

استخدام أسلوب القيمة العادلة فى تقييم الأصول البيولوجية بهدف زيادة كفاءة وفاعلية القوائم المالية - دراسة ميدانية

[١٩]

محمد على لطفى^(١) - وائل فوزى عبد الباسط^(١) - رشا محمد نبيل امين
(١) كلية التجارة، جامعة عين شمس

المستخلص

على الرغم من استقرار الفكر المحاسبى فى الوقت الراهن حول اهمية قياس الاصول وفقا لتكلفتها التاريخية كمدخل للافصاح المحاسبى الا أن التحول لقياس الاصول البيولوجية على اساس التكلفة التاريخية الى القيمة العادلة يعد من اهم جوانب المقترحات الخاصة بمجلس المعايير المحاسبية الدولية، وتتسم الاصول البيولوجية بالاهمية النسبية فى التنمية الاقتصادية للدولة، وتتأثر الاصول البيولوجية بعوامل الطبيعة من عوامل جوية ووراثية وكذلك استخدام المواد الكيماوية والاصابة بالامراض، لذلك يهدف البحث الى محاولة تحقيق استخدام اسلوب القيمة العادلة فى تقييم الاصول البيولوجية ، وتكمن أهمية البحث فى استخدام اسلوب القيمة العادلة لتقييم الاصول البيولوجية، لزيادة كفاءة وفاعلية القوائم المالية وتم الاعتماد فى إعداد الجانب الميدانى على قائمة الإستبيان.

ومن أهم النتائج التى توصل إليها الباحث هى:

- وجود علاقة بين تقييم الاصول البيولوجية باسلوب القيمة العادلة وكفاءة القوائم المالية، حيث بلغت قيمة "ت" ٢٥,٣٢ وهى دالة عند مستوى دلالة أقل من ٠,٠١ وان حدود الثقة تقع بين ٤,٠٥ و ٤,١٦، مما يدل على صحة فرض الدراسة.
- وجود علاقة بين تقييم الاصول البيولوجية باسلوب القيمة العادلة وفعالية القوائم المالية، حيث بلغت قيمة "ت" ٣٩,٢٣ وهى دالة عند مستوى دلالة أقل من ٠,٠١ وان حدود الثقة تقع بين ٤,٣١ و ٤,٤١، مما يدل على صحة فرض الدراسة.

وتوصى الدراسة بـ :

- القياس المحاسبى للاصول البيولوجية بالقيمة العادلة لاطهار المخرجات الفعلية للاصول بقيمتها الحقيقية لتحقيق الكفاءة المعلوماتية للقوائم المالية.
- توجيه الشركات الزراعية التى تدير الاصول البيولوجية من خلالها على نشر معلوماتها المالية والافصاح عن نشاطها البيولوجى لتحقيق فاعلية واهداف الادارة.
- اهتمام الشركات الزراعية بتطبيق اسلوب القيمة العادلة للاصول البيولوجية لاطهار فاعلية الادارة لهدف تحقيق توفير المعلومات الحقيقية للقوائم المالية.

المقدمة

تعتبر القيمة العادلة أحد أهم اساليب القياس في الفكر المحاسبي، وقد واجه الفكر المحاسبي في تحقيقها لوظيفة القياس المحاسبي تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس وطريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير مصداقية المعلومات المحاسبية، وتدعيم ثقة المستفيدين من المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في ترشيد قراراتهم ، وأن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة لاطهار معلومات عناصر القوائم المالية بشكل أفضل(صلاح حسن على سلامة ٢٠٠١، ص ٢١٦-٣٠٦).

إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل ، ليست محل شك في دقتها وصحتها لحظة امتلاك الاصل ، وإنما يظهر التشكيك في سلامة القياس بعد التملك أو حدوث تغيرات في الظروف الاقتصادية تتسم بالحركة المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم وتتغير القوة الشرائية لوحدته النقد بتغير هذه الظروف في الحالات المختلفة ، ومن هنا تم التوجه إلى القيمة العادلة كاساس للقياس المحاسبي للاصول بالقيمة السوقية العادلة، أي تلك القيمة الحقيقية المتحصل عليها في السوق النشطة (قويدري بو حفص ٢٠١٤، ص ب). ومع إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية لتلك المعايير السبعة الخاصة بالإبلاغ المالي، والمعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٩) الخاص "بالاعتراف والقياس"، أصبح مهم جدا الانتقال من القياس بالتكلفة التاريخية إلى القياس بالقيمة العادلة، وذلك من اجل عرض القوائم المالية في صورة صادقة لتعبر بصورة حقيقة عن الوقائع والاحداث المالية.

ويعد التحول لقياس الاصول البيولوجية عن اساس التكلفة التاريخية الى القيمة العادلة من اهم جوانب المقترحات الخاصة بمجلس المعايير المحاسبية الدولية، ويعد المعيار المحاسبي الدولي رقم "٤١" زراعة " اول معيار محاسبي دولي للزراعة بالاضافة للمتطلبات بضرورة قياس الاصول البيولوجية في تاريخ اعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مخصوما منها التكلفة المقدرة عند نقطة البيع. (International FinAincial Reportion Interpretations Committee, 2003,"IAS 41:Fair Value Measurement4-

Issues in) . اقر اساس القيمة العادلة كمقياس مناسب لطبيعة الاصول البيولوجية وتوفير معلومات ملائمة من اجل عرض القوائم المالية فى صورة صادقة ومعبرة عن الوقائع والاحداث المالية.

مشكلة الدراسة

ان التقييم باستخدام التكلفة التاريخية غير معبر عن حقيقة المركز المالى للاصول البيولوجية ولا توفر معلومات محاسبية ملائمة، وقد يولد بعض المشكلات فى القياس والافصاح المحاسبى (ابراهيم على اللحيان، ٢٠١٣، ص٣٧٩-٣٨٠)، وتنتم الاصول البيولوجية بالاهمية النسبية فى التنمية الاقتصادية للدولة بما تسهم به من زيادة الناتج القومى من الانتاج الحيوانى والنباتى ، وتتاثر الاصول البيولوجية بعوامل الطبيعة من عوامل جوية ووراثية وكذلك استخدام المواد الكيماويه والاصابة بالامراض والتي لها تاثير ضار على الانسان. (ايمان عباس حلمى عباس، ٢٠١١، ص٥٥) ،ومن ثم يؤخذ فى الاعتبار القيمة العادلة لاصول لها تاثير على حياة الانسان والجوانب المحاسبية فى التقارير المالية.

أسئلة الدراسة

- ١- ما إمكانية استخدام اسلوب القيمة العادلة لزيادة فاعلية القوائم المالية؟
- ٢- الى اى مدى يساهم اسلوب القيمة العادلة فى تقييم الاصول البيولوجية لزيادة كفاءة وفاعلية القوائم المالية؟

أهداف الدراسة

- بحث استخدام اسلوب القيمة العادلة فى تقييم الاصول البيولوجية بهدف زيادة كفاءة وفاعلية القوائم المالية:
- ويتفرع منه اهداف فرعية:
- ١- استخدام اسلوب القيمة العادلة لتقييم الاصول البيولوجية.
 - ٢- زيادة كفاءة وفاعلية القوائم المالية.

- ٣- تدعيم ثقة المستفيدين من المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية.
- ٤- تقديم التوصيات المناسبة لتطوير الاسلوب المحاسبى المطبق بحيث يوفر قاعدة بيانات ملائمة تفيد لاغراض القياس والافصاح المحاسبى.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية البحث في استخدام اسلوب القيمة العادلة لتقييم الاصول البيولوجية، ومدى استجابته لزيادة كفاءة وفاعلية القوائم المالية، وتوفير المعلومات المحاسبية الملائمة الواردة بالقوائم المالية من أجل اتخاذ قرارات الاستثمار بهذا القطاع الذي أصبح تطويره ضرورة تقتضيها مصالح أي دولة وتوجهاتها نحو تعدد مصادر الدخل القومي وتنوعه وتحقيق الأمن الغذائي.

وتظهر الاهمية فى عدة مجالات:

الأهمية العلمية: هناك ابحاث تناولت تقييم الاصول البيولوجية باساليب محاسبية مختلفة وسوف نتناول تقييمها باسلوب القيمة العادلة.

الأهمية العملية: التوصل الى حلول ونتائج تفيد الشركات التى تمتلك اصول بيولوجية لتقييمها باسلوب القيمة العادلة، كما يمكن الاستفادة من النتائج لزيادة كفاءة وفاعلية القوائم المالية.

فروض الدراسة

- * توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الاصول البيولوجية باسلوب القيمة العادلة وكفاءة القوائم المالية.
- * توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الاصول البيولوجية باسلوب القيمة العادلة وفعالية القوائم المالية.
- * توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين طريقة قياس الاصول البيولوجية محاسبيا باسلوب القيمة العادلة ومراحل التطور البيولوجى للاصل البيولوجى.

* توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين اراء كل من عينة الدراسة حول اهمية تقييم الاصول البيولوجية وفقاً لاسلوب القيمة العادلة وكفاءة وفاعلية الافصاح عن المحتوى المعلوماتي لبنود القوائم المالية.

* توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين اراء عينة الدراسة حول اهمية تقييم الاصول البيولوجية وفقاً لاسلوب القيمة العادلة واسلوب التكلفة التاريخية للافصاح عن عناصر القوائم المالية.

الدراسات السابقة

١- دراسة (ايمان عباس حلمي عباس، ٢٠١١): تناولت الدراسة التحليل النفعي لمشكلات القياس والافصاح المحاسبي للاصول البيولوجية في منشآت الاعمال "دراسة ميدانية" هدفت الدراسة الى اقتراح مدخل متكامل للقياس والافصاح المحاسبي عن بعض الاصول البيولوجية متمثلة في اصول بيولوجية (استهلاكية، ونتاجية) ويتحقق الهدف من خلال اهداف فرعية.

* اقتراح مدخل للقياس المحاسبي للاصول البيولوجية وفقاً للنوع وارتباطاً بمراحل التطور البيولوجي للاصل، مع مراعاة معايير جودة البيانات والمعلومات المحاسبية.

* اقتراح مدخل للافصاح المحاسبي عن الاصول البيولوجية وفقاً لنوع الاصل البيولوجي وبمراحل التطور البيولوجي لهذا الاصل لتحقيق جودة ومنفعة التقارير المالية، بالافصاح الكافي للقيمة الحقيقية للاصول البيولوجية، ومراعاة معايير جودة البيانات والمعلومات المحاسبية، وعدم توزيع ارباح غير محققة مما يعمل على الحفاظ على راس مال المنشأة الزراعية، وخدمة مستخدمي القوائم المالية الخارجيين والداخليين، مما يؤدي الى ارتفاع اسعار الاسهم للمنشآت الزراعية في البورصة.

وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- * توجد مجموعة من معوقات تطبيق المعيار المحاسبى المصرى رقم "٣٥" الزراعة نوضح منها عدم توافر اسواق نشطة ، وغموض قواعد القياس والافصاح المحاسبى الواردة بالمعيار .
- * يمكن الاعتماد على التكلفة / القيمة الاستبدالية لقياس الاصول البيولوجية الحيوانية الانتاجية فى بعض مراحل التطور البيولوجى بينما، ولا يمكن الاعتماد على التكلفة / القيمة الاستبدالية لقياس الاصول البيولوجية النباتية الانتاجية فى جميع مراحل التطور البيولوجى .
- * لا يمكن الاعتماد على التكلفة الاستبدالية لقياس الاصول البيولوجية النباتية الاستهلاكية .
- * يختلف العرض كجزء من الافصاح المحاسبى عن الاصول البيولوجية النباتية الاستهلاكية وفقا الى ما تم حسابه قبل او بعد انتهاء السنة المالية واعداد القوائم المالية .

٢- دراسة ابراهيم عبد الرحمن عبد الله عوض الله (٢٠١٥):

تناولت الدراسة " القياس والافصاح المحاسبى عن تكاليف الاصول البيولوجية واثرها فى قرارات مستخدمى القوائم المالية " دراسة ميدانية " هدفت هذه الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية:

- ١- ايجاد وتحديد مشكلات القياس المحاسبى للاصول البيولوجية الزراعية واقترح البدائل المناسبة لتوفير احتياجات المستخدمين من تلك المعلومات .
- ٢- توضيح تطبيق محاسبة تكاليف الاصول البيولوجية الزراعية لقياسها والافصاح عنها بالقوائم المالية واثرها على تلبية احتياجات المستخدمين للمعلومات المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية .
- ٣- بيان مدى الاعتماد على المعيار المحاسبى الدولى "٤١" زراعة للمتطلبات الخاصة بالاصول البيولوجية محل الدراسة.

وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- ١- الاعتماد على اسلوب القيمة العادلة كاداة لقياس الاصول البيولوجية لاثار قيمتها الحقيقية بالقوائم المالية.

- ٢- يتصف النشاط الزراعي بمجموعة خصائص وتؤثر هذه الخصائص على اختلاف عملية القياس والافصاح المحاسبى ويودى ذلك لظهور المشكلات المحاسبية.
- ٣- عند قياس الاصول البيولوجية فى تاريخ الميزانية بالقيمة العادلة تظهر تلك الاصول بقيمتها الحقيقية فى تاريخ كل ميزانية.
- ٤- الثبات على نمط للإيضاحات المتممة توفر بيانات كمية ونوعية بهدف تحقيق عدالة القوائم المالية.
- ٥- اظهر التحليل الوصفي للقوائم المالية المنشورة وبعد الإفصاح عن الأصول البيولوجية التي لم يتم الإفصاح عنها، اثر على قرارات مستخدمى تلك القوائم.
- ٦- لا يمكن الاعتماد على التكلفة التاريخية لقياس الاصول البيولوجية فى جميع مراحل التطور البيولوجى لها.
- ٣- دراسة (Antony2007): تناولت الدراسة تحليل قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (١٥٧) بشأن القياس والافصاح المحاسبى على اساس مدخل القيمة العادلة، وقد خلصت الدراسة الى تحديد قائمة المعايير المحاسبية رقم(١٥٧) ثلاث مداخل للقياس المحاسبى يمكن الاختياروفقا للظروف المحيطة بعملية القياس، وتتمثل المداخل فيما يلى:
- * مدخل السوق: يتم استخدام هذا المدخل عند امكانية تتبع القيمة السوقية ، وما يرتبط بها من معلومات خاصة باصول مماثلة (مشابهة).
- * مدخل الدخل: يتم اتباع هذا بافتراض امكانية تحديد التدفقات النقدية المستقبلية الداخلية والخارجة ، مع خصم تلك التدفقات والتوصل الى صافى القيمة الحالية.
- * مدخل التكلفة: يستند هذا المدخل على قياس القيمة النقدية فى الوقت الراهن لاحلال الخدمات التى يوفرها الاصل (التكلفة الاستبدالية).
- ونتجت عن الدراسة تحديد مداخل القياس التى يتم الاعتماد عليها وفقا لكل نوع من الاصول البيولوجية ومراحل التطور البيولوجى لها حتى ينعكس على تحقيق معايير جودة البيانات والمعلومات المحاسبية بالتقارير المالية .

٤ - دراسة (Perry2007): أشارت الدراسة الى احتمال ارتفاع تكاليف تطبيق المعيار المحاسبى النيوزيلندى المطابق لمتطلبات المعيار المحاسبى الدولى رقم "٤١" زراعة، مقارنة بالمنفعة التى تعود على المنشآت الزراعية او على مستخدمى القوائم المالية من وراء الالتزام بتطبيق ذلك المعيار، بالاضافة الى عدم تفرقة المعيار النيوزيلندى - على غرار المعيار المحاسبى الدولى "٤١" بين الاصول المنتجة مثل (ماشية اللحم والمزارع الاستهلاكية كاصول استهلاكية ، ماشية الالبان ومزارع الفاكهة).
وتوصلت النتائج الى وجوب انسحاب نيوزيلندا من تطبيق متطلبات المعيار المحاسبى الدولى رقم "٤١" "زراعة" ، حتى يتوفر دليل واضح على زيادة المنافع الفعلية من تطبيق المعيار عن تكاليف تطبيقه، وهذا ما يؤكد نتائج الدراسة التى توصلت الى ارتفاع تكاليف تطبيق متطلبات المعيار المحاسبى الدولى على المنشآت الزراعية المتوسطة والصغيرة.

الإطار النظري

مفهوم القيمة العادلة: تعتبر القيمة العادلة افضل بدائل القياس المحاسبى لاستخدامها فى قياس الاصول وتحقق جودة المعلومات المحاسبية الموثوقة عن مدخل التكلفة التاريخية الذى اصبح غير ملائم لتقديم معلومات موثوقة لمستخدمى القوائم المالية.
حيث نال مفهوم القيمة العادلة اهتمام كبير من المحاسبين المهتمين بمهنة المحاسبة، وقد ظهر اختلاف حول تعريف القيمة العادلة فى الفكر المحاسبى ونستعرض بعض التعريفات المختلفة للوصول الى مفهوم واضح للقيمة العادلة يوضح التعريفات التالية:
وكذلك أوضح المعيار المحاسبى الدولى رقم "٤٠" "الاستثمار العقارى" تعرف القيمة العادلة " انها تتحدد بتاريخ معين وتبعاً لتغير أحوال الاسواق من وقت لآخر. (رضا ابراهيم صالح، ٢٠٠٩، ص ٢٤. ويمكن تعريف القيمة العادلة وفقاً لمجلس معايير المحاسبة الامريكى بانها " ضرورة الافصاح عن القيمة العادلة لكل الادوات المالية بمعنى" القيمة الجارية التى يمكن على اساسها تبادل الادوات المالية بين الاطراف المختلفة.

كذلك تعرف القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية الدولية بانها "المبلغ الذي يمكن أن تتبادل بها اصل مابين مشتري وبائع يتوفر كل منهما الدراية والرغبة في إتمام الصفقة في إطار متوازن. (قويدرى بو حفص، ٢٠١٤، ص١٣)

اتفق كل من المعيار المحاسبى الدولى رقم "٤١" والمعيار المصرى "٣٥" لتعريفهم للقيمة العادلة بانها " هو المبلغ الذي يمكن مبادلة الاصل به او تسوية التزام بين أطراف مطلعة ورغبة في التعامل على أساس متكافئ"، كما تعرف القيمة العادلة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً لأي أصل على " أنها المبلغ الذي يمكن أن يباع أو يشتري به الأصل في عملية جارية حقيقة بين طرفين راغبين على أن لا تكون الحالة حالة التصفية. (وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية، "إطار اعداد وعرض القوائم المالية"، ٢٠٠٦، فقرة ٩٩، ص٢٠٦)

مفهوم الاصول البيولوجية: ورد مصطلح الاصول البيولوجية فى العديد من المعايير المحاسبية الصادرة عن المنظمات المهنية وقد اطلقت المعايير المحاسبية والارشادات المحلية لبعض الدول لفظ الاصول البيولوجية Biological Assets (الحية / الحيوية) على تلك الكائنات الحية غير البشرية، حيث يتم ادارة تلك الاصول البيولوجية من خلال نشاط زراعى يعمل على ادارة التحول البيولوجى الخاص بتلك الاصول من نشأة ونمو والانجاب وانتاجة وتحلل واندثار (اضمحلال)، وما ينتج عن التحول البيولوجى من تغيرات بيولوجية كمية ونوعية، وعلى الجانب الاخر تظهر عدم امكانية ادارة بعض الكائنات الحية غير البشرية ضمن الاصول البيولوجية مثال ذلك الحيوانات والطيور البرية واسماك المحيطات والبحار والانهار لانه لا يمكن التحكم فيها أو المحاسبة عنها (ايمان عباس حلمى عباس، ٢٠١١، ص١).

ويمكن توضيح مفهوم الاصل البيولوجى طبقا لمعيار المحاسبة الدولى رقم "٤١" زراعة "هو كل كائن حى نبات او حيوان"

* عرف المعيار المحاسبى المصرى رقم "٣٥" الصادر فى ٢٠٠٦ الاصول البيولوجية بأنها "حيوان أو نبات حى". ويتفق المعيار المصرى والمعيار الدولى لمفهوم الاصول البيولوجية

وينطبق هذا المعيار على المنتج الزراعي المحصود من الاصل البيولوجي للمنشأة عند نقطة الحصاد .

وعرفت الاصول البيولوجية في المعيار الاسترالي رقم (١٠٣٧) بأنها الاصول المولدة ذاتيا والمعاد توليدها انها الكائنات الحيه غير البشرية.

* تعرف الاصول البيولوجية في ضوء مجلس المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم " ٤١ " الصادر في ٢٠٠٣ بأنها (الكائنات الحية النباتية والحيوانية) (المجلة العربية ، ٢٠١٣، ص ٣٨٠-٣٨٥)

الفاعلية:

الفاعلية: درجة تحقيق الأهداف الاساسية للمنشأة وتظهر في فاعلية الادارة، على تحقيق اهدافه والذي من اهمها توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية التي تتصف بالموثوقية والملائمة والتي تساعد متخذي القرارات من داخل وخارج المنشأة في تحقيق اهدافه (عطية حسين احمد، ٢٠٠٤، ص٤٧)، بمعنى يشير لتحقيق الاهداف المخططة والمرغوبة وهو مفهوم نسبي ايضا ويتم قياسه من خلال نسبة الاهداف المحققة الى الاهداف المخططة (الفاعلية = الاهداف المحققة / الاهداف المخططة) (ا.م.د. محمد دباغية* ا.م.د. ابراهيم خليل السعدى**، ٢٠١١، ص ٦٠-٦٢).

الكفاءة: هي المخرجات الفعلية التي تم إحرارها منسوبة إلى المخرجات القياسية المتوقعة والتي تمثل العلاقة بين المدخلات والمخرجات، بمعنى تحقيق الأهداف بأقل تكلفة مما يعني تعظيم المخرجات باستخدام نفس الحجم من الموارد المحددة (الموارد البشرية - الموارد غير البشرية) أو تخفيض المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات، وتتحقق كفاءة السوق اذا عكست اسعار الاصول البيولوجية كل المعلومات المتاحة بشكل ملائم وغير متحيز. (على عبد القادر ذنبيات، ٢٠١٠، ص ٢٩).

ويشير مفهوم الكفاءة إلى الاستخدام الامثل للموارد المتاحة لتحقيق قيمة مضافة أى أن الكفاءة مفهوم نسبي يتم قياسه لنسبه المخرجات الى المدخلات أو المنفعة المتحققة.

اذن الكفاءة = المخرجات / المدخلات = المنفعة / التكلفة بمعنى هي الاداء الامثل باقل وقت واقل تكلفة ممكنه. (ا.م.د.محمد دباغية* أ.م.د. ابراهيم خليل السعدى*، ٢٠١١، ص ٦٠-٦٢).

القوائم المالية: عبارة عن سجلات رسمية للانشطة المالية لشركة معينة ، هذه القوائم تعطى ملخص عن الوضع المالى وربحية هذه الشركة على المدى القصير والبعيد. وتعتبر من أهم انواع التقارير المالية (القوائم المالية) لانها تبين مدى نجاح او فشل ادارة المنشأة فى ادارة مواردها المختلفة ، وتمثل تلك القوائم المصدر الرئيسى للمعلومات المالية للمستفيدين منها، وتطويرا واستكمالاً للنموذج المقترح لتحقيق فاعلية وكفاءة المحتوى المعلوماتى للقوائم المالية. ووجهه نظر الادارة فى تحديد هدف القوائم المالية لتوفير المعلومات والافصاح عنها بالقوائم المالية وتكون تلك المعلومات معيرة عن القيمة الحقيقية للاصول البيولوجية والافصاح عن البنود المتعلقة بالاصول مثل (النفقات اللاحقة - والمنتجات العرضية - والنفوق) والافصاح عن التغيرات فى قيمة الاصول ككاسب او خسائر غير محققة فى قائمة الدخل وقائمة المركز المالى كحقوق ملكية وعن التغيرات فى السياسة المحاسبية المتبعة لتلك الاصول بمراحل التطور البيولوجى لها. (ايمان عباس حلمى عباس، ٢٠١١، ص ١٩١).

لذلك يجب توافر المعلومات لجميع المستثمرين بالمساواة والحصول على تلك المعلومات بالدقة والسرعة ودون تكلفة وهذا ما يحقق الكفاءة المعلوماتية وتوصيل كافة المعلومات المحاسبية لكافة المستفيدين مما يعطى المستثمر مصداقية وثقة وشفافية القوائم المالية.

إجراءات الدراسة

منهج الدراسة: يستخدم الباحثون المنهج التحليلى والميدانى.
عينة الدراسة: تم اخذ عينة من اعضاء هيئة التدريس والباحثين بمركز البحوث الزراعية ومجموعة من العاملين بشركات قطاع الزراعة المصرى والتي تعمل فى مجال النشاط الزراعى وتتكون من ٤٥٠ استمارة واستبعد ٦٢ استمارة من الاستمارت، ذلك بسبب عدم اجابة بعض

المستقصي منهم على بعض الفقرات وبذلك بلغ عدد المفردات ٣٨٨ وذلك بهدف التوصل الى زيادة كفاءة وفاعلية القوائم المالية .

متغيرات الدراسة: تتمثل متغيرات الدراسة في متغيرين هما:

متغير مستقل: أسلوب القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية.

متغير تابع: كفاءة وفاعلية القوائم المالية:

أدوات الدراسة وتوصيفها:

تم توزيع عدد (٤٥٠ استمارة استبيان) كالتالي: قد تم توزيع ٤٥٠ استمارة واستبعد ٦٢ استمارة من الاستمارات، ذلك بسبب عدم اجابة بعض المستقصي منهم على بعض الفقرات وعدم ارجاع البعض لبعض الاستمارات وبذلك بلغ عدد المفردات ٣٨٨ مقسم به الاسئلة للاجزاء التالية :

- **المحور الاول:** يتعلق بالمعلومات الشخصية والوظيفية من (عمر - مؤهل علمي - الوظيفة - سنوات الخبرة - نوع النشاط).
- **المحور الثاني:** يحتوى على مجموعة من الأسئلة وعددها ٢١ سؤال والتي توضح مفهوم الاصول البيولوجية وقياسها من خلال تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي "٤١" والمعيار المحاسبي المصرى "٣٥" و يتم الاجابة عليها بالرد بالاجاب او الرفض.
- **المحور الثالث:** يحتوى على مجموعة من الأسئلة وعددها ٢٤ سؤال والتي توضح مقترحات الباحثة واستخدامها بدائل القياس المحاسبي والافصاح عن الاصول البيولوجية بالارتباط بمراحل التطور البيولوجي للاصل، بالاستناد بمتطلبات تطبيق المعيارين المحاسبي الدولي "٤١" والمحاسبي المصرى "٣٥"
- يوضح القياس المحاسبي للاصول ومراحل التطور البيولوجي المختلفة وتتم الاجابة على الفقرات وفق لمقياس ليكرت المكون من خمس نقاط تتراوح بين (١) غير موافق ابدأ ، حتى (٥) موافق تماما.

السلسلة الزمنية من ٢٠٠٠ حتى 2016 للمؤشرات التالية:

- الاصول البيولوجية (نشاط زراعى - محاصيل وحدائق - تربية ماشية).
- اسلوب القيمة العادلة المستخدمة لتقييم الاصول البيولوجية.
- الاصول البيولوجية المرتبطة بمراحل التطور البيولوجى عن طريق الاصول المولدة ذاتيا.
- الافصاح محاسبيا عن النفوق العادى(ضمن حدودالنسب التى تقرره الادارة) وغير العادى النافق من الاصل البيولوجى الحيوانى.
- اجمالى عدد الشركات الزراعية موزعة على الانشطة المختلفة.
- مقدار ثبات وصدق الإستبيان بأستخدام معامل الفا كرونباخ فبلغ مقدار (٠,٧١٦)،
- (٠,٨٧٢) وهى درجات مرتفعة وانعكس ذلك على المصادقية التى تراوحت قيمها بين (٠,٨٤٦)،
- (٠,٩٣٤) والجدول التالى يوضح معامل الثبات والصدق.

جدول رقم (١): يوضح معامل الثبات والصدق

معامل الصدق	معامل الثبات	البيان
٠,٨٧١	٠,٧٥٨	مفهوم الاصول البيولوجية وقياسها من خلال تطبيق المتطلبات الواردة بالمعيار المحاسبى الدولى "٣٥" زراعة
٠,٨٤٦	٠,٧١٦	مفهوم الاصول البيولوجية وقياسها من خلال تطبيق المتطلبات الواردة بالمعيار المحاسبى الدولى "٤١" زراعة
٠,٩٣٤	٠,٨٧٢	استخدام اسلوب القيمة العادلة على الاصول البيولوجية
٠,٨٩٧	٠,٨٠٤	الاجمالي

حدود الدراسة:

الحدود الزمنية والمكانية للدراسة: فى فترة ٢٠١٧ وتم توزيع استمارة الاستبيان بمركز البحوث الزراعية بالجيزة لأنها تحتوى على عدد كبير من الباحثين والمتخصصين والموظفين والعاملين وهيئة تدريس كلية الزراعة بشبرا و شركات الانتاج الزراعى والحيوانى.

أهم نتائج الدراسة:

-اختبار صحة فروض الدراسة: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الاصول البيولوجية باسلوب القيمة العادلة وكفاءه القوائم المالية.

لإثبات صحة فرض الدراسة تم استخدام اختبار "ت" للعينة الواحدة one sample t test والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (٢): يوضح مدى الموافقة على وجود علاقة بين تقييم الاصول البيولوجية بأسلوب القيمة العادلة وكفاءه القوائم المالية

فترة الثقة		مستوى الدلالة	قيمة ت	الاتجاه	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح
الحد الأدنى	الحد الأعلى						
٤,٠٥	٤,١٦	٠,٠٠	٢٥,٣٢	غير موافق	٨٢,٢	٠,٥٥	٤,١١

المصدر: اعداد الباحث في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء

يتضح من بيانات الجدول السابق أن آراء عينة الدراسة ايجابية حيث ان الوزن النسبي ٨٢,٢% ويقع في مدى الموافقة على وجود علاقة بين تقييم الاصول البيولوجية بأسلوب القيمة العادلة وكفاءه القوائم المالية، حيث بلغت قيمة "ت" ٢٥,٣٢ وهى دالة عند مستوى دلالة أقل من ٠,٠١ وان حدود الثقة تقع بين ٤,٠٥ و ٤,١٦، مما يدل على صحة فرض الدراسة.

- اختبار صحة فروض الدراسة: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الاصول البيولوجية بأسلوب القيمة العادلة وفاعلية لقوائم المالية.

لإثبات صحة فرض الدراسة تم استخدام اختبار "ت" للعينة الواحدة one sample t test والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (٣): يوضح مدى الموافقة على وجود علاقة بين تقييم الاصول البيولوجية بأسلوب القيمة العادلة وفاعلية القوائم المالية.

فترة الثقة		مستوى الدلالة	قيمة ت	الاتجاه	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح
الحد الأدنى	الحد الأعلى						
٤,٣١	٤,٤١	٠,٠٠	٣٩,٢٣	موافق تماماً	٠,٨٧	٠,٤٨	٤,٣٥

المصدر: إعداد الباحث في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء

يتضح من بيانات الجدول السابق أن آراء عينة الدراسة ايجابية حيث ان الوزن النسبي ٨٧,٠% ويقع في مدى الموافقة التامة على وجود علاقة بين تقييم الاصول البيولوجية بأسلوب القيمة العادلة وفاعلية القوائم المالية، حيث بلغت قيمة "ت" ٣٩,٢٣ وهى دالة عند مستوى دلالة أقل من ٠,٠١ وان حدود الثقة تقع بين ٤,٣١ و ٤,٤١ مما يدل على صحة فرض الدراسة.

- اختبار صحة فروض الدراسة : توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تقييم الاصول البيولوجية -محاسبيا بأسلوب القيمة العادلة ومراحل التطور البيولوجي .

لإثبات صحة فرض الدراسة تم استخدام اختبار "ت" للعينة الواحدة one sample t test والجدول التالي يوضح ذلك .

جدول رقم(٤): يوضح مدى الموافقة على وجود علاقة بين تقييم الاصول البيولوجية محاسبيا بأسلوب القيمة العادلة ومراحل التطور البيولوجي

المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه	قيمة ت	مستوى الدلالة	فترة الثقة	
						الحد الادنى	الحد الاعلى
٤,١٠	٠,٤٠	٠,٨٢	موافق	٣٤,١٩	٠,٠٠	٤,٠٦	٤,١٤

المصدر: اعداد الباحث في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء

يتضح من بيانات الجدول السابق أن آراء عينة الدراسة ايجابية حيث ان الوزن النسبي ٨٢,٠% ويقع في مدى الموافقة على وجود علاقة بين تقييم الاصول البيولوجية بأسلوب القيمة العادلة ومراحل تطور البيولوجي، حيث بلغت قيمة "ت" ٣٤,١٩ وهى دالة عند مستوى دلالة أقل من ٠,٠١ وان حدود الثقة تقع بين ٤,٠٦ و ٤,١٤، مما يدل على صحة فرض الدراسة.

- اختبار صحة فروض الدراسة: توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين اراء كل من عينة الدراسة حول اهمية تقييم الاصول البيولوجية وفقا لاسلوب القيمة العادلة وكفاءة وفاعلية الإفصاح عن المحتوى المعلوماتى لبندود القوائم المالية.

لإثبات صحة فرض الدراسة تم استخدام تحليل التباين الاحادى

جدول رقم (٥): يوضح نتائج اختبار تحليل التباين الاحادى لقياس الفروق بين اراء عينة الدراسة (ن= ٣٨٨). آراء عينة الدراسة (ن=٣٨٨)

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
أهمية تقييم الاصول البيولوجية وفقاً لاسلوب القيمة العادلة	بين المجموعات	١,٥٧٣	٣	٠,٥٢٤	١,٧٥٠	غير دالة
	داخل المجموعات	١١٥,٠٩٤	٣٨٤	٠,٣٠٠		
	المجموع	١١٦,٦٦٨	٣٨٧			
تقييم الاصول البيولوجية بالقيمة العادلة ترفع من كفاءة المخرجات لبنود القوائم المالية .	بين المجموعات	٠,٢٨٦	٣	٠,٠٩٥	١,٠٥٥	غير دالة
	داخل المجموعات	٣٦,٤٦٦	٣٨٤	٠,٠٩٥		
	المجموع	٣٦,٧٥٣	٣٨٧			
تقييم الاصول البيولوجية بالقيمة العادلة تزيد من فاعلية درجة تحقيق أهداف لبنود القوائم	بين المجموعات	٠,٢٠٣	٣	٠,٠٦٨	٠,٤٦٤	ير دالة
	داخل المجموعات	٥٥,٨٨٠	٣٨٤	٠,١٤٦		
	المجموع	٥٦,٠٨٢	٣٨٧			

المصدر: إعداد الباحث في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء.

يتضح من بيانات الجدول السابق الى عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية تقييم الاصول البيولوجية وفقاً لاسلوب القيمة العادلة وكفاءة وفعالية الافصاح عن المحتوى المعلوماتي لبنود القوائم.

- اختبار صحة فروض الدراسة: توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية تقييم الأصول البيولوجية وفقاً لأسلوب القيمة العادلة وأسلوب التكلفة التاريخية للإفصاح عن بنود القوائم المالية.

لإثبات صحة فرض الدراسة تم استخدام اختبار فردمان الأحادي لقياس الفروق بين آراء عينة الدراسة.

جدول رقم(٦): يوضح نتائج اختبار فردمان الأحادي لقياس الفروق بين آراء عينة الدراسة (ن=٣٨٨)

مجموعة المقارنة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	قيمة T	مستوى الدلالة
تقييماً لأصول البيولوجية وفقاً لأسلوب القيمة العادلة	٣٨٨	٤,١٨	٠,٣٨	٢	٧٠,٠٠	دالة عند ٠,٠١
تقاس الأصول البيولوجية على أساس التكلفة التاريخية.	٣٨٨	٣,٨٦	٠,٤١	١		

المصدر: إعداد الباحث في ضوء تحليل بيانات قائمة الاستقصاء.

يتضح من بيانات الجدول السابق الى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين متوسط درجة آراء عينة الدراسة حول أهمية تقييم الأصول البيولوجية وفقاً لأسلوب القيمة العادلة واسلوب التكلفة التاريخية للإفصاح عن بنود القوائم المالية لصالح التكلفة العادلة .

توصيات الدراسة

١. ضرورة القياس المحاسبي للأصول البيولوجية بالقيمة العادلة لإظهار المخرجات الفعلية للأصول بقيمتها الحقيقية لتحقيق الكفاءة المعلوماتية للقوائم المالية.
٢. الاهتمام بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي "٤١" زراعة والإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعه للقياس والإفصاح عن الأصول البيولوجية.
٣. تفعيل استخدام نموذج القيمة العادلة فى المنشآت الزراعية لقياس الأصول البيولوجية لتحقيق فاعلية وكفاءة المحتوى المعلوماتى للقوائم المالية.

٤. الإهتمام بتوفير اساليب قياس واضحة لقياس الاصول البيولوجية بمراحل التحول البيولوجي لها وكيفية تقدير القيمة العادلة لها.
٥. توفير برنامج وقاية للاصول البيولوجية من خطر الافات التي تصيبها لم تمثله من اهمية نسبية فى قطاع التنمية الاقتصادية.
٦. الاهتمام بالابحاث الخاصة بالاصول البيولوجية وحل مشكلات القياس المحاسبي.
٧. اهتمام الشركات الزراعية بتطبيق اسلوب القيمة العادلة للاصول البيولوجية لاطهار فاعلية الادارة لهدف تحقيق توفير كفاءة المعلومات الحقيقية للقوائم المالية لخدمة المستفيدين.

المراجع

- عطية حسين احمد (٢٠٠٤): "نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعية الاسكندرية.
- علي عبد القادر الذنبيات(٢٠١٠):" تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق"، دار مطابع الارز
- ابراهيم عبد الرحمن عبدالله عوض الله(٢٠١٥): القياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية " دراسة ميدانية تطبيقية على شركة السكر السودانية"، رسالة دكتوراة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
- ايمان عباس حلمي عباس(٢٠١١): التحليل النفعي لمشكلات القياس والافصاح المحاسبي للاصول البيولوجية فى منشآت الاعمال "دراسة ميدانية"، بحث دكتوراه فى المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة القاهرة
- صلاح حسن على سلامة: معالجة مشكلات القياس المحاسبي فى نشاط الانتاج الحيوانى "دراسة ميدانية" ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ،جامعة عين شمس، العدد الثالث، ٢٠٠١
- قويدرى بو حفص(٢٠١٤): تقييم بدائل القياس المحاسبي فى ظل البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة فى ولايتى ورقلة والوادى، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدى مرباح، ٢٠١٤.

- وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية، "اطر اعداد وعرض القوائم المالية"، ٢٠٠٦.
- ابراهيم على اللحيان: مدى ادراك المحاسبين والمراجعين الخارجيين لاسس القياس المحاسبى المناسب للاصول البيولوجية: دراسة ميدانية، المجلة العربية للعلوم الادارية، جامعة القصيم، ٢٠١٣
- رضا ابراهيم صالح: "اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فى ظل الازمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد الثانى، المجلد رقم ٢٠٠٩، ٤٦.
- Antony, H., Rosenblat, A., Wagner, E. and Teufel, A., 2007, "FASB Statement on Fair Value Measurements", Journal of Investment Compliance .
- Perry, R., 2007, "Questions Persist over New Standards for Agriculture", Chartered – Journal of New Zealand.

USING THE FAIR VALUE METHOD IN THE ASSESSMENT OF BIOLOGICAL ASSETS IN ORDER TO INCREASE THE EFFICIENCY AND EFFECTIVENESS OF THE FINANCIAL STATEMENTS

[19]

Lotfy, M. A.⁽¹⁾; Abdel Basset, W. F.⁽¹⁾ and Amin, Rasha, M. N.

1) Faculty of commerce, Ain shams University

ABSTRACT

Although accounting thinking has now stabilized on the importance of measuring assets at historical cost as an input to accounting disclosure, the shift to the measurement of biological assets on a cost basis The biological assets are of relative importance in the economic development of the country. The biological assets are influenced by the

natural factors of atmospheric and genetic factors as well as the use of chemicals and injury The aim of the research is to try to achieve the use of the fair value method in valuing biological assets. The importance of research is to use the fair value method to evaluate biological assets to increase the efficiency and effectiveness of the financial statements.

The most important results reached by the researcher are:

There is a relationship between valuation of biological assets in the fair value and efficiency of the financial statements, where the value of "T" 25.32, a function at a level of significance less than 0.01 and that the confidence limits fall between 4.05 and 4.16.

There was a relationship between valuation of biological assets in the fair value method and the effectiveness of the financial statements, with a value of 39.23, a function at a level of significance less than 0.01 and a confidence interval of 4.31 to 4.41

The study recommends:

Accounting measurement of biological assets at fair value to reflect the actual results of the assets in their true values to achieve the financial efficiency of the financial statements.

The orientation of agricultural companies that manage biological assets through them to disseminate their financial information and disclose their biological activity to achieve the effectiveness and objectives of the administration.

The interest of agricultural companies in applying the fair value method of biological assets to show the effectiveness of management to achieve the objective of providing the real information of the financial statements.