أساس التكلفة التاريخية وفقاً لتوجيهات لجنة المعايير المحاسبية المنبثقة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، قد لا يتناسب مع خصائص هذه الأصول. ويتطلب الأمر تحديد مدى صلاحية أسس القياس المختلفة في توفير معلومات عن الأصول الحيوية وفقاً لمعايير جودة المعلومات المحاسبية.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحديد مدى صلاحية استخدام التكلفة التاريخية أساساً لقياس الأصول الحيوية، ومدى الحاجة إلى

للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين حددت مفهوم القيمة العادلة (معياري رقم ٩ فقرة ٤/٦): "معياري المحاسبة رقم ٩" الاستثمار في الأوراق المالية " الصادر في ١٩٩٨/١٢/٢٩ بأنها القيمة التي يمكن تبادل الأصول على أساسها، في عملية تبادلية متكاملة بين طرفين تامي الرضا. ولا يوجد اختلاف جوهري على مفهوم القيمة العادلة بين معايير المحاسبة السعودية والدولية بالإضافة إلى المعايير الأمريكية، حيث تتفق هذه المعايير على أنها القيمة التي تصلح لتبادل الأصول وتسديد الالتزامات على أساس تجاري بحت، وبين أطراف راضية عن التبادل، وراغبة فيه، ولديهم معلومات كافية عن السوق.

القياس المحاسبي للأصول الحيوية وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة والمعايير المحاسبية بالسعودية

طبقاً لمعاري المحاسبة الدولي رقم (٤١): الزراعة (الفقرات من ١٢-٥٤)، يقاس الأصل الحيوي والمنتجات الزراعية الناتجة عنه عند نقطة الحصاد في تاريخ الاعتراف الأولي (المبدئي)، وفي تاريخ إعداد القوائم المالية في نهاية كل فترة مالية تالية، بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ويعد هذا القياس معبراً عن التكلفة للمنتجات الزراعية عند تطبيق معاري المحاسبة الدولي رقم (٢) المخزون أو معاري دولي آخر ينطبق على ذلك.

المعاري المحاسبي الأسترالي رقم (١٠٣٧): الأصول المولدة ذاتياً والمعاد توليدها Self Generating and Regenerating Assets بأنها "الكائنات الحية غير البشرية"، كما قامت الهيئة الدولية للمعايير المحاسبية بتعريف الأصول الحيوية من خلال المعاري المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة" الصادر عام ٢٠٠٣ بأنها "الكائنات الحية من نباتات وحيوانات". أما المعاري المحاسبي المصري رقم (٣٥): "الزراعة" الصادر في ٢٠٠٦ فقد أشار إلى الأصل الحيوي بأنه "حيوان أو نبات حي" ومن ثم فالأصول الحيوية هي "مجموعة من الحيوانات أو النباتات المتماثلة الحية"، وعلى ذلك فإن الأصول الحيوية تعبر عن حيوانات أو نباتات حية قابلة لعمليات التحويل الحيوي (مثل النمو، وقف النمو، الإنتاج، التكاثر)، والتي ينتج عنها منتجات زراعية عند نقطة الحصاد، كالصوف من الأغنام، والقطن أو القصب من النباتات، والحليب من الماشية، والفاكهة من أشجار الفاكهة وقطع الخشب من أشجار الأخشاب.

وفيما يتعلق بالمعايير المحاسبية التي يعتمد عليها لقياس الأصول الحيوية، انقسمت الآراء والاتجاهات بهذا الشأن، حيث اتجهت لجنة معايير المحاسبة التابعة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى مدخل القياس على أساس التكلفة التاريخية، بينما اتجهت المعايير الدولية للمحاسبة إلى الاعتماد على القيمة العادلة. ومن الجدير بالذكر أن لجنة معايير المحاسبة التابعة

المعلومات المرتبطة بالأصول المركبة في تحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي، كأن تخصم القيمة العادلة للأرض من القيمة العادلة للأصل المركب للوصول إلى القيمة العادلة للأصل الحيوي.

- أما في حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي بدرجة ثقة يعتمد عليها فيقاس هذا الأصل بتكلفته، خصوصاً منها مجمعات الاستهلاك وأية مجمعات لهبوط القيمة، على أن يتم القياس بالقيمة العادلة فور إمكانية ذلك بدرجة يعتمد عليها.

- تدرج الأرباح والخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للأصل الحيوي في الفترة التي نشأت فيها، وذلك بعد الأخذ في الحسبان تكاليف البيع المقدرة للأصل الحيوي.

من جهة أخرى، لم تصدر لجنة معايير المحاسبة التابعة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين حتى الآن معياراً محاسبياً خاصاً بالزراعة، ومن ثم فإن هذه الأصول الحيوية تقاس بالتكلفة التاريخية طبقاً لمعيار المحاسبة السعودي رقم (١٣). إلا أن اللجنة قد أصدرت رأيها رقم (١/٨) السابق الإشارة إليه وذكرت فيه أنه يجب الالتزام بنموذج التكلفة التاريخية بوصفه أساساً لتقييم الأصول غير المتداولة في صلب القوائم المالية، وأنه يمكن للمنشآت أن تفصح ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية عن القيمة العادلة للأصول الحيوية،

ولتسهيل تحديد هذه القيمة العادلة يمكن تجميع هذه الأصول في شكل مجموعات حسب خواص مهمة كالعمر أو النوعية، وذلك طبقاً للخواص المستخدمة في السوق أساساً للتسعير. وتعد الأسعار الموجودة في الأسواق النشطة هي أفضل مقياس لتحديد القيمة العادلة لهذه الأصول، وفي حالة عدم وجود سوق نشطة، تقدر القيمة العادلة بالاعتماد على أحد أو بعض العوامل الآتية:

- سعر آخر معاملة في السوق بشرط عدم حدوث تغيرات كبيرة في الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة وتاريخ إعداد القوائم المالية.

- أسعار السوق للأصول المشابهة مع تعديلها لتعكس الفروق بينها.

- الوحدات القياسية للمنتج (مثل الصندوق للفاكهة، والكيلو جرام لقطعان وماشية اللحوم، والقدح أو الكيلو جرام مكياً للحبوب).

- في حالة عدم وجود أسعار سوقية محددة أو قيمة للأصل الحيوي في وضعه الحالي تستخدم المنشأة صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.

- في حالة ارتباط الأصل الحيوي بالأرض مثل الأشجار في مزرعة، مع عدم وجود سوق منفصلة للأصل الحيوي منفرداً، ولكن توجد سوق نشطة للأصول المركبة لتلك الأصول الحيوية، يمكن للمنشأة أن تستخدم

وأوردت مجموعة من الضوابط الخاصة بتحديد القيمة العادلة، ومن بين الضوابط المرتبطة بالأصول الحيوية التي حددتها ما يأتي:

- يمكن أن يتم تسهيل تحديد القيمة العادلة للأصول الحيوية من خلال تجميعها حسب خواص مهمة معينة (مثل العمر أو النوعية)، بحيث يتم التسعير بناء على تلك الخواص.

- في حالة وجود الأصل الحيوي مرتبطاً مادياً بأرض (مثل الأشجار في مزرعة) ويتوافر لها سوق نشط مجتمعة (أي الأرض والأصل الحيوي معاً)، يمكن استخدام تلك القيمة المجمعة لتحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي.

- بالنسبة لضوابط اتباع القيمة العادلة في السعودية عند الإفصاح في الإيضاحات المتممة يجب على المنشأة مراعاة ما يلي:

١ - أن تأخذ في الاعتبار ما يأتي لتحديد القيمة الجارية (القيمة العادلة) للأصول غير المتداولة:

أ - إمكانية تقدير مبلغ القيمة الجارية (القيمة العادلة) في نهاية السنة المالية بدرجة معقولة من الثقة للأصل غير المتداول على أساس السعر الذي يمكن أن يباع به.

ب - إن أفضل تقدير لمبلغ القيمة الجارية (القيمة

العادلة) يتم من خلال وجود سوق نشطة تحدد فيها القيمة الجارية، أو تتوافر فيها المؤشرات التي يمكن من خلالها تحديد القيمة الجارية.

ج - يمكن أن يتم تسهيل تحديد القيمة الجارية (القيمة العادلة) لأصول غير متداولة معينة (مثل الأصول الحيوية) من خلال تجميع تلك الأصول حسب خواص مهمة معينة (مثل العمر أو النوعية)، بحيث يتم التسعير بناء على تلك الخواص.

٢ - الثبات والاستمرارية في الإفصاح عن القيمة الجارية (القيمة العادلة) للأصول غير المتداولة، ما لم يكن هناك مبررات مقبولة لعدم الإفصاح، مع ذكر هذه المبررات.

٣ - العرض في جدول مقارن لقيم تلك الأصول غير المتداولة حسب نموذج التكلفة التاريخية وحسب نموذج القيمة الجارية (القيمة العادلة) والإفصاح عن هذا الأثر، مختصراً في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية فيما لو عكست القيمة العادلة في صلب القوائم المالية.

قياس الأصول الحيوية وفقاً للكتابات المحاسبية والدراسات السابقة

انقسمت وجهات النظر المحاسبية عند القياس المحاسبي للأصول الحيوية إلى مابين مؤيدين للتكلفة التاريخية ومؤيدين للقيمة العادلة. وفيما يأتي يتم عرض وجهات النظر المشار إليها:

الدراسات المؤيدة للقيمة العادلة

صدرت عدة معايير متخصصة لقياس الأصول الحيوية لأغراض إعداد القوائم المالية ومن أبرزها المعيار المحاسبي الدولي (٤١): "الزراعة". وهناك بعض الدراسات التي أيدت الإبقاء على المعايير المحاسبية السابق صدورها قبل المعيار المحاسبي الدولي عام ٢٠٠٣. وسعت دراسات أخرى إلى تشجيع الالتزام بالمعيار المحاسبي الدولي (٤١): "الزراعة" بعد إجراء بعض التعديلات التي من شأنها تسهيل التطبيق العملي لمتطلباته. وعلى سبيل المثال أشارت دراسة Argiles and Slof عام ٢٠٠١ إلى عدم تمشي القواعد المحاسبية العامة والتي تتأسس على مدخل التكلفة التاريخية والمطبقة في أوروبا مع خصائص النشاط الزراعي، بالإضافة إلى بساطة الإجراءات اللازمة لتقدير القيمة السوقية للأصول الحيوية. وخلصت الدراسة إلى ضرورة اتباع المعالجات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة".

في أستراليا، تكوّن اقتناع لدى هيئة المعايير المحاسبية الأسترالية عام ٢٠٠٥

٤ - أن تفصح المنشأة ضمن السياسات المحاسبية بأن الطريقة المتبعة في تقييم الأصول غير المتداولة هو نموذج التكلفة التاريخية كما تم عرضها في صلب القوائم المالية، مع الإفصاح عن أسباب أهمية تقديم معلومات عن القيمة الجارية (القيمة العادلة) لهذه الأصول.

٥ - أن يتم الإفصاح عن القيمة الجارية (القيمة العادلة) لجميع سنوات المقارنة المعروضة، ما لم تكن السنة المعروضة هي السنة الأولى لعمل المنشأة.

يشير ما سبق إلى أن أساس القياس وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة قد تحول من القياس على أساس التكلفة التاريخية إلى القياس على أساس القيمة العادلة، وأنه إذا وجد قياس على أساس التكلفة التاريخية في بعض الحالات النادرة، فهو يعبر عن حالات استثنائية، وهو ما يبرز وجود فجوة بين أساس القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية بين معايير المحاسبة السعودية والدولية بشأن تطبيق أساس القيمة العادلة. ففي السعودية يعد القياس على أساس التكلفة التاريخية هو الأساس، أما الاعتماد على القيمة العادلة فيعد استثناءً. ويتطلب المرء مزيداً من التحليل لمعرفة مدى صلاحية كل من هذين المدخلين لقياس الأصول الحيوية وفقاً لمراحل تطورها، وهو ما سيتم تناوله في الأجزاء الآتية من البحث.

من زاوية أخرى نادت بعض الدراسات بالاعتماد على القيمة العادلة عند قياس الأصول الحيوية، فقد خلصت دراسة Wilson (2001) إلى أن الإفصاح عن القيمة العادلة يعمل على تحسين شفافية الإفصاح المحاسبي؛ نظراً للاعتراف بالتغيرات في قيمة الأصول الحيوية، وتوفير معلومات ذات خصائص جارية توضح التغيرات في القيمة العادلة بما يساعد على تقييم الأداء. كذلك أشار Hague في دراسته عام ٢٠٠٠ إلى أن الاعتماد على القيمة العادلة يؤدي إلى جودة الإفصاح المحاسبي، إلا أنه لا يوفر خاصية قابلية المعلومات للفهم من جانب مستخدمي القوائم المالية؛ لأنه قد يفصح عن مكاسب أو خسائر القيمة العادلة بالرغم من عدم تحققها خلال الفترة، مما يفقد القوائم المالية القابلية للمقارنة بين الفترات المالية.

في ضوء الاجتماعات التي عقدتها لجنة تفسير التقارير المالية الدولية IFRIC عام ٢٠٠٣ لتحديد مدى ملائمة المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) للتطبيق عملياً، خلصت اللجنة إلى عدة نتائج أوصت من خلالها بإجراء بعض التعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة" منها:

- ضرورة أخذ النمو المستقبلي المحتمل للأصل الحيوي بعين الاعتبار عند تحديد القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من هذا الأصل، وذلك نتيجة للتأثير المؤكد لعمليات النمو على مقدار التدفقات النقدية.

بضرورة تحقيق الموازنة بين المعايير والإرشادات المحلية الصادرة في أستراليا والمعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة"؛ وذلك نظراً لتشابه متطلبات هذا المعيار مع متطلبات المعيار المحاسبي الأسترالي رقم (١٠٣٧): "الأصول المولدة ذاتياً والمعاد توليدها" Self Generating and Regenerating Assets (SGARA) والذي سبق صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة". وفي ضوء ذلك قامت هيئة المعايير المحاسبية الأسترالية بإصدار معيار محاسبي جديد رقم (١٤١): "الزراعة" على غرار المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة"، مع إحداث بعض الاختلافات بما يتفق مع الواقع العملي، مستهدفة بذلك تحسين جودة ومنفعة التقارير المالية، وقد تم إلزام المنشآت الأسترالية بتطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ من يناير ٢٠٠٥، بما في ذلك الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، وهو ما انعكس على تحسين الشفافية وجودة التقارير المالية بأستراليا. ويمكن القول بأن استمرار أستراليا في تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة" - المشابهة لمتطلبات المعيار المحاسبي الأسترالي رقم (١٠٣٧) - مع التوسع في نطاق تطبيق هذه المتطلبات على الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، والإحصاءات المالية الحكومية إنما يدل على الأثر الإيجابي الذي أحدثه الالتزام بتطبيق متطلبات هذا المعيار على جودة التقارير المالية بأستراليا.

الاعتماد عليها تمثل الاعتبارات الرئيسية في اختيار طرق قياس الأصول والخصوم، وأنه من الممكن ترتيب طرق القياس ترتيباً مسبقاً على أساس مدى ملاءمتها أو علاقتها بالمعلومات التي يحتاجها المستفيدون الخارجيين الرئيسيون.

الدراسات المؤيدة للتكلفة التاريخية

سعت بعض الدراسات والآراء إلى تأييد الاعتماد على التكلفة التاريخية أساساً لقياس الأصول الحيوية، وذلك في ضوء مجموعة المشكلات المرتبطة بالتطبيق على المستوى العملي للقيمة العادلة بوصفها أساساً لقياس الأصول الحيوية في كل تاريخ إعداد القوائم المالية. وعلى سبيل المثال توقعت دراسة Azevedo عام (٢٠٠٧) ظهور مشكلات عند تقييم الأداء وفقاً للقيمة العادلة، وبشكل أكثر تحديداً عند توفير معلومات للمستثمرين المرتقبين. وقد استندت الدراسة على ما ورد في دراسة (Carvo, 2005) التي خلصت إلى أن المشكلة الرئيسية تكمن في التطبيق العشوائي للقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية على عناصر مختلفة بقائمة المركز المالي، وهو ما يؤدي إلى ظهور مشكلات عند تقييم الأداء وفقاً للقيمة العادلة، وبشكل أكثر تحديداً عند تقدير الأرباح للمستثمرين الحاليين والمرتقبين. وقد خلص Carvo إلى عدم وجود مشكلات عند الاتجاه إلى القيمة العادلة، وتطبيقها على جميع عناصر القوائم المالية.

- اختيار الأسعار الاقتصادية المعقولة عند تقييم الأصول الحيوية، وقد أوصت اللجنة باختيار أعلى الأسعار بما يحقق أقصى منفعة للمنشأة.

خلصت دراسة شاهين (٢٠٠٥) على مجموعة من الشركات الزراعية في مصر لاختبار مدى إمكانية استخدام القيمة العادلة لقياس الأصول الحيوية بوصفها أحد متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) - قبل صدور معيار المحاسبة المصري (٣٥): الزراعة - إلى أهمية استخدام مدخل القيمة العادلة عند قياس الأصول الحيوية بوصفها أحد متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١). إلا أن هذا المدخل لا يصلح للتطبيق على جميع مراحل دورة حياة الأصول الحيوية، وعدم تناول المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة" لمعالجة تطور الأصول الحيوية خلال تلك المراحل بما يتلاءم معها.

يرى العبادي (٢٠٠٩) أن الحثيات التي ساققتها لجنة معايير المراجعة السعودية غير كافية لاستمرار التمسك بأساس التكلفة التاريخية، ورفض أساس القيمة العادلة، وأن هناك ضرورة لتبني أساس القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة من جانب معايير المحاسبة السعودية، وذلك لأن الفقرة (٣٩٢) من مفاهيم المحاسبة المالية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أوضحت أن خصائص جودة المعلومات ليست كلها على درجة واحدة من الأهمية، وأن ملائمة المعلومات وإمكانية الثقة أو

المحققة المرتبطة بالأصول الحيوية. كما أشاد Elad بالخطة المحاسبية العامة الفرنسية التي تعتمد على التكلفة التاريخية. وخلص Elad إلى عدم إمكانية التوفيق بين متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (٤١): "الزراعة"، والخطة المحاسبية العامة الفرنسية نظراً لطبيعة خصائص الأصول الحيوية المحلية بفرنسا.

استعرض سلامة (٢٠٠١) المعالجة المحاسبية لمشكلات القياس المحاسبي للأصول الحيوية في ضوء كل من معايير المحاسبة المصرية والدولية من ناحية، والممارسات العملية من ناحية أخرى، وتعدد بدائل القياس المحاسبي، وهو ما قد ينتج عنه تأثير على نتائج الأعمال، وتقييم الأداء، وإجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية العاملة في هذا القطاع. وقد خلصت تلك الدراسة إلى أن هناك تأثيراً لطبيعة نشاط الإنتاج الحيواني على نموذج القياس المحاسبي للوحدات الاقتصادية، مع اختلاف وجهات نظر المحاسبين على تحديد النموذج الملائم للقياس باختلاف طبيعة الأصل الحيوي.

أشارت دراسة Perry (2007) إلى احتمال ارتفاع تكاليف تطبيق المعيار المحاسبي النيوزيلندي الذي يتوافق مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة" لقياس الأصول الحيوية بالقيمة العادلة، مقارنة بالمنفعة التي تعود على المنشآت الزراعية أو على مستخدمي القوائم المالية من وراء الالتزام بتطبيق ذلك المعيار. وانتقدت الدراسة عدم تفرقة

أما دراسة Dowling and Godfrey (2002) فقد تناولت القياس المحاسبي للأصول الحيوية بالمنشآت الأسترالية بعد صدور المعيار المحاسبي الأسترالي رقم (١٠٣٧): "الأصول المولدة ذاتياً والمعاد توليدها". وأشارت الدراسة إلى أنه على الرغم من اتجاه المعيار المحاسبي الأسترالي نحو تطبيق الأسس التي تعتمد على القيمة العادلة، إلا أنه يمكن الاتجاه إلى عدة مداخل لقياس الأصول الحيوية منها: القيمة الجارية، والقيمة الحالية، والتكلفة التاريخية. وقد خلص الباحثان إلى أن مدخل التكلفة التاريخية يعد من أفضل مداخل القياس، مع محدودية الاستخدام العملي للمداخل المعتمدة على القيمة السوقية؛ وذلك نظراً لغياب نظام معلومات قادر على تحديد وتتبع صافي القيمة السوقية التي يمكن الاعتماد عليها، وقد انعكست نتائج تلك الدراسة على تأجيل تطبيق المعيار المحاسبي الأسترالي رقم (١٠٣٧): "الأصول المولدة ذاتياً والمعاد توليدها" لمدة عام ينتهي في ٣٠ يونيو ٢٠٠١.

أما دراسة Elad (2004) فقد انتقدت دراسة Argiles & Slof - والتي أشارت إلى بساطة تقدير القيمة العادلة، وإمكانية تحقيق التنسيق بين متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة"، ومتطلبات الاتحاد الأوروبي عام ١٩٦٥ بإنشاء شبكة معلومات محاسبة المزارع The Farm Accountancy Data Network (FADN)، حيث أوضح عدم اهتمام دراسة Argiles & Slof بالمكاسب والخسائر غير

الزراعي بالهند على تحمل عبء التكاليف الإضافية عند تحديد القيمة العادلة.

في ضوء ما تقدم، فإن الرأي المهني للجنة المعايير المحاسبية بالسعودية قد جانبه الصواب حين أشار إلى ضرورة الاعتماد على التكلفة التاريخية أساساً لتقييم الأصول الحيوية على خلاف ما دعت إليه معظم المنظمات المهنية على المستوى الدولي من الاعتماد على القيمة الحالية. وإن كانت اللجنة معايير المحاسبة السعودية وجهة نظر يجب أن تحترم في عدم اتباع القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات العقارية مع الالتزام بالتكلفة التاريخية؛ إلا أن الأمر مختلف تماماً بالنسبة للأصول الحيوية والتي تختلف في خصائصها عن الأصول الثابتة؛ حيث إنها تخضع للنمو والتطور بمرور الزمن، ومن ثم تتزايد قيمتها خلال المراحل المختلفة بسبب التغيرات البيولوجية، ومن ثم لا يصلح التطبيق الحرفي لاتباع أساس التكلفة التاريخية عند قياس الأصول الحيوية في نهاية كل سنة مالية، ومع ذلك فقد يصلح استخدام التكلفة التاريخية أساساً للقياس المحاسبي للأصول الحيوية في مرحلة اقتناء الأصل. أما في المراحل التالية التي تعبر عن التطور البيولوجي للأصل من مرحلة نمو ومرحلة تمام النضج ومرحلة اندثار، فقد يؤدي الاعتماد على التكلفة التاريخية أساساً لقياس الأصول الحيوية إلى توفير معلومات تتصف بالمأمونية والقابلية للتحقق، ولكنها لا تتصف بالملاءمة ومن ثم تؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، ومن ثم يتطلب الأمر التعرف إلى خصائص الأصول

المعيار المحاسبي النيوزيلندي - على غرار المعيار المحاسبي الدولي - بين الأصول المنتجة مثل ماشية الألبان ومزارع الفاكهة، وبين ماشية اللحوم والمزارع الاستهلاكية بوصفها أصولاً استهلاكية، ومدى صلاحية القيمة العادلة أساساً للقياس المحاسبي. وقد خلصت الدراسة إلى وجوب انسحاب نيوزيلندا من تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة"، حتى يتوافر دليل واضح على زيادة المنافع الفعلية من تطبيق المعيار عن تكاليف تطبيقه، حيث إن تكاليف تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي مرتفعة، ولا تستطيع المنشآت الزراعية المتوسطة والصغيرة تحملها.

أما (Dolphy 2008) فقد تناول في دراسته مدى صلاحية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة" على الأصول الحيوية بالهند - حيث لم يصدر بها معيار للزراعة - وأن هناك كثيراً من التحديات التي تواجه القيمة العادلة بوصفها مطلباً أساسياً من متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١): "الزراعة"، وبخاصة صعوبة توافر سوق نشطة يمكن من خلاله تحديد قيمة عادلة يمكن الاعتماد عليها على غرار ما هو متوافر من أسواق نشطة للأصول المالية. وقد خلص Dolphy إلى ضرورة سعي المنظمات المهنية في الهند إلى تطوير معيار محاسبي للزراعة وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية، نظراً للانتقادات الموجهة إلى مدخل القيمة العادلة، ولعدم قدرة المجال

مرحلة الاندثار (الاضمحلال) عن نقص نوعي وكمي للنبات الأصلي أو للحيوان، أو النبات أو الحيوان الجديد. كذلك يتعرض الأصل الحيوي خلال مراحل التحول البيولوجي إلى تغيرات كمية، وتغيرات نوعية؛ حيث تعبر التغيرات الكمية عن زيادة أو نقص عدد الحيوانات أو النباتات، بينما تعبر التغيرات النوعية عن كثافة الغابات، وطول الألياف، وتغير الصفات الوراثية، إضافة إلى تأثير عوامل الطبيعة على الأصول الحيوية، وعلى كمية المنتجات الزراعية وجودتها، بما تفرضه من عوامل لا يمكن التحكم فيها مثل العوامل الجوية (درجة الحرارة والرطوبة، والأمطار... إلخ)، والعوامل الوراثية والإصابة بالأمراض التي تضعف من إنتاجها، أو تؤدي إلى فناؤها في مرحلة مبكرة من مراحل حياتها، أو إصابتها بالأوبئة التي تقضي على أعداد كبيرة منها في مراحل متفاوتة من دورة حياتها بما يؤثر في كمية إنتاجها بوصفها نتاجاً أو منتجات زراعية.

ويمكن القول إن الخصائص السابقة تؤثر في قياس الأصول الحيوية حيث:

- تتزايد قيمة الأصول الحيوية بمرور الزمن في مرحلة معينة من مراحل حياتها وهي مرحلة النمو.
- أن الأصول الحيوية تقوم بإنتاج أصول أخرى تعد نتاجاً للأصول الحيوية الأصلية (الأم)، وذلك في مرحلة الإنتاج. كما تؤدي تلك المرحلة إلى نشأة أصل حيوي جديد.

الحيوية من أجل الاختيار السليم للمدخل المناسب للقياس.

أسس القياس المحاسبي المناسبة لخصائص الأصول الحيوية

لكل مدخل من مداخل القياس، سواء التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، بعض المزايا كما ترد عليه بعض الانتقادات، ولا يمكن القول بتفوق أحدهما على الآخر بوصفه مدخلاً لقياس وحيد يصلح لقياس الأصول الحيوية في جميع مراحل تطورها البيولوجي، بل إن وظيفة المحاسبة هي "القياس والتوصيل"، وعلى ذلك عند تقييم مدى تفضيل طريقة قياس على أخرى لا بد من النظر إلى مدى مراعاة المدخل المناسب للقياس لخصائص الأصول الحيوية.

تتسم الأصول الحيوية بعدة خصائص فريدة تميزها عن الأصول غير الحية، ويجب أخذها في الاعتبار عند محاولة اختيار المدخل المناسب الذي يتخذ أساساً للقياس المحاسبي للأصول الحيوية. وتتمثل خصائص الأصول الحيوية في التحول البيولوجي، موسمية بعض الأصول الحيوية وفقاً للدورات الزراعية، وتأثير الطبيعة على الأصول الحيوية. حيث يمر الأصل الحيوي بمراحل مختلفة^(١) تمثل دورة حياته من نشأة، ونمو، واندثار أو اضمحلال. ومن المتوقع خلال مرحلة الإنتاج أن ينتج الأصل الحيوي منتجاً زراعياً أو نتاجاً، كما تعبر

(١) تختلف تسمية مراحل النمو فيما بين الأصول الحيوية النباتية والحيوانية، حيث يمر الأصل النباتي بمراحل تطور بيولوجي هي النشأة، والنمو والإنتاج، والاندثار. بينما تسمى هذه المراحل ارتباطاً بالأصل الحيوي الحيواني: الإنشاء والنمو والإنتاج والاضمحلال.

وعلى ذلك فإن الاعتماد على مدخل التكلفة التاريخية بمفرده لن يؤدي إلى التعبير السليم عن قيمة تلك الأصول خلال مراحل تطورها المختلفة. أما القول باستخدام القيمة العادلة أساساً للتقييم فقد يوفر قيمة للأصول الحيوية لا يمكن التحقق منها وبخاصة في ظل عدم وجود سوق نشطة لتلك الأصول، وكذلك صعوبة بيع بعض هذه الأصول خلال بعض مراحل تطورها. ويمكن أن يعتمد المدخل المناسب على المزج بين المداخل المختلفة بما يتناسب مع مرحلة النمو التي يمر بها الأصل الحيوي على النحو الآتي:

- يتم الاعتماد على التكلفة التاريخية أساساً لقياس الأصول الحيوية وذلك في مرحلة النشأة.

- يتم الاعتماد على التكلفة الاستبدالية أو القيمة العادلة أساساً لقياس الأصول الحيوية، وذلك في مرحلة النمو.

- يتم الاعتماد على القيمة العادلة أساساً لقياس الأصول الحيوية وذلك في مرحلة الاضمحلال.

ويتطلب الأمر إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى إدراك المحاسبين ومراجعي الحسابات بالسعودية لمدخل القياس المحاسبي المناسب للأصول الحيوية وذلك في مراحل تطورها البيولوجي.

الدراسة الميدانية

تهدف هذه الدراسة إلى استطلاع آراء المحاسبين والمراجعين الممتهنين بالمملكة بشأن مدى ملائمة المعالجات التي

- أنه يمكن التمييز بين نوعين من الأصول الحيوية، هما: الأصول الحيوية المنتجة والأصول الحيوية الاستهلاكية. فخلال مرحلة الإنتاج قد ينتج الأصل الحيوي منتجاً زراعياً يعد ناتجاً عن فصل المنتج من الأصل الحيوي (على سبيل المثال الألبان، أو الأخشاب، أو المحصول الزراعي) مع بقاء الأصل الحيوي، وفي هذه الحالة يعد الأصل الحيوي أصلاً منتجاً، ويعامل محاسبياً معاملة الأصل الثابت بقائمة المركز المالي. وفي حالات أخرى يتم الحصول على منتج زراعي نتيجة توقف حياة الأصل الحيوي (على سبيل المثال الزراعات الموسمية، جذوع الأشجار، اللحوم من الماشية، الأسماك)، ويعد الأصل الحيوي في هذه الحالة أصلاً استهلاكياً، ويعامل معاملة الأصل المتداول بقائمة المركز المالي. ومن المتوقع أن يختلف أساس تقييم كل من الأصول الحيوية بنوعيتها وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها في تقييم الأصول المتداولة والثابتة.

- تتناقص قيمة الأصول الحيوية بسبب الشيخوخة أو المرض، نظراً لمرور حياة الأصل الحيوي بمرحلة الاندثار (الاضمحلال) في فترة من فترات حياته، كما تتعرض الأصول الحيوية إلى بعض الأمراض التي تضعف من إنتاجها أو تؤدي إلى فنائها، وذلك في مرحلة مبكرة من مراحل حياتها.

- اقترحتها لجنة المعايير المحاسبية المنبثقة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ٢٠٠٩ لقياس الأصول الحيوية، وكذلك مدى إمكانية تطبيق قياسات أخرى مقترحة في هذا البحث بما يتناسب مع نوع الأصل الحيوي، وارتباطاً مع مراحل التطور البيولوجي. وقد تم الاعتماد على استبانة أعدت لهذا الغرض.
- الفرضية الأولى: لا تصلح التكلفة التاريخية أساساً لتقييم الأصول الحيوية في جميع مراحل تطورها البيولوجي.
- الفرضية الثانية: لا توجد صعوبات تحيط بالإفصاح عن القيمة العادلة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية.

عينة وفرضيات الدراسة

- الفرضية الثالثة: تختلف أسس القياس وفقاً لمرحلة التطور البيولوجي للأصل الحيوي.
- الفرضية الرابعة: يعد مدخل القيمة العادلة أكثر ملاءمة لقياس الأصول الحيوية المولدة ذاتياً.
- الفرضية الخامسة: تتفاوت مداخل القياس المحاسبي في تحقيقها لخصائص جودة المعلومات المحاسبية. وتنقسم الاستبانة إلى أربعة أقسام؛ يشتمل القسم الأول منها على سؤالين لتجميع معلومات عامة عن وظيفة المستجيبين، ومدى ارتباط عملهم المحاسبي بمنشأة زراعية. أما القسم الثاني من الاستبانة فيضم أربعة أسئلة، للتعرف إلى مدى صلاحية التكلفة التاريخية أساساً
- تتمثل عينة الدراسة في مجموعة من المحاسبين والمراجعين بالشركات السعودية التي تعمل أو لها علاقة بالنشاط الزراعي. وقد تم إرسال ٢٥٠ استبانة لعينة عشوائية منهم، وبلغ عدد الاستبانات المستردة ٧٠ بنسبة استجابة ٢٨٪، وهي نسبة مقبولة في مجال العلوم الاجتماعية. وقد تم استبعاد ست استبانات لعدم اكتمال الإجابة عن كثير من الأسئلة، ويوضح الجدول (١) عدد الاستبانات التي تم استيفائها والمستردة من عينة الدراسة والصالحة لأغراض التحليل الإحصائي.
- وتم صياغة مجموعة من الفرضيات التي ستكون موضوعاً للاختبار لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية على النحو الآتي:

جدول ١
عينة الدراسة

البيان	عدد	%
الاستبانات المرسلة	٢٥٠	١٠٠٪
الاستبانات المستردة	٧٠	٢٨٪
استبانات غير صالحة لأغراض التحليل	(٦)	٢،٤٪
الاستبانات الصالحة لأغراض التحليل	٦٤	٢٥،٦٪

الذي صممت من أجله، وتم تعديل الاستبانة وصياغتها في صورتها النهائية في ضوء التعليقات الواردة من المتخصصين.

أدوات التحليل الإحصائي للبيانات

تحقيقاً لأهداف الدراسة الميدانية، ومن أجل اختبار الفرضيات، جرى تحليل الإجابات التي تم الحصول عليها من الاستبانات باستخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences (SPSS, V16)، وذلك بالاعتماد على المجموعة الآتية من التحليلات والاختبارات الإحصائية:

- الإحصاءات الوصفية من التكرارات والنسب المئوية ومقاييس التشتت.
- الاختبارات الإحصائية للفروق بين الوسط الحسابي لعينة المراجعين وعينة المحاسبين باستخدام اختبار مان-واتني Mann-Whitney Tes.
- الاختبارات الإحصائية للفروق بين الوسط الحسابي لعينة المراجعين والمحاسبية الذين يرتبط عملهم بنشاط زراعي، والذين لا يرتبط عملهم بنشاط زراعي باستخدام اختبار مان-واتني Mann-Whitney Test.

وفيما يلي عرض لنتائج التحليل الإحصائي:

اختبار الثبات والصدق الذاتي للأسئلة

تم استخدام معامل الثبات "كرونباخ الفا" Cronach's Alfa لقياس ثبات محتوى الإجابات الواردة بالاستبانات.

لتقييم الأصول الحيوية، والصعوبات التي قد تحيط باستخدام المنشآت الزراعية لمدخل القيمة العادلة للإفصاح عن الأصول الحيوية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية. يحتوى القسم الثالث على أربعة أسئلة ويهدف إلى استطلاع آراء الممارسين بشأن الاعتماد على عدة أسس للقياس المحاسبي للأصول الحيوية الحيوانية والنباتية، سواء كانت إنتاجية أو استهلاكية، حسب مرحلة تطورها في تاريخ إعداد القوائم المالية. أما القسم الرابع والأخير من الاستبانة فيضم ثلاثة أسئلة ويهدف إلى التعرف إلى آراء الممارسين عن مدى تحقيق كل من التكلفة التاريخية والتكلفة الاستبدالية والقيمة العادلة - إذا ما استخدمت لقياس الأصول الحيوية - لمعايير جودة المعلومات المحاسبية.

يقوم المستجيبون منهم بالتعبير عن وجهة نظرهم من خلال مدى موافقتهم على مجموعة من التساؤلات والمعالجة المقترحة بالاعتماد على خمسة خيارات وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي الدرجات، والتي تتراوح ما بين غير موافق على الإطلاق (درجة)، وغير موافق (درجتان)، ومحيد (٣ درجات)، وموافق (٤ درجات)، وموافق جداً (٥ درجات). وتم اختبار الصدق الظاهري للاستبانة من خلال عرضها على مجموعة من الأكاديميين والممارسين ذوي الخبرة المحاسبية بالنشاط الزراعي، وذلك للتأكد من مدى وضوح الأسئلة الواردة بها، وملاءمة كل منها للقسم المرتبطة به، وكفايتها للغرض

وفيما يأتي توضيحاً لخصائص عينة الدراسة محل التحليل:

الموقع الوظيفي لأفراد العينة

تم توجيه الاستبانة إلى مجموعة من الممارسين في الحياة العملية ذوي الصلة بالعمل المحاسبي من المحاسبين والمراجعين. ويوضح الجدول (٢) تصنيفاً لمفردات عينة الدراسة وفقاً للموقع الوظيفي، حيث يشغل ٢٣,٤٣٪ من العينة وظيفة مراجع خارجي، و ٢٨,١٣٪ وظيفة مراجع داخلي، أما الغالبية ٢٨,٤٤٪ من العينة فيشغلون وظيفة محاسب. ولا يتوقع وجود اختلافات بين إجابات المحاسبين والمراجعين فيما يتعلق بأرائهم بشأن مقترحات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول الحيوية، وهذا ما سيتم اختباره لاحقاً.

وتبين من التحليل الإحصائي أن متوسط الثبات في الإجابات الواردة من المستقصى منهم على الأسئلة الواردة في الاستبانة بلغ ٠,٨٩٩، وهذه القيمة تدل على ثبات وصدق الإجابات. ويتضح أن معامل "كرونباخ ألفا" يزيد عن المعامل المرجعي بالجدول الإحصائية (٠,٧) وهذا يدل على ارتفاع درجة الثبات والصدق في الإجابات الواردة بالاستبانة.

خصائص مفردات عينة الدراسة

تناول القسم الأول من الاستبانة مجموعة من الأسئلة لتجميع معلومات عامة عن عينة الدراسة، والتي تلخص الخصائص والملامح الأساسية لعينة الدراسة من حيث:

- الموقع الوظيفي للمستجيبين.
- مدى ارتباط عملهم بمنشأة زراعية.

جدول ٢
الموقع الوظيفي لأفراد عينة الدراسة

الموقع الوظيفي	عدد	%
مراجع خارجي	١٥	٢٣,٤٣٪
مراجع داخلي	١٨	٢٨,١٣٪
محاسب	٣١	٤٨,٤٤٪
المجموع	٦٤	١٠٠٪

جدول ٣
مدى ارتباط عمل عينة الدراسة بمنشآت زراعية

عينة الدراسة	عدد	%
وظائف مرتبطة بمنشآت زراعية	٤٣	٦٦,١٩٪
وظائف مرتبطة بمنشآت غير زراعية	٢١	٣٢,٨١٪
المجموع	٦٤	١٠٠٪

مدى ارتباط الوظيفة بمنشأة تعمل في المجال الزراعي

يوضح جدول (٣) تصنيفاً لمفردات عينة الدراسة وفقاً لمدى ارتباط عملهم المحاسبي أو أعمال المراجعة بمنشأة تعمل في مجال تربية الحيوانات/ زراعة الأشجار/ المزارع أو منشأة ذات نشاط زراعي. ويتضح من الجدول أن غالبية المستقصى منهم ٦٦,١٩٪ منهم يرتبطون بمنشآت تعمل في مجالات مرتبطة بالنشاط الزراعي أو تربية الماشية وما شابهها من الثروة الحيوانية. أما باقي أفراد العينة (٣٢,١٨٪) فعلاقتهم الوظيفية ترتبط بمنشآت تعمل في أنشطة غير زراعية.

وسيتم اختبار مدى وجود اختلافات بين آراء المجموعتين فيما يتعلق بمدخل القياس الملاءمة للأصول الحيوية.

تحليل الإجابات بشأن التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي للأصول الحيوية

تناول القسم الثاني من الاستبانة بعض الأسئلة بشأن مدى صلاحية مدخل

التكلفة التاريخية لقياس الأصول الحيوية مقارنة بمدخل القيمة العادلة، والأسباب التي قد تؤدي إلى عدم الاعتماد على مدخل التكلفة التاريخية، والصعوبات التي تحيط بإفصاح المنشآت ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية عن القيمة العادلة للأصول الحيوية.

مدى صلاحية مدخل التكلفة التاريخية لقياس الأصول الحيوية

يوضح الجدول (٤) آراء المستجيبين بشأن مدى صلاحية مدخل التكلفة التاريخية لقياس الأصول الحيوية خلال مراحل تطورها المختلفة. وتشير النتائج بالجدول إلى أن ٦٤,٥٪ من المستقصى منهم عبروا عن موافقتهم على صلاحية الاعتماد على مدخل التكلفة التاريخية أساساً لقياس الأصول الحيوية عندما يكون الأصل في مرحلة النشأة، أما الاعتماد على هذا المدخل في المراحل الأخرى من مراحل النمو فلم يحظ بالتأييد، حيث بلغت نسبة الموافقة ٢٥٪ فيما يتعلق

جدول ٤

مدى صلاحية مدخل التكلفة التاريخية لقياس الأصول الحيوية خلال مراحل تطورها

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	موافق على الإطلاق	العبارات
١	١,٢٨	٣,٦	٪٣٣,٣	٪٣١,٢	٪٤,٢	٪٢٩,٢	٪٢,١	- مرحلة النشأة
٢	١,٣٤	٢,٦	٪١٦,٧	٪٨,٣	٪١٨,٨	٪٢٧,٥	٪١٨,٨	- مرحلة النمو والإنتاج
٣	١,٣٥	٢,٤	٪١٢,٥	٪١٤,٦	٪١٤,٦	٪٤٧,٩	٪٢٥	- مرحلة الاضمحلال

الواردة منهم كما يتضح من الجدول (٥) عن أن مرجع ذلك هو أن التكلفة التاريخية لا توفر قيمة للأصل تعكس سعره الحالي في السوق النشطة (موافقة بنسبة ٨٠,١٪)، كما أن التكلفة التاريخية لا تعبر عن التطور البيولوجي الذي يطرأ على الأصل من فترة لأخرى (موافقة بنسبة ٧٠,٩٪).

مدى توفير القيمة العادلة معلومات أكثر ملاءمة عن الأصل الحيوي خلال مراحل تطوره

أسفر تحليل آراء المستجيبين بشأن مدى توفير القيمة العادلة معلومات أكثر ملاءمة عن الأصل الحيوي خلال مراحل تطوره عن النتائج الآتية مرتبة تنازلياً كما يتضح من الجدول (٦):

جدول ٥

أسباب عدم الاعتماد على التكلفة التاريخية كأساس للتقييم خلال مراحل تطور الأصل الحيوي

الترتيب	المتوسط الانحراف الحسابي المعياري	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق	العبارات	
٢	١,٤٨	٣,٧٥	٪٤٣,٨	٪٢٧,١	٪٤,٢	٪١٠,٤	٪١٤,٦	- لا تعبر التكلفة التاريخية عن التطور البيولوجي الذي يطرأ على الأصل من فترة لأخرى
١	١,٢٤	٣,٩٨	٪٤١,٧	٪٣٩,٦	٪٢,١	٪٨,٣	٪٨,٣	- لا توفر التكلفة التاريخية قيمة للأصل تعكس سعره الحالي في السوق النشطة.

بمرحلة النمو والإنتاج، و٢٧,١٪ فيما يتعلق بمرحلة الاضمحلال.

وفي ضوء نتائج التحليل يتم قبول الفرضية الأولى من فرضيات البحث، حيث لا تصلح التكلفة التاريخية أساساً للقياس المحاسبي للأصول الحيوية في كل مرحلة من مراحل تطورها ونموها البيولوجي.

أسباب عدم الاعتماد على التكلفة التاريخية أساساً للتقييم في كل مرحلة من مراحل تطور الأصل الحيوي

تم توجيه سؤال للمستجيبين بشأن الأسباب التي قد تدعو إلى عدم الاعتماد على التكلفة التاريخية أساساً لتقييم الأصول الحيوية في كل مرحلة من مراحل تطورها البيولوجي. وأسفر تحليل الإجابات

تعكس القيمة العادلة له في ذلك التاريخ، أما في مرحلة النمو فلا تعكس التكلفة التاريخية التطورات الكمية والنوعية التي تطرأ على الأصول الحيوية، حيث إن المعلومات التي تتوافر في هذه الحالة غير قادرة على تفسير التغيرات التي طرأت عليه، ولا تتسم بصدق التعبير. ويعكس مدخل القيمة العادلة التطورات البيولوجية على الأصل ولكن بشرط توافر سوق نشطة تمكن من استخراج القيمة العادلة بمأمونية، وهذا لا يتوافر في معظم الأحيان لكثير من الأصول الحيوية، ومن ثم يجب الاعتماد على مدخل التكلفة الاستبدالية أساساً للتقييم. وتتمتع مرحلة الاضمحلال بنفس الخصائص التي تتمتع بها مرحلة النمو والتي لا يمكن الاعتماد فيها على مدخل التكلفة التاريخية أساساً لتقييم الأصول الحيوية، بل يمكن الاعتماد على مدخل التكلفة الاستبدالية أو القيمة العادلة حسب مدى تحقيق كل منها لخصائص جودة المعلومات المحاسبية وتوافر الظروف الملاءمة للتطبيق.

- أن مدخل القيمة العادلة يوفر معلومات أكثر ملاءمة عن الأصل الحيوي خلال مرحلة الاضمحلال (بنسبة موافقة ٦٨,٨٪).

- أن مدخل القيمة العادلة يوفر معلومات أكثر ملاءمة عن الأصل الحيوي خلال مرحلة النمو (بنسبة موافقة ٦٦,٧٪).

- أن مدخل القيمة العادلة يوفر معلومات أكثر ملاءمة عن الأصل الحيوي في مرحلة النشأة (بنسبة موافقة ٤١,٧٪).

تشير النتائج إلى أن المستجيبين لديهم إدراك لحدود كل من مدخلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بوصفها أساساً لتقييم الأصول الحيوية خلال مراحل التطور البيولوجي، وقدرة كل منهما على توفير خصائص جودة المعلومات المحاسبية، بحيث لا يمكن القول بتفوق مدخل ما على الآخر بوصفه أساساً وحيداً لتقييم الأصول الحيوية في تاريخ إعداد القوائم المالية، إذ يتطلب الأمر في مرحلة النشأة الاعتماد على مدخل التكلفة التاريخية أساساً لحساب تكلفة حيازة الأصل الحيوي، والتي من المفترض أن

جدول ٦

مدى توفير القيمة العادلة معلومات أكثر ملاءمة عن الأصل الحيوي خلال مراحل تطوره

الترتيب	المتوسط الانحراف الحسابي المعياري	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق	العبارات
٣	١,٤٥١	٢,٩٨	٪١٨,٨	٪٢٢,٩	٪١٨,٨	٪١٦,٧	في مرحلة النشأة
٢	١,٤٦٤	٣,٦٧	٪٣٩,٦	٪٢٧,١	٪٨,٣	٪١٠,٤	في مرحلة النمو
١	١,٣٢٠	٣,٧٩	٪٣٩,٦	٪٢٩,٢	٪١٠,٤	٪١٢,٥	في مرحلة الاضمحلال

القيمة العادلة" (بمتوسط حسابي ٣,١٢)، وتأتي في المرتبة الأخيرة صعوبة "لا تتوافر أسواق نشطة للأصول الحيوية التي تملكها المنشأة" (بمتوسط حسابي ٣,١٠).

تشير النتائج إلى رفض الفرضية الثانية من فرضيات البحث، حيث يتم قبول الفرضية البديلة وهو: "أنه توجد صعوبات تحيط بالإفصاح عن القيمة العادلة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية". وعلى الرغم من أن المستجيبين قد عبروا عن آرائهم تجاه بعض الصعوبات التي طرحتها الاستبانة، إلا أن نسبة موافقتهم عليها تراوحت بين ٤٥,٨٪ و ٥٢,١٪ وهي منخفضة نسبياً، ويمكن تبرير ذلك على أساس أن المستجيبين لم يمارسوا من الناحية العملية القياس على أساس القيمة العادلة، لأن الشركات تتبع التكلفة التاريخية وفقاً للرأي المهني الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، أو أن هذه الصعوبات لم يواجهوها في الحياة العملية ولا تعبر عن الصعوبات التي يواجهونها بالفعل، إلا أن المستجيبين لم يوضحوا بعض الصعوبات الأخرى التي قد تواجه الإفصاح عن القيمة العادلة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية.

أسس القياس المحاسبي وفقاً لمراحل نمو الأصول الحيوية

تناول القسم الثالث من الاستبانة مجموعة من الأسئلة المرتبطة بالاعتماد

صعوبات الإفصاح عن القيمة العادلة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية

من المتوقع أن يحيط بإفصاح المنشآت عن القيمة العادلة للأصول الحيوية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية بعض الصعوبات، ويوضح الجدول (٧) تعبير آراء المستجيبين عن مثل هذه الصعوبات، حيث احتلت عبارة "لا يتوافر بالمنشأة الخبراء والمتخصصون لتقدير القيمة العادلة للأصول الحيوية" المرتبة الأولى في الصعوبات (بمتوسط حسابي ٣,٣٣). إلا أن ٣٩,٩٪ من المستجيبين لم يبدوا موافقتهم على الاعتراف بمثل هذه الصعوبة بوصفها عائقاً أمام الاعتماد على القيمة العادلة أساساً لتقييم الأصول الحيوية والإفصاح عن هذه القيمة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. أما العبارة الثانية من حيث الأهمية النسبية للصعوبات التي تحيط بإفصاح المنشآت عن القيمة العادلة للأصول الحيوية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية فتتمثل في "عدم وجود قيمة عادلة واحدة نظراً لوجود عدة أسعار سائدة في السوق للأصول الحيوية" (بمتوسط حسابي ٣,١٧)، تليها الصعوبة التي تتمثل في "عدم الموثوقية والمأمونية في المعلومات التي تنتج عن توفير القيمة العادلة للأصول الحيوية في تاريخ إعداد القوائم المالية" (بمتوسط حسابي ٣,١٥)، ويليهما صعوبة "لا يمكن التحقق من القيم التي توفرها

جدول ٧

صعوبات الإفصاح عن القيمة العادلة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	موافق على الإطلاق	غير موافق على الإطلاق	العبارات
٤	١,٣٦٢	٣,١٢	٪١٦,٧	٪٣٣,٣	٪١٠,٤	٪٢٥	٪١٤,٦		لا يمكن التحقق من القيم التي توفرها القيمة العادلة
٥	١,٣٧٢	٣,١٠	٪١٨,٨	٪٢٩,٢	٪٨,٣	٪٣١,٢	٪١٢,٥		– لا تتوافر أسواق نشطة للأصول الحيوية التي تملكها المنشأة
١	١,٣٥٨	٣,٣٣	٪٢٧,١	٪٢٥	٪٨,٣	٪٣٣,٣	٪٦,٢		– لا يتوافر بالمنشأة الخبراء والمتخصصون لتقدير القيمة العادلة للأصول الحيوية
٢	١,٤٠٤	٣,١٧	٪٢٠,٨	٪٢٥	٪٢٢,٩	٪١٢,٥	٪١٨,٨		– عدم وجود قيمة عادلة واحدة نظراً لوجود عدة أسعار سائدة في السوق للأصول الحيوية
٣	١,٤٤٤	٣,١٥	٪٢٢,٩	٪٢٢,٩	٪١٨,٨	٪١٦,٧	٪١٨,٨		– عدم الوثوقية والمأمونية في المعلومات التي تنتج عن توفير القيمة العادلة للأصول الحيوية في تاريخ إعداد القوائم المالية

- في مرحلة الحياة: احتل مدخل التكلفة التاريخية المرتبة الأولى بوصفه أساساً لتقييم الأصول الحيوية في هذه المرحلة، وفقاً لآراء المستجيبين (متوسط حسابي ٣,٤). أما المداخل الأخرى للقياس فحظيت بتأييد أقل.

- في مرحلة النمو: احتل مدخل التكلفة

على عدة أسس للقياس المحاسبي للأصول الحيوية، وفقاً لكل مرحلة من مراحل تطورها من حياة للأصل (النشأة)، ومرحلة النمو، ومرحلة الاضمحلال (الاندثار)، وفيما يأتي تحليل للإجابات الواردة من المستجيبين وفقاً للنتائج الموضحة بالجدول (٨):

جدول ٨
أسس القياس المحاسبي وفقاً لمراحل نمو الأصول الحيوية

الترتيب	المتوسط الانحراف الحسابي المعياري	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق	العبارات
في مرحلة حيازة الأصل:							
١	١,٤١٠	٣,٤٠	٪٣٣,٣	٪١٦,٧	٪١٤,٦	٪٢٧,١	٪٨,٣ - مدخل التكلفة التاريخية
٣	١,٢٦٠	٢,٣٣	٪١٠,٤	٪٨,٣	٪١٢,٥	٪٤١,٧	٪٢٧,١ - مدخل التكلفة الاستبدالية
٢	١,٤٨٧	٢,٨٥	٪١٨,٨	٪٢٢,٩	٪٦,٢	٪٢٩,٢	٪٢٢,٩ - مدخل القيمة العادلة
في مرحلة النمو:							
٢	١,٤١٩	٢,٨٣	٪٢٥	٪٤,٢	٪١٢,٥	٪٤٥,٨	٪١٢,٥ - مدخل التكلفة التاريخية
١	١,٤٧١	٢,٩٢	٪٢٢,٩	٪١٢,٥	٪١٨,٨	٪٢٥	٪٢٠,٨ - مدخل التكلفة الاستبدالية
٣	١,٤٩١	٢,٧٧	٪١٨,٨	٪١٨,٨	٪٨,٣	٪٢٩,٢	٪٢٥ - مدخل القيمة العادلة
في مرحلة الاضمحلال:							
١	١,٠٦٠	٢,٠٦	٪٨,٣	—	٪٨,٣	٪٥٦,٢	٪٢٧,١ - مدخل التكلفة التاريخية
٢	١,٥٤١	٣,٠٨	٪٢٩,٢	٪١٤,٦	٪١٠,٤	٪٢٧,١	٪١٨,٨ - مدخل التكلفة الاستبدالية
٣	١,٣٤٧	٣,٦٣	٪٣٣,٣	٪٣١,٢	٪٨,٣	٪١٨,٨	٪٨,٣ - مدخل القيمة العادلة

تشير نتائج تحليل آراء المستجيبين بشأن أسس القياس المحاسبي التي يجب استخدامها لتقييم الأصول الحيوية وفقاً لمراحل نمو الأصول الحيوية إلى رفض الفرضية الثالثة من فرضيات البحث، ومن ثم قبول الفرض البديل، حيث تختلف أسس القياس وفقاً لمرحلة التطور البيولوجي للأصل الحيوي. ومن الجدير بالذكر أن آراء المستجيبين تجاه أسس القياس المحاسبي للأصول الحيوية قد أيدت فرضت البحث

الاستبدالية المرتبة الأولى بوصفه أساساً لتقييم الأصول الحيوية في هذه المرحلة وفقاً لآراء المستجيبين (متوسط حسابي ٣,٩٢). أما المداخل الأخرى للقياس فحظيت بتأييد أقل.

- في مرحلة الاضمحلال: تفوق مدخل القيمة العادلة على غيره من المداخل لقياس الأصول الحيوية في هذه المرحلة، حيث لاقى تأييد ٦٤,٥٪ من المستجيبين (متوسط حسابي ٣,٦٣).

بشأن أسس القياس المختلفة للأصول الحيوية خلال مراحل تطورها، فقد تم إجراء اختبار الفروق بين عينة المحاسبين وعينة المراجعين باستخدام اختبار مان واتني Mann-Whitney Test. ولم تسفر النتائج عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من العينتين فيما يتعلق بأسس القياس المحاسبي للأصول الحيوية، ارتباطاً بمراحل التطور البيولوجي المختلفة.

كما تم اختبار الفروق بين آراء المستجيبين بحسب مدى ارتباط أو عدم ارتباط عملهم بمنشأة زراعية بشأن أسس القياس المختلفة للأصول الحيوية خلال مراحل تطورها وذلك باستخدام اختبار مان واتني Mann-Whitney Test، ولم تسفر النتائج عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من العينتين فيما يتعلق بأسس القياس المحاسبي للأصول الحيوية، ارتباطاً بمراحل التطور البيولوجي المختلفة.

بضرورة استخدام أسس مختلفة تتناسب مع كل مرحلة من مراحل نمو الأصول الحيوية، وهذا يؤكد ضرورة قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالمبادرة بصياغة معيار محاسبي يوضح الأسس التي يجب الاعتماد عليها في تقييم الأصول الحيوية في مراحلها المختلفة بدلاً من صدور توصيات بالاعتماد على التكلفة التاريخية أساساً للتقييم، على الرغم من عدم ملائمتها للقياس المحاسبي في جميع مراحل التطور البيولوجي للأصول الحيوية.

وفيما يتعلق بالأصول الحيوية المولدة ذاتياً مثل صغار الماشية والتي تعد نتاجاً للماشية الأم ولم تتحمل المنشأة تكاليف صريحة لحيازتها، فقد أسفرت نتائج تحليل آراء المستجيبين (٧٣٪) عن أن مدخل طريقة القيمة العادلة هو الأكثر ملاءمة لتقييم هذه الأصول، وذلك كما يتضح من جدول (٩). وتشير هذه النتيجة إلى قبول الفرضية الرابعة من فرضيات هذا البحث.

ولمعرفة الفروق بين إجابات المستقصى منهم بحسب الموقع الوظيفي

جدول ٩

أسس القياس المحاسبي وفقاً للأصل الحيوي المولد ذاتياً

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق	العبارات
٢	١,٤٥١	٢,٩٨	٪٢٥,٥	٪١٢,٥	٪١٢,٥	٪٣٥,٤	٪١٤,٦	مدخل التكلفة الاستبدالية
١	١,٤٠٩	٢,٦٢	٪٢٩,٢	٪٤٣,٨	٪٤,٢	٪٦,٢	٪١٦,٧	مدخل طريقة القيمة العادلة

مدى تحقيق مداخل القياس المحاسبي لخصائص جودة المعلومات

تختلف مداخل القياس المختلفة للأصول الحيوية فيما بينها من حيث تحقيقها لخصائص جودة المعلومات التي توفرها. ومن أجل التعرف إلى آراء المستجيبين في هذا الشأن، فقد تم توجيه أسئلة للمستقصى منهم بشأن مدى تحقيق

كل من مداخل التكلفة التاريخية، والتكلفة الاستبدالية، والقيمة العادلة لخصائص جودة المعلومات المحاسبية. ويلخص الجدول (١٠) المتوسطات الحسابية لخصائص جودة المعلومات في ظل كل مدخل من مداخل القياس المقترحة لتقييم الأصول الحيوية ويتضح منه ما يأتي:

- تعد خاصية القابلية للمقارنة من أكثر

جدول ١٠

مدى تحقيق أسس القياس المحاسبي لخصائص جودة المعلومات المحاسبية

الترتيب	العبارات	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي للانحراف المعياري	الترتيب
مدخل التكلفة التاريخية :								
٢	- الموضوعية	٪١٤,٦	٪٣٣,٣	٪٨,٣	٪١٨,٨	٪٢٥	٣,٠٦	١,٤٦٥
٤	- صدق التعبير	٪٢٢,٩	٪٣٥,٤	٪١٨,٨	٪١٠,٤	٪١٢,٥	٢,٥٤	١,٣٠٤
٣	- الملاءمة	٪١٨,٨	٪٣٩,٦	٪١٢,٥	٪١٤,٦	٪١٤,٦	٢,٦٧	١,٣٤٢
٥	- القابلية للتحقق	٪٢٥	٪٤١,٧	٪٨,٣	٪١٨,٨	٪٦,٢	٢,٤٠	١,٢٣٣
١	- القابلية للمقارنة	٪١٠,٤	٪٢٥	٪١٢,٥	٪١٢,٥	٪٣٩,٦	٣,٤٦	١,٤٨٧
مدخل التكلفة الاستبدالية:								
٤	- الموضوعية	٪٢٢,٩	٪٢٥	٪١٨,٨	٪١٢,٥	٪٢٠,٨	٢,٨٣	١,٤٦٤
٢	- صدق التعبير	٪١٢,٥	٪٢٢,٩	٪١٢,٥	٪٢٥	٪٢٧,١	٣,٣١	١,٤١٧
١	- الملاءمة	٪٢٠,٨	٪٢٩,٢	٪١٦,٧	٪٢٢,٩	٪١٠,٤	٢,٧٣	١,٣١٧
٣	- القابلية للتحقق	٪٢٠,٨	٪٢٩,٢	٪١٠,٤	٪٢٢,٩	٪١٦,٧	٢,٨٥	١,٤٢٩
٥	- القابلية للمقارنة	٪٢٠,٨	٪٣٥,٤	٪١٦,٧	٪٢٠,٨	٪٦,٢	٢,٥٦	١,٢١٩
مدخل القيمة العادلة:								
٢	- الموضوعية	٪٢٢,٩	٪١٢,٥	٪٦,٢	٪٢٩,٢	٪٢٩,٢	٣,٢٩	١,٥٧٠
١	- صدق التعبير	٪١٨,٨	٪١٠,٤	٪١٢,٥	٪٢٩,٢	٪٢٩,٢	٣,٤٠	١,٤٨٤
٣	- الملاءمة	٪٢٢,٩	٪١٢,٥	٪٨,٣	٪٣٣,٣	٪٢٢,٩	٣,٢١	١,٥١٥
٤	- القابلية للتحقق	٪٢٧,١	٪١٨,٨	٪٦,٢	٪٢٢,٩	٪٢٥	٣	١,٥٩٨
٥	- القابلية للمقارنة	٪٢٧,١	٪٢٧,١	٪١٢,٥	٪٢٠,٨	٪١٢,٥	٢,٦٥	١,٤٠٧

الثالثة في ظل مدخلي القيمة العادلة والتكلفة الاستبدالية بمتوسط حسابي (٣) و(٢,٨٥) على الترتيب. وهذا يدعم الاعتماد على هذين المدخلين للقياس المحاسبي للأصول الحيوية خلال مرحلتي الاضمحلال والنمو للأصول الحيوية، وأيدهم في ذلك عينة المستجيبين من المحاسبين والمراجعين.

ولمعرفة الفرق بين آراء المستجيبين بحسب الموقع الوظيفي بشأن مدى تحقيق أسس القياس المحاسبي لخصائص جودة المعلومات، فقد تم إجراء اختبار الفروق بين عينة المحاسبين وعينة المراجعين باستخدام اختبار مان واتني Mann-Whitney Test، ولم تسفر النتائج عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من العينتين فيما يتعلق بأسس القياس المحاسبي للأصول الحيوية ارتباطاً بمراحل التطور البيولوجي المختلفة.

كما تم اختبار الفروق بين آراء المستجيبين بحسب مدى ارتباط أو عدم ارتباط عملهم بمنشأة زراعية وذلك باستخدام اختبار مان واتني Mann-Whitney Test. ولم تسفر النتائج عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من العينتين فيما يتعلق بأسس القياس المحاسبي للأصول الحيوية ارتباطاً بمراحل التطور البيولوجي المختلفة.

وبصفة عامة، وفي ضوء نتائج التحليل يمكن قبول الفرضية الخامسة من فرضيات هذا البحث، حيث تتفاوت مداخل

الخصائص تحققاً في ظل مدخل التكلفة التاريخية (متوسط حسابي ٣,٤٦)، حيث احتلت المرتبة الأولى من بين الخصائص الأخرى للمعلومات، بينما احتلت هذه الخاصية المرتبة الأخيرة في ظل كل من مدخلي التكلفة الاستبدالية والقيمة العادلة. ويمكن تبرير ذلك على أساس أن المدخلين الأخيرين يعتمدان في بعض الأحيان على تقديرات شخصية، ولا يمكن بأي حال من الأحوال التوصل إلى رقم قابل للمقارنة على مستوى المنشآت التي تعمل في نفس نوع النشاط الزراعي.

- يتفاوت تحقق خاصية الموضوعية بين المداخل المختلفة للقياس المحاسبي للأصول الحيوية؛ إذ تحتل المركز الثاني من حيث الترتيب في ظل كل من مدخلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، بينما تحتل المركز الرابع في الترتيب، وفقاً لمدخل التكلفة الاستبدالية.

- تحتل خاصية صدق التعبير المرتبة الأولى والثانية في ظل مدخلي القيمة العادلة والتكلفة الاستبدالية بمتوسط حسابي (٤,٣) و(٣,٣١) على الترتيب. وهذا يدعم الاعتماد على هذه المداخل للقياس المحاسبي للأصول الحيوية خلال مرحلتي الاضمحلال والنمو للأصول الحيوية، وأيدهم في ذلك عينة المستجيبين من المحاسبين والمراجعين.

- تحتل خاصية القابلية للتحقق المرتبة

القياس المحاسبي في تحقيقها لخصائص جودة المعلومات.

الخلاصة

استهدف البحث التعرف إلى مدى ملاءمة المعالجة التي اقترحتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بقياس الأصول الحيوية، وفقاً لأساس التكلفة التاريخية. وتبين من تحليل وتقييم الدراسات السابقة والجهود المهنية المبذولة على المستوى الدولي أن التكلفة التاريخية لا تصلح لقياس الأصول الحيوية في جميع مراحل تطورها البيولوجي؛ إذ تمر هذه الأصول بعدة مراحل تتمثل في النشأة (الإنشاء) والنمو والإنتاج والإثمار (الإنتاج الاقتصادي) وتنتهي بالاندثار (الاضمحلال)، وعلى ذلك يمكن استخدام أكثر من أساس للتقييم بما يتناسب مع طبيعة الأصول ومراحل تطورها وبما يحقق معايير جودة المعلومات المحاسبية، بحيث يتم الاعتماد على التكلفة التاريخية في مرحلة نشأة الأصل. أما في المراحل التالية من مراحل تطور الأصل من نمو وإنتاج واضمحلال فقد يتم الاعتماد على مدخلي القيمة العادلة أو التكلفة الاستبدالية بحسب توافر أو عدم توافر سوق نشطة للأصل الحيوي. وقد تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من المحاسبين والمراجعين الممارسين للمهنة في السعودية من خلال استبانة صممت لهذا الغرض، وتم استخدام مجموعة من أساليب التحليل الإحصائي

لاختبار صحة فرضيات البحث، وأسفرت الدراسة الميدانية عن النتائج الآتية:

- عبرت عينة المحاسبين والمراجعين محل الدراسة عن صلاحية الاعتماد على مدخل التكلفة التاريخية أساساً لقياس الأصول الحيوية عندما يكون الأصل في مرحلة النشأة. أما الاعتماد على هذا المدخل في المراحل الأخرى من مراحل التطور البيولوجي فلم يحظ بالتأييد.
- أن عدم الاعتماد على التكلفة التاريخية أساساً لتقييم الأصول الحيوية في كل مرحلة من مراحل تطورها البيولوجي يرجع إلى أنها لا توفر قيمة للأصل تعكس سعره الحالي في السوق النشطة، ولا تعبر هذه القيمة عن التطور البيولوجي الذي يطرأ على الأصل من فترة لأخرى.
- يوفر مدخل القيمة العادلة معلومات أكثر ملاءمة عن الأصل الحيوي خلال مرحلة الاندثار (الاضمحلال).
- أن المستجيبين لديهم إدراك لحدود كل من مدخلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بوصفهما أساساً لتقييم الأصول الحيوية خلال مراحل التطور البيولوجي، وقدرة كل منهما على توفير خصائص جودة المعلومات المحاسبية، بحيث لا يمكن القول بتفوق مدخل ما على الآخر أساساً وحيداً لتقييم الأصول الحيوية في تاريخ إعداد القوائم المالية.

المحاسبين والمراجعين في الممارسات العملية بطبيعة وخصائص الأصول الحيوية، وأن الاعتماد على مدخل التكلفة التاريخية بمفرده أساساً لتقييم الأصول الحيوية لم يلق التأييد العملي من جانبهم، حيث عبروا عن رأيهم المهني المحايد عندما أتحت لهم الفرصة. وعلى ذلك يجب على هيئة المحاسبين القانونيين بالسعودية أن تعاود النظر في الرأي المهني الصادر في ١٢/١/٢٠٠٩، وبحيث يجب مراعاة بعض الأمور عند القياس منها أن يتلاءم مدخل القياس مع طبيعة الأصول الحيوية، وفقاً لمراحل تطورها البيولوجي، مع التمييز بين الأصول الحيوية النباتية من ناحية والحيوانية من ناحية أخرى، كذلك مع الاعتماد على أسس للقياس بما يتناسب مع كون الأصل الحيوي استهلاكياً أو إنتاجياً، وحسب ما إذا كان قصير الأجل أو طويل الأجل. وهذا ما لم تتطرق إليه الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، حين اقتصرت على الاعتماد على مدخل التكلفة التاريخية أساساً موحداً لتقييم الأصول الحيوية أياً كان نوعها وبقطع النظر عن مراعاة مرحلة التطور البيولوجي، وهو الأمر الذي لا يفي بخصائص جودة المعلومات المحاسبية ولم يلاق تأييداً من الممارسين في الحياة العملية على مستوى عينة المحاسبين والمراجعين محل الدراسة الميدانية.

- أن عدم توافر الخبراء والمتخصصين لتقدير القيمة العادلة للأصول الحيوية بالمنشأة تعد من الصعوبات التي تحيط بإفصاح المنشآت عن القيمة العادلة للأصول الحيوية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بالإضافة إلى عدم وجود قيمة عادلة واحدة، نظراً لوجود عدة أسعار سائدة في السوق للأصول الحيوية.
- احتل مدخل التكلفة التاريخية المرتبة الأولى بوصفه أساساً لتقييم الأصول الحيوية في مرحلة الحياة، وفقاً لآراء المستجيبين. أما المداخل الأخرى للقياس فحظيت بتأييد أقل.
- احتل مدخل التكلفة الاستبدالية المرتبة الأولى بوصفه أساساً لتقييم الأصول الحيوية في مرحلة النمو وفقاً لآراء المستجيبين.
- تفوق مدخل القيمة العادلة على غيره من المداخل لقياس الأصول الحيوية في مرحلة الاضمحلال وفقاً لآراء المستجيبين.
- لم تسفر النتائج عن فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المحاسبين والمراجعين بشأن أسس قياس الأصول الحيوية، وارتباطاً بمراحل التطور البيولوجي المختلفة.
- في ضوء ما تقدم، تدل نتائج الدراسة الميدانية إلى زيادة وعي

المراجع

- الإنتاج الحيواني - دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث، ديسمبر: ٢١٦-٣٠٦.
- عبد الحميد حسن شاهين، ٢٠٠٥، "تطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول الحيوية في إطار المعايير المحاسبية الدولية مع دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، سبتمبر: ٢٧٧-٣٣٣.
- وزارة الاستثمار، ٢٠٠٦، معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥): "الزراعة"، القاهرة.
- Argiles, J. and Slof, E., 2001, "New Opportunities for Farm Accounting", *European Accounting Review*, 10(2): 361- 383.
- Australian Accounting Standard Board, 2005. "Impact Statement: AASB 141: Agriculture Background. available at: http://www.aasb.com.au/publicdocs/ES_RIS/Draft_RI-SAASB_141.
- Azevedo, G. 2007. "Dimension of the Company Versus Knowledge of IAS 41, Working Paper, Social Sciences Research Network, Available at: <http://ssrn.com/abstract=975510> (accessed December 5, 2007).
- Carvo, D. 2005. "Harmoniza Co Contabil. Stica- O Impacto das Normas IAS/IFRS na Econmia Nacional
- مصطفى راشد العبادي، ٢٠٠٩، مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية - دراسة تحليلية مقارنة، ورقة بحثية، جامعة الملك سعود.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٩، الرأي المهني رقم (١/٨): إعادة تقييم الشركات لأصولها غير المتداولة باستخدام القيمة الجارية، السعودية.
- صلاح حسن سلامة، ٢٠٠١، "معالجة مشكلات القياس المحاسبي في نشاط Comunit.ria,XI Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, 3e4 de Fevereiro,Lisbon'', as Cited in Azevedo, G.M.,2006,"Dimension of the Company Versus Knowledge of IAS 41", Op. Cit.
- Dolphy, D., 2008, "Agriculture Needs an Accounting Standard". *The Hindu Business Line*, July 17: 41-47.
- Dowling, C. and Godfrey, J. 2002. "Accounting for Biological Agricultural Assets: An International - erspective." **Accounting Friend**, as Cited in Elad, C., 2004, "Fair Value Accounting in the Agriculture Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization", Op. Cit: 621-641.
- Elad, C., 2004, "Fair Value Accounting in the Agriculture Sector: Some Im-

- plications for International Accounting Harmonization". *European Accounting Review*, 13(4): 621-641.
- Hague, I., 2000, "Fair Value, Full Information", **CA Magazine**, 133 (Jun/July). Available at: <http://www.camagazine.com/archives/print-edition/2000/june-july/regulars/camagazine26289.aspx>,
- International Financial Reporting Interpretations Committee, 2003, "IAS 41: Fair Value Measurement Issues in Agriculture", <http://www.iaplus.com/ifric/ias41fair value. htm>,
- International Financial Reporting Interpretations Committee, 2003, "IAS 41: Fair Value Measurement Issues in Agriculture", <http://www.iaplus.com/ifric/ias41fair value. htm>
- Perry, R., 2007, "Questions Persist over New Standards for Agriculture", **Chartered Accountants Journal of New Zealand**, 86, (3): 4-20.
- The Australian Accounting Standard Board, 1988, AASB (1037): Self Generating and Regenerating Assets (SGARA).
- The International Accounting Standard Board, 2003, IAS (41): Agriculture.
- Wilson, A. 2001. "Fair Value and Measurement: Where the Conflicts Lie", *Balance Sheet*, 9: 26-33.

ABSTRACT

EMPIRICAL INVESTIGATION OF ACCOUNTANTS AND EXTERNAL AUDITORS' PERCEPTIONS OF BIOLOGICAL ASSETS MEASUREMENT IN SAUDI ARABIA

IBRAHIM A. ALLEHAIDAN

Qassim university

This paper aims at analyzing and evaluating the professional opinion issued by the Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) in 2009 to measure the biological assets based on the historical cost. This paper uses a survey questionnaire to elicit the opinion of a sample of accountants and auditors in Saudi Arabia to (i) test the suitability of the historical cost as a basis for measuring biological assets across the physical expansion of such assets, and (ii) identify the reliability of measurement resulting from using another measuring basis to value these assets during the stages of procreation, growth and deterioration, in a way that satisfies the information quality. The results revealed that the historical cost can be used to measure the biological assets in the following stage of maturity stage. Furthermore, in cases where active markets of biological assets are available, the fair value can provide a reliable measure in the growth and deterioration stages. Additionally, the target sample of accountants and auditors practicing in Saudi Arabia has supported the findings of this paper. Therefore, this paper strongly recommends that the Saudi Organization for Certified Public Accountants should revise the former professional opinion issued in 2009 and release a newly accounting standard on agriculture with executive guidelines to achieve the quality of accounting information and preserve the interests of the interested stakeholders.

إبراهيم علي اللحيدان (دكتوراه في الفلسفة تخصص محاسبة،
جامعة فكتوريا الأسترالية، عام ٢٠٠٦)، يعمل حالياً وكيلاً لكلية
إدارة الأعمال بالرس، جامعة القصيم، المملكة العربية السعودية،
أستاذ مساعد، وله اهتمامات بحثية في مجال المراجعة الداخلية
والخارجية، وحوكمة الشركات، والمحاسبة في المنشآت الزراعية،
بالإضافة إلى اهتمامه بالتعليم المحاسبي وتطويره.

مجلة فصلية أكاديمية

محكمة تعنى بنشر البحوث

والدراسات القانونية والشرعية

مجلة الحقوق



تصدر عن مجلس النشر العلمي - جامعة الكويت

رئيس التحرير

الدكتور/ فيصل عبدالله الكندري



صدر العدد الأول في

يناير ١٩٧٧

الاشتراكات

في الكويت	في الدول العربية	في الدول الأجنبية	
٣ دنانير	٤ دنانير	١٥ دولاراً	الأفراد
١٥ ديناراً	١٥ ديناراً	٦٠ دولاراً	المؤسسات

المراسلات

توجه جميع المراسلات إلى رئيس التحرير على العنوان الآتي:

مجلة الحقوق - جامعة الكويت ص.ب: ٦٤٩٨٥ الشويخ - ب 70460 الكويت

تلفون: ٢٤٨٣٥٧٨٩ - ٢٤٨٤٧٨١٤ فاكس: ٢٤٨٣١١٤٣

E.mail: jol@ku.edu.kw

عنوان المجلة في شبكة الإنترنت <http://www.pubcouncil.kuniv.edu.kw/jol>

ISSN 1029 - 6069