

2017

Obstacles of Biological Assets Fair Value Measurement in International Accounting Standard (41) "Agriculture"

Sana'a Maswadeh

Jadara University, mmsana2005@yahoo.com

Mohammed Aldagamseh

Jordan Islamic Bank

Follow this and additional works at: https://digitalcommons.aaru.edu.jo/anutr_b

Recommended Citation

Maswadeh, Sana'a and Aldagamseh, Mohammed (2017) "Obstacles of Biological Assets Fair Value Measurement in International Accounting Standard (41) "Agriculture";" *An-Najah University Journal for Research - B (Humanities)*: Vol. 31 : Iss. 2 , Article 4.

Available at: https://digitalcommons.aaru.edu.jo/anutr_b/vol31/iss2/4

This Article is brought to you for free and open access by Arab Journals Platform. It has been accepted for inclusion in An-Najah University Journal for Research - B (Humanities) by an authorized editor. The journal is hosted on [Digital Commons](#), an Elsevier platform. For more information, please contact rakan@aarj.edu.jo, marah@aarj.edu.jo, dr_ahmad@aarj.edu.jo.

معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي (41)
"الزراعة"

Obstacles of Biological Assets Fair Value Measurement in International Accounting Standard (41) "Agriculture"

سنا مسوده¹، محمد دقاسه²

Sana'a Maswadeh & Mohammed Aldagmseh

¹قسم المحاسبة، جامعة جدارا، اربد، الأردن.

²البنك الاسلامي الأردني، فرع أيدون، إربد، الأردن

الباحث المراسل: mmsana2005@yahoo.com

تاريخ التسليم: (2015/4/23)، تاريخ القبول: (2016/10/13)

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى بيان المعوقات التي تواجه الشركات الزراعية الأردنية -من وجهة نظر المحاسبين- والمتعلقة بقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي (41) "الزراعة"، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لجمع البيانات اللازمة، وتم توزيع 38 استبانة على المدراء الماليين والمحاسبين في الشركات الزراعية الأردنية، واختبار فرضيات الدراسة تم الاعتماد على اختبار (t) للعينة المفردة، واختبار كرونباخ ألفا لاختبار ثبات أداة الدراسة. توصلت الدراسة إلى نتائج عديدة كان من أبرزها: مواجهة الشركات الزراعية الأردنية -من وجهة نظر المحاسبين- معوقات عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية مرتبطة بمعالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة، ويلبها المعوقات المرتبطة في طبيعة الأصول البيولوجية، واخيراً المعوقات المرتبطة في أسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وبوسط حسابي بلغ (3.78، 3.74، 3.71)، على التوالي. وفي ضوء النتائج التي تم التوصل إليها أوصت الدراسة بعدة توصيات كان من أبرزها، ضرورة اتفاق منظمة مهنة المحاسبة على أسلوب أو طريقة منسقة لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية الناجمة عنها، لزيادة إمكانية فهم ومقارنة التقارير المالية باتباع الطريقة التي تعتبر أكثر ملاءمة وموثوقية لبيئة الشركات الزراعية الأردنية.

الكلمات المفتاحية: المعيار المحاسبي الدولي (41) "الزراعة"، القيمة العادلة، محاسبة الأصول البيولوجية.

Abstract

The aim of this study is to show the obstacles of measurement fair value in the accounting of the biological assets of the Jordanian agricultural companies,- from the view of Accountants-, questionnaires have been created to collect required data, and to test hypotheses of the study. In order to achieve the objectives of this study 38 questionnaires have been distributed among financial managers & accountants in the Jordanian agricultural companies. One sample (t) test was used to test the hypotheses of the study. While Cronbach's alpha was used to test the degree of reliability and internal consistency of the questionnaire. The study has showed different results, the most important of them are: the agricultural companies of Jordan - from view of Accountants- face obstacles of measurement fair value in the accounting of the biological assets, with the highest average related to the treatment of unrealized gain (loss) of measurement fair value of the biological assets, followed by the obstacles related to the nature of biological assets in case of measurement fair value, and the last obstacles related to the basics or methods of measurement fair value in the accounting of the biological assets, with the averages of (3.87, 3.74, 3.71), respectively. Accordance with the results of the study, the researchers highlighted several recommendations, the most important of them are the important of agreement between accountants profession organization on a method, or a coordinated way to measure the fair value of biological assets and agricultural crops, in order to increase the reliability and comparability of agricultural financial reports, that follows reliable and suitable method for Jordanian agricultural companies environment.

Keywords: International Accounting Standard (41)"Agriculture", Fair Value, Accounting of the biological assets.

المقدمة

يعتبر قطاع الزراعة من القطاعات الهامة في العديد من البلدان وبشكل خاص في البلدان النامية، وتخلق طبيعة النشاط الزراعي حالة عدم تأكد أو تعارض عند تطبيق النماذج المحاسبية التقليدية لان الاحداث الهامة المرتبطة بالتحويل البيولوجي (النمو، التحلل، الإنتاج، التكاثر) والتي تغير جوهر الأصول البيولوجية من الصعب أن يتناولها نموذج محاسبي مبني على التكلفة

التاريخية. وعلى الرغم من ذلك فهناك زيادة في مقدار ونطاق الاستثمار في النشاط الزراعي وتجارته. وقد زاد ذلك الحاجة إلى البيانات المالية المبنية على سياسات محاسبية صحيحة ومقبولة بشكل عام، ونظرا لذلك تم تطوير معيار محاسبي دولي خاص بالزراعة لتوفير مجموعة من المبادئ يتم الاسترشاد بها عند المعاملة المحاسبية للأصول البيولوجية، واعداد القوائم المالية لشركات القطاع الزراعي.

ونظرا لاهمية محاسبة الأصول البيولوجية: النباتات - الحيوانات - الدواجن والبيض والنحل، وتربية الاسماك في المنازل، وما تشهده من تطورات على الساحة الدولية والمحلية، والتي تعبر عن فكر ومضمون جديد للممارسات المحاسبية خاصة في العالم العربي، كانت فكرة اعداد هذا البحث معتمدة على دراسة أهم المعوقات المتعلقة بقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية وفق المعيار الدولي (41) الزراعة، وأهم المعوقات التي تواجه الشركات الزراعية الأردنية عند تطبيق متطلبات هذا القياس.

مشكلة الدراسة

إن صدور معيار المحاسبة الدولي (41) "الزراعة"، والذي اعتبر ضمن الاتجاه العام لتبني مفهوم القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية لتحسين ملائمة المعلومات المحاسبية، يجابهه العديد من المعوقات المتعلقة بقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية في ظل تنوع النشاط الزراعي الذي تقوم به الشركات الزراعية، واختلاف طبيعة الظروف التي تواجهها الأصول البيولوجية من عملية تقدم العمر أو النضج، والأحداث الهامة المرتبطة بالتحول البيولوجي من نمو وتحلل وإنتاج وتكاثر. كما أن أسس قياس القيمة العادلة كالا اعتماد على أسواق نشطة أو الاعتماد على القيمة الحالية كأساس للقياس أو العقود المستقبلية وغيرها من الأسس، تحتاج في كثير من الأحيان إلى افتراضات غير موضوعية، وتصل إلى قيم عادلة مختلفة، وخاصة أنها لا تعتمد على عمليات تجارية فعلية. كما ان الاعتراف في المكاسب (الخسائر) غير المحققة، والتي قد لا تتحقق نتيجة للمخاطر الطبيعية كالطقس والأمراض والتي يصعب توقعها، تؤدي إلى تقلبات كبيرة وواضحة في دخل الشركات الزراعية، والذي بدوره يفقد ثقة مستخدمي التقارير المالية بهذه التقارير. والشركات الأردنية بشكل عام ومنها الشركات الزراعية تبنت المعايير المحاسبية الدولية عند اعدادها لتقاريرها المالية. لذا حاولت هذه الدراسة التوصل إلى أدلة جديدة من البيئة الزراعية الأردنية من وجهة نظر المحاسبين في الشركات الزراعية الأردنية، لخدمة ممارسات المحاسبة الزراعية في الأردن والتعرف على أهم معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية للبحث في سبل معالجتها والتغلب عليها.

لذا جاءت هذه الدراسة للإجابة عن أهم التساؤلات التالية -من وجهة نظر المحاسبين- في الشركات الزراعية الأردنية:

1. ما هي أهم المعوقات المرتبطة في طبيعة الأصول البيولوجية عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية؟

2. ما هي أهم المعوقات المرتبطة بأسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية؟
3. ما هي أهم المعوقات المرتبطة في معالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية؟

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من النقاط التالية

1. دراسة أهم المعوقات المتعلقة بقياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية والتي تواجه الشركات الزراعية الأردنية، ومحاولة الوقوف على أهم الحلول الناجمة لمواجهة تلك المعوقات وزيادة قدرتها على نشر قوائم مالية معبرة وقابلة للمقارنة بين شركات القطاع.
2. مواجهة الشركات الزراعية الأردنية لمعوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (41) "الزراعة"، يزيد من قدرتها على توفير المعلومات اللازمة والملائمة والتي تساعد الشركات الزراعية على القيام بوظائفها المختلفة، وترشيد اتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية.
3. دراسة أهم المعوقات المتعلقة بأسس قياس القيمة العادلة للتغيرات التي تحدث نتيجة التحول البيولوجي والتي يتم بيانها بأفضل شكل بالرجوع إلى التغيرات في القيمة العادلة في الأصول البيولوجية، والتي لها علاقة مباشرة مع التغيرات في توقعات المنافع الاقتصادية المستقبلية للشركات الزراعية الأردنية، مما يعزز من ملاءمة معلومات التقارير المالية للشركات الزراعية الأردنية.
4. ركزت معظم الدراسات والأبحاث السابقة على القطاعات الصناعية، والتجارية، والخدمية وغيرها، لذا جاءت هذه الدراسة للمساهمة في معالجة قلة الدراسات- حسب علم الباحثين- التي تبحث في مجال القطاع الزراعي.

فرضيات الدراسة

جاءت هذه الدراسة لاختبار أهم الفرضيات التالية:

1. لا تواجه الشركات الزراعية الأردنية- من وجهة نظر المحاسبين- معوقات مرتبطة بطبيعة الأصول البيولوجية عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.
2. لا تواجه الشركات الزراعية الأردنية- من وجهة نظر المحاسبين- معوقات مرتبطة بأسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.
3. لا تواجه الشركات الزراعية الأردنية - من وجهة نظر المحاسبين- معوقات مرتبطة بمعالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.

الدراسات السابقة

دراسة (Gabriel & Stefea, 2013) طبقت هذه الدراسة في الاتحاد الأوروبي لدراسة طريقة قياس المحاصيل الزراعية وفق المعيار المحاسبي الدولي (41) "الزراعة" من جوانب عديدة متعلقة في الآثار المترتبة على النتائج المتوقعة من خلال القياس بالقيم العادلة وأثرها على التدفقات النقدية، وإمكانية استخدام نصوص المعيار الدولي (41) في مصلحة الشركات الزراعية. واعتمدت الدراسة على النص الكامل للمعيار والتفسيرات والوثائق المرفقة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومن اهم النتائج التي توصلت اليها أن على لجنة المعايير البحث في معوقات تطبيق القيمة العادلة وجعلها أسهل للتطبيق حيث إن الاعتماد على القيم العادلة في تقييم الأصول البيولوجية يظهر قيمتها في لحظة التقييم والتي تتأثر في التقلبات الحاصلة في المستقبل والظروف المناخية التي تؤثر في إنتاج المحاصيل، وأظهرت النتائج أن الاعتماد على القيم العادلة في تقييم الأصول البيولوجية يوفر معلومات دقيقة في التقارير المالية، ويزيد من موثوقية هذه التقارير، وأوصت الدراسة بالاعتماد على استخدام القيمة العادلة لتقييم الأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية، وعدم إغفال فوائدها وتحسين طرق وأسس احتساب القيمة العادلة.

دراسة (Feleaga L., Feleaga N., & Raileanu V., 2012) والتي قامت بدراسة الوضع الحالي للمحاسبة الزراعية وفقاً للأنظمة المحاسبية في رومانيا، علماً بأن الأنظمة المحاسبية في رومانيا متفقة مع المرجع الأوروبي وتوجهاته ومع المعيار المحاسبي الدولي (41) "الزراعة". وتوصلت الدراسة إلى أن الاعتراف بالقيمة العادلة للأصول البيولوجية، يزيد من المكاسب التي تحققها الشركات الزراعية ويؤدي إلى زيادة ثقل الأرباح، وإن اختيار طريقة أو أساس التقييم بالقيمة العادلة للأصول البيولوجية ينطوي على حكم شخصي. وأن معيار المحاسبة الدولي (41) لا يزال الخطوة الأولى من التحول إلى التقييم بالقيمة العادلة في القطاع الزراعي، وخاصة ان الزراعة في رومانيا تحتل قطاعاً كبيراً كما أنها عنصر هام في البنية الاقتصادية الوطنية.

دراسة (Al- Tamimi & Hassan, 2012) هدفت هذه الدراسة لمعرفة إمكانية الاعتماد على المعيار الدولي (41) كأساس للتطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي في العراق، وتقويم القاعدة العراقية (11) الخاصة بالنشاط الزراعي في العراق، من خلال إجراء مقارنة مع المعيار الدولي (41)، وإيجاد أوجه التشابه في التطبيقات المحاسبية الخاصة بالنشاط الزراعي وتحديد مواطن الاختلاف. واعتمدت الدراسة على إجراء مقارنة ما بين القاعدة العراقية (11)، والمعيار المحاسبي الدولي (41)، وبحيث يتم مقارنة جميع البنود المتعلقة في المعيار الدولي مع القاعدة العراقية. وتوصلت إلى نتائج عديدة كان من أهمها استخدام القيمة العادلة في قياس الأصول البيولوجية وتقييمها بناء على القيمة العادلة أساساً يحاكي الواقع ويقوم الأصول بقيمتها الواقعية. والاعتماد على المعايير الدولية في التطبيقات المحاسبية؛ كونها تمثل الدستور للعمل المحاسبي المعتمد من قبل دول العالم، وبالتالي لا يكون هناك اختلاف بين التطبيقات المحاسبية المطبقة في العراق عنها في العالم.

دراسة (Aryanto, 2011) هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الجوانب النظرية لمعيار المحاسبة الدولي (41) "الزراعة"، واستندت إلى استخدام المنهج الوصفي والاستقرائي لنتائج العديد من الدراسات التجريبية التي أجريت في أندونيسيا. وتوصلت إلى أن الاعتماد على معيار المحاسبة الدولي (41) لم يحقق النتائج المتوقعة منه بسبب التقلبات الناجمة في الدخل من جراء تطبيقه، ومن ثم تضليل القرارات المتعلقة بالضرائب، وإن المعيار فشل في تحقيق أهدافه والتي تتمثل في زيادة قابلية مقارنة البيانات المالية في القطاع الزراعي.

دراسة (Mates & Grosu, 2008) هدفت هذه الدراسة إلى إجراء مقارنة بين حسابات الشركات الزراعية في إيطاليا لتقييم معيار المحاسبة الدولي (41) والذي يصف المعالجة المحاسبية الزراعية في إيطاليا، والمعلومات المتعلقة بالأصول البيولوجية والأنشطة الزراعية في فترة الحصاد. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن على الشركات الزراعية في إيطاليا وصف طبيعة الأنشطة والتقييمات الكمية لكل مجموعات الأصول البيولوجية لديها والمنتجات الزراعية للفترة الحالية. وتقييم جميع الوسائل الهامة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة لكل مجموعات الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية عند نقطة الحصاد وتحديد أفضلها، وتقييم جميع الوسائل المستخدمة في تحديد طبيعة وقيمة المنح الحكومية والمتطلبات التي لم تتحقق والحالات الطارئة الأخرى والتخفيضات الكبيرة المحتملة في قيم المنح الحكومية.

دراسة (Ghanem & Kmara, 2008) هدفت هذه الدراسة إلى البحث في تسعير الموارد الاقتصادية الزراعية في مصر استناداً إلى المرونة الإنتاجية للموارد التي تتضمنها دالة الإنتاج للقطاع الزراعي المقدر في الأعوام 1980-2006، واعتمدت في تحقيق أهدافها على التحليل الاقتصادي القياسي وبصفة خاصة معادلات التكامل المشترك. وأهم النتائج التي توصلت إليها ضرورة معرفة السعر الحقيقي للمحصول الزراعي من خلال استثمارات الموارد الزراعية في الأراضي الجديدة وزيادة المحصول في الأراضي القديمة. وإدخال الموضوعات المتعلقة في المياه في موضوعات المحاسبة الزراعية بغرض ترشيد استهلاكها في ضوء اعتبارات الأمن المائي والتنمية الزراعية.

دراسة (Gimeel, 2006) بحثت هذه الدراسة في مفهوم المنتجات العرضية في المنشآت الزراعية والخاصة في المنتجات غير الأساسية والتي تنشأ مع نشاط المنشأة وتكون قيمتها قليلة نسبياً، وتوضح طرق معالجتها محاسبياً وتأثير كل طريقة على صافي نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة الزراعية وبما ينطبق مع معايير المحاسبة الدولية. واعتمد البحث على الدراسات والأدبيات المختلفة ذات العلاقة بموضوع الدراسة. ومن أبرز نتائج الدراسة أن زراعة المحاصيل العرضية مختلفة عن النشاط الزراعي الأساسي - في مرحلة الإنشاء - وتقوم بها المنشآت الزراعية لزيادة إيرادات المبيعات والتخفيف من النفقات طوال فترة الإنتاج. ومن المعوقات التي تواجهها المنشآت بما يتعلق في المنتجات العرضية معالجة أنواع النفقات المتعلقة بها - رأسمالية، أو إيرادية - لما له من تأثير على قياس صافي دخل المنشأة الزراعية وعلى إظهار قيمة أصولها بكلفتها الحقيقية.

دراسة (Schiller, 2005) هدفت الدراسة لتقييم عمل مدققي الحسابات في شركات زراعة الغابات في السويد، ومدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (41)، والحسابات المتعلقة في النشاط الزراعي المعتمده على القيمة العادلة في القياس المحاسبي، وأثره على قياس المحاصيل الزراعية في مرحلة الإنتاج وما بعد مرحلة الإنتاج، حيث أجريت المقابلات مع أشخاص ممثلين لشركات زراعة الغابات ومدققي الحسابات. وتوصلت إلى نتائج عديدة من أبرزها حاجة المعيار المحاسبي الدولي (41) إلى مزيد من التعديلات الإضافية وخاصة ما يتعلق في صعوبة الاعتماد على القيم العادلة في قياس وتقييم الأصول البيولوجية، وخاصة أن طريقة التقييم المستخدمة في شركات زراعة الغابات في السويد تعتمد على خصم صافي التدفقات النقدية المتوقعة من الغابة خلال فترة 100 عام، وصعوبة التعامل مع التغيرات التي تطرأ على القيمة العادلة نتيجة الأثار المترتبة على طول مدة الإنتاج في زراعة الغابات.

ما تمتاز به الدراسة عن الدراسات السابقة

تناولت هذه الدراسة معوقات قياس القيم العادلة وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (41) "الزراعة" من وجهة نظر المحاسبين في الشركات الزراعية الأردنية، والتي تعد الأولى من نوعها - حسب علم الباحثين -، بالإضافة إلى ان معظم الدراسات والأبحاث السابقة تناولت المعيار الزراعي والانظمة الزراعية بشكل عام دون التركيز على الجوانب التفصيلية المتعلقة بمعوقات قياس القيمة العادلة، وكانت نسبة الدراسات السابقة التي ركزت على القطاعات الصناعية والتجارية والخدمية أكبر بشكل ملحوظ من الدراسات التي ركزت على القطاع الزراعي سواء على المستوى الدولي أو المحلي، لذا جاءت هذه الدراسة للمساهمة في معالجة قلة الدراسات- حسب علم الباحثين- التي تبحث في مجال القطاع الزراعي.

الاطار النظري

يغطي النشاط الزراعي مدى واسعاً من النشاطات، من تربية المواشي، والتحريج (العناية بالغابات)، وجني المحاصيل السنوية أو المعمرة، وزراعة البساتين والمزارع، وتربية الزهور، والتربية المائية (تشمل تربية الأسماك في المزارع) وغيرها. وعرف (Jaafar, 2000, p.14) الزراعة بأنها عملية استغلال وفلاحة الأرض لإنتاج المحاصيل النباتية، وتعرف بمعناها الواسع الذي لا يقف عند مجرد بذر البذور وفلاحة الأرض وريها وجني المحصول وبيعه، إذ انه يلحق بالزراعة أعمال وأنشطة أخرى كثيرة قد تكون تابعة أو مكملة لها، كأعمال تربية المواشي، وإنتاج منتجات الألبان، وتربية الطيور والدواجن، وأعمال التشجير، وغيرها من الأنشطة التي لها منافع اقتصادية. وعرف (Wheeling, 2010, p.12) المحاسبة الزراعية بأنها نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتطبيق المبادئ، والمفاهيم المحاسبية، والإجراءات المحاسبية، بغرض التوصل إلى المعلومات المالية المرتبطة في النشاط الزراعي. وعرف (Gimeel, 2006, p.15) المحاسبة الزراعية بأنها احد أنواع المحاسبة، التي تنص على مراعاة تطبيق المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها عموماً، وتطبيق

الإجراءات المحاسبية على الموجودات البيولوجية، والتفريق بينها وبين المحصول الزراعي، والمنتجات نتيجة التصنيع بعد الحصاد.

وعرف (Ahmed & Ibrahim, 2010, p. 24) الأصل البيولوجي بأنه حيوان أو نبات حي، مثل الأشجار المثمرة والأبقار التي تربيتها المنشآت الزراعية وبغض النظر عن هدفها، مثل المنشآت التي تربي الأبقار بهدف الحصول على منتجات الألبان (فالموجود البيولوجية الأبقار)، كما أن المنشآت التي تربي العجول من أجل الحصول على اللحم (فالموجودات البيولوجية العجول)، والمنشآت التي تزرع الأشجار المثمرة من أجل الحصول على الثمار (فالموجودات البيولوجية الأشجار المثمرة). وذكر (Meligi, 2007, p.28) أنه توجد خصائص مشتركة معينة لعملية التحول البيولوجي وهي القدرة على التغيير حيث أن النباتات والحيوانات الحية قادرة على التحول البيولوجي، ويتم إدارة التغيير عن طريق ضمان تحسين أو على الأقل تثبيت الشروط الضرورية لحدوث العملية (على سبيل المثال مستويات المواد الغذائية والرطوبة والحرارة والخصوبة والإضاءة)، وهذه الإدارة تميز النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى. ويتم قياس التغيير ومراقبة التغيير في النوعية (على سبيل المثال الخصائص الوراثية والكثافة والنسج والغطاء الدهني ونسبة البروتين وقوة النسيج) أو الكمية (على سبيل المثال السلالة والوزن والأمطار المكعبة وطول النسيج أو قطره وعدد البراعم) المؤدية إلى التحول البيولوجي كوظيفة إدارية روتينية. وذكر (Ghabban, Thaeer & Ghabban, 2010, p.34) أن التحول البيولوجي يؤدي إلى نتائج عديدة منها تغييرات الأصل من خلال: النمو (زيادة في الكمية أو تحسين في النوعية للحيوان أو النبات)، والتحلل (النقصان في الكمية أو تردي في النوعية للحيوان أو النبات)، الإنجاب (تكوين حيوان أو نبات حي إضافي)، وإنتاج محصول زراعي مثل العصارة وأوراق الشاي والصوف والحليب. وتطرق (Gomaa, 2013, p.53) إلى مشاكل قياس التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة في الأصول البيولوجية المرتبطة في النشاط الزراعي والتي يمكن حصرها في: تقييم الأصول الحيوانية والتي تمر بعدة مراحل من ولادتها ونموها وحتى بيعها، وقد يكون من الصعب تتبع الناتج بصفة مستقلة، ومعالجة المنتجات العرضية وهي المنتجات الثانوية التي تنتج بجانب المنتجات الرئيسية، فالمنتج الرئيسي له كل المقومات وهو الهدف الرئيسي من إنشاء المشروع، أما المنتج العرضي، فيكون ملاصقاً للمنتج الرئيسي وهي المنتجات التي تنتج من غير إن تكون غاية المشروع الزراعي، مثل بيع الصوف في حالة تربية الأغنام، وإنتاج التبن بوصفه علفاً للحيوانات إلى جانب محصول القمح والشعير، وتعرض الأصول البيولوجية للاندثار أو الزيادة عن طريق التوالد والنمو والتي تعمل على زيادة مشكلة التقييم ولاسيما في حساب اهتلاك الأصول البيولوجية واعتبارها جزءاً من تكلفة الإنتاج، حيث إن الأصول البيولوجية لها مراحل نمو وتتناقص قيمتها لكبر سنها وقلة عطائها: وعدم ثبات حالة الأصول البيولوجية بصفات أو أصول غير متداولة أو أصول متداولة، فعلى سبيل المثال قد يتم تحويل الأبقار من إنتاج الألبان (أصول غير متداولة)، إلى إنتاج اللحم (أصول متداولة).

وأصبح المعيار المحاسبي الدولي (41) "الزراعة" نافذ المفعول للفترة المالية التي تبدأ من أو بعد الأول من كانون الثاني 2003، وتم تعديل المعيار المحاسبي الدولي (41) في التعديلات السنوية على معايير التقارير المالية الدولية في عام 2007 وصادر في شهر 5/2008 وعلى أن يتم العمل بها ابتداء من 2009/1/1. وجاء نطاق المعيار المحاسبي الدولي (41) لوصف المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية والإفصاح المتعلق بالنشاط الزراعي. ويطبق على الأصول البيولوجية من الحيوانات والنباتات الحية التي تملكها المنشأة أو تديرها. والمنتج المحصول (المجني)، من أصول المنشأة البيولوجية في وقت الحصاد. والمنح الحكومية المشروطة وغير المشروطة والتي تتعلق بالأصول البيولوجية والمقاسه بالقيمة العادلة بأحداث معينة.

واتفق مجلس المعايير المحاسبية الدولية على القيمة العادلة في قياس الأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية لان القيمة العادلة أكثر ملاءمة وموثوقية وأسهل مقارنة وفهماً كقياس للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصول البيولوجية للأسباب التالية:

1. تأثيرات التغييرات التي تحدث نتيجة للتحويل البيولوجي يتم بيانها بشكل أفضل بالرجوع إلى القيمة العادلة للأصول البيولوجية، وهذه التغييرات في الأصول البيولوجية لها علاقة مباشرة مع التغييرات في توقعات المنافع الاقتصادية المستقبلية، وبالتالي فإن القيم العادلة تعترف وتقيس النمو البيولوجي فليس من المعقول الإبلاغ عن أول حصاد في مشروع غابة مستغلة كمزرعة من المحتمل ان يكون بعد 30 سنة.
2. لا يتم توزيع التكاليف المشتركة للمنتجات البيولوجية المشتركة بشكل تكون فيه العلاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات. مما يؤدي إلى توزيع التكاليف بشكل اعتباطي ومعقد بين مختلف منتجات التحويل البيولوجي. وهذا التوزيع يصبح اعتباطياً أكثر اذا ولدت الأصول البيولوجية اصولاً بيولوجيةً إضافيةً (ذريةً) واستخدمت الأصول البيولوجية الاضافية في النشاط الزراعي للمشروع.
3. اختلاف مصادر الأصول البيولوجية التي تربي في البيت أو المشتراة يؤدي إلى اختلاف التكاليف لكل منها، مع توقع منافع اقتصادية مستقبلية متشابهة من هذه الأصول البيولوجية، وبالتالي امكانية مقارنة وفهم اكثر عندما يتم قياس اصول متشابهة والابلاغ عنها باستخدام الأساس نفسه.
4. المتاجرة في الأصول البيولوجية في أسواق نشطة يتم مراعاة أسعارها، توفر قياساً موثقاً به لتوقعات السوق من المنافع الاقتصادية، ووجود مثل هذه الأسواق يزيد إلى حد كبير من موثوقية القيمة السوقية كمؤشر للقيمة العادلة.
5. تصبح التكلفة التاريخية أقل موثوقية من القيمة العادلة في الأصول البيولوجية التي تمتاز في دورات إنتاج طويلة نسبياً حيث انه في أحيان كثيرة ما لا تغطي الفترة المحاسبية الدورة الكاملة، لذلك فان التوصل إلى قياس الأداء أو المركز المالي للفترة الحالية له أهمية كبيرة

بالاعتماد على القيمة العادلة في القياس والتي تعكس المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل البيولوجي.

6. كون دورة الإنتاج قصيرة نسبياً والأنظمة الزراعية تحت رقابة عالية مثل ذلك إنتاج الدجاج أو الفطر، والذي يتم التحول البيولوجي والحصول على الغلة خلال مدة لا تزيد عن سنة، وبالتالي فإن العلاقة بين التكلفة والمنافع الاقتصادية المستقبلية تبدو أكثر ثباتاً عند الاعتماد على القيمة العادلة في قياس المحصول الزراعي أو البيولوجي.

وهناك حالات مرافقة للنشاط الزراعي والتي لا يطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي (41) "الزراعة، والتي كان من أبرزها:

– الأرض والممتلكات والتجهيزات والمعدات المتعلقة بالنشاط الزراعي، فقد عالجها المعيار المحاسبي الدولي (16) حيث تعتبر الأرض من الأصول

– المتعلقة بالنشاط الزراعي والتي عالجها المعيار المحاسبي الدولي (38) مثل الشهرة وبراءة الاختراع الزراعي، ويطبق عليها هذا المعيار بإطفاؤها على مدار عمرها ويخصص المبلغ القابل لإطفاء الأصل غير الملموس على أساس منتظم على مدى أفضل غير المتداول، ولا يتم إنشاء مخصصات ومجمعات اهتلاك لها.

– الأصول غير الملموسة تقدير لعمرها الإنتاجي.

– المخزون في النشاط الزراعي وبحيث تعالج المنتجات الزراعية بعد إتمام الإنتاج والتي لم يتم بيعها ويتم الاحتفاظ بها بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل، وكما ورد في المعيار المحاسبي الدولي (2).

– المنح الحكومية في النشاط الزراعي والتي عالجها المعيار المحاسبي الدولي (20) في حال إذا ما تم قياس منحة حكومية متعلقة بالأصل البيولوجي مقاساً بالتكلفة مطروحاً منها أي اهتلاك متراكم أو أي خسائر انخفاض قيمة.

وأوضح المعيار المحاسبي (41) "الزراعة"، محاور محددة متعلقة بالقياس والاعتراف في المحاسبة الزراعية، فقد فرق المعيار بين الأصل البيولوجي والمنتجات البيولوجية، حيث إن الأصل والمنتجات البيولوجية تقيم بالقيمة العادلة، ويتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر التي تنشأ نتيجة للتغير في قيمتها الدفترية والعادلة في قائمة الدخل. ويتطلب المعيار (41) "الزراعة"، اعتراف المنشأة بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي عندما تسيطر المنشأة على الأصل البيولوجي كنتيجة لأحداث سابقة. ومن المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المنشأة. ويمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل البيولوجي بموثوقية. (فقرة، 10). وأوضح المعيار (41) في فقرة (12) أن الأصل البيولوجي يقاس منذ الاعتراف المبدئي، وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، باستثناء الحالات التي لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية.

ويتطلب المعيار (41) في فقرة (13) أن تقاس المنتجات الزراعية وهي المحصول الزراعي المجني (المحصول) من الأصول البيولوجية للمنشأة بقيمتها العادلة مطروحاً منه تكاليف نقطة البيع المقدرة في وقت الحصاد، وإذا لم يتم البيع يطبق في مثل هذا القياس التكلفة بعد ذلك التاريخ، وبحيث يطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون" أو معياراً محاسبياً دولياً آخر قابلاً للتطبيق.

وأوضح المعيار (41) في فقرة (14) شمول التكاليف المقدرة عند نقطة البيع على عمولات الوسطاء والمتعاملين في سوق المنتجات الزراعية، والرسوم المفروضة من قبل الهيئات المنظمة لعمل بورصة السلع، والرسوم والضرائب على المنتجات الزراعية، وتستنثى من تكاليف نقطة البيع، تكاليف النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لتوصيل الأصول البيولوجية إلى السوق.

ويتطلب المعيار (41) "الزراعة" في فقرة (24)، أن يستخدم المشروع أسلوب القيمة العادلة في قياس الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، فيما عدا الحالات التي لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به عند الاعتراف المبدئي، وذلك لأن أحداث التحويل البيولوجي متغيرة، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة لها علاقة أكثر ترابطاً مع المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة، ومثال ذلك زراعة أشجار الفواكه مباشرة قبل تاريخ الميزانية العمومية مع ارتفاع للقيمة العادلة.

ويتطلب المعيار (41) "الزراعة" في فقرة (32) أن تقيس المنشأة في جميع الحالات المحصول الزراعي في وقت الحصاد بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، وخاصة أن القيمة العادلة للمحصول الزراعي في وقت الحصاد يمكن قياسها بموثوقية.

ويتطلب المعيار الدولي (41) في فقرة (8) تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو للمحصول الزراعي بالسعر المدرج في السوق النشط والتي تضم جميع الحالات التالية: يتم المتاجرة في المواد ضمن سوق متجانسة، وعندما يكون من الممكن إيجاد مشتريين وبائعين راغبين في أي وقت، والأسعار في متناول يد العامة، وإذا ما توفر أمام المشروع أكثر من سوق نشط فإنه يستخدم أكثر سوق مناسب وهو السوق المتوقع استخدامه لعرض الأصول البيولوجية فيه.

وفي حالة عدم وجود سوق نشط لتحديد القيمة العادلة، تستخدم المنشأة الأسس التالية:

1. أحدث أسعار عمليات السوق بشرط عدم حدوث تغيير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك العمليات وتاريخ الميزانية العمومية (فقرة رقم (17)).
2. أسعار السوق لموجودات متشابهة مع التعديل لعكس الاختلافات (فقرة رقم (18)).
3. المقاييس المعيارية القطاعية مثل قيمة البستان المثمر مبينة بسلة أو بمكيال أو بهكتار التصدير وقيمة الماشية معبراً عنها بالكيلو جرام من اللحم (فقرة رقم (18)).

4. تقدير صافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر حالي محدد من قبل السوق لتحديد القيم العادلة، مع مراعاة أن هدف حساب القيمة العادلة لصافي التدفقات النقدية المتوقعة هو تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي في موقعه ووضع الحالين وبالتالي يقوم المشروع بأخذ ذلك بالاعتبار بتحديد سعر الخصم المناسب الذي سيتم استخدامه، وتقدير صافي التدفقات النقدية المتوقعة (فقرة رقم (20)).
5. تجميع الأصول البيولوجية حسب خواص معينة (مثل العمر والنوعية وغيرها) لتقييم القيمة العادلة لها (فقرة رقم (15)).
6. عقود بيع الأصول البيولوجية في تاريخ مستقبلي (فقرة رقم (16)).
7. القيمة العادلة للأصول البيولوجية تساوي القيمة العادلة للأصول البيولوجية وغير البيولوجية مجتمعة مطروحاً منها القيمة العادلة للأصول غير البيولوجية (فقرة رقم (17)).
8. القيمة العادلة للأصول البيولوجية تقدر في قيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف نقطة البيع، والتي تشمل عمولات وسطاء السوق والضرائب والرسوم التي تفرضها الجهات الرسمية (فقرة رقم (14)).
9. سعر آخر معاملة تمت بحسن نية بين أطراف ذات مصالح مشتركة (فقرة رقم (21)).

مع مراعاة انه في بعض الحالات قد توجي مصادر المعلومات باستنتاجات مختلفة بالنسبة للقيم العادلة للأصل أو المحصول الزراعي، لذا يقوم المشروع بالنظر في أسباب هذه الاختلافات من أجل التوصل إلى التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ضمن نطاق ضيق نسبياً من التقديرات المعقولة.

وأشارت فقرة (30) من المعيار المحاسبي الدولي (41) "الزراعة" بأنه من المفترض قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي بموثوقية عند الاعتراف الأولي للأصل البيولوجي، مع أنه من الممكن أن لا يتوفر له أسعار محددة في السوق، أو قيم عادلة، وحيث تكون التقديرات البديلة للقيمة العادلة غير موثوقة إلى حد كبير في مثل هذه الحالات يمكن قياس الأصل البيولوجي بتكلفته مطروحاً منها أي اهتلاك متراكم وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة، وعندما تصبح القيمة العادلة لمثل هذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بموثوقية، يجب على المنشأة قياس الأصل البيولوجي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة.

– ويتطلب المعيار (41) في فقرة (28)، تضمين المكاسب (الخسارة) الناشئة عند الاعتراف المبدئي بمحصول زراعي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نشأت فيها.

– ويتطلب المعيار (41) في فقرة (26)، قياس التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصل البيولوجي، في صافي ربح (خسارة) الفترة التي نشأت فيها، بما يتعلق بالمنح الحكومية المشروطة وغير المشروطة.

منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة لغايات تحقيق أهدافها واختبار فرضياتها على مصدرين لجمع البيانات وهما مصادر ثانوية وتشتمل على الأدبيات المتعلقة بالموضوع في الكتب والدوريات العربية والأجنبية، بالإضافة إلى المعيار المحاسبي ذي الصلة بموضوع الدراسة لتغطية الجانب النظري. ومصادر أولية بحيث تم تصميم استبانة لاختبار فرضيات الدراسة، وتوزيعها على أفراد عينة الدراسة في الشركات الزراعية الأردنية. وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الزراعية الأردنية، حيث بلغ عدد الشركات الزراعية الأردنية 47 شركة، منها 24 شركة إنتاج حيواني، و20 شركة إنتاج نباتي و3 شركات إنتاج نباتي وحيواني، (Jordan Agricultural Engineers Association, 2015) ونظراً لعدم القدرة إلى الوصول إلى جميع هذه الشركات، فقد تم اختيار عينة طبقية غير احتمالية لهذه الشركات لتمثل جميع أنواع الشركات الزراعية في مختلف محافظات المملكة، وتم اختيار 8 شركات من شركات الإنتاج الحيواني، و7 شركات من شركات الإنتاج النباتي، و3 من شركات الإنتاج النباتي والحيواني جميعها.

تم توزيع 50 استبانة على المدراء الماليين والمحاسبين في الشركات الزراعية الأردنية، وتم استرداد 45 استبانة، أي ما نسبته 90% من الاستبانات الموزعة، كان صالحاً منها للدراسة 38 استبانة أي ما نسبته 84% من الاستبانات المستردة، ولقد استبعدت الاستبانات التي تبين فيها عدم موضوعية في الإجابة، أو ان معظم اسئلتها لم يتم الإجابة عليها.

تكونت هذه الاستبانة من قسمين: تضمن القسم الأول معلومات عامة أو ما يعرف بالخصائص الديمغرافية للمستجيبين (عينة الدراسة) من حيث: العمر، والمؤهل والتخصص العلميين، وعدد سنوات الخبرة في المحاسبة الزراعية، والشهادات المهنية، وتضمن القسم الثاني ثلاث محاور لاختبار الفرضيات المتعلقة بأهم المعوقات المرتبطة بطبيعة الأصول البيولوجية، وأسس قياس القيمة العادلة، ومعالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.

تم اختبار صدق أداة الدراسة (الاستبانة) قبل صياغتها النهائية للتأكد من مدى ملاءمتها لقياس أهداف الدراسة، من خلال تحكيم الاستبانة وعرضها في صورتها الأولية على مجموعة من المختصين في مجال الزراعة وأعضاء هيئة التدريس، وتم اختبار ثبات أداة الدراسة (الاستبانة) إحصائياً من خلال إخضاع أسئلة الاستبانة لاختبار قوة الثبات باستخدام معامل الثبات بطريقة الاتساق الداخلي وفق معادلة كرونباخ ألفا، إذ بلغت قيمته للأداة ككل (0.81)، وحصلت جميع محاور اسئلة الاستبانة المتعلقة في اختبار فرضيات الدراسة على معامل ثبات وفق معادلة كرونباخ ألفا يزيد عن (0.75)، وهي نسب أعلى من النسبة المقبولة إحصائياً (0.60)، واعتبرت جميع هذه النسب مقبولة لغايات هذه الدراسة (Sekaran, 2014).

استخدم مقياس ليكرت الخماسي لتحديد درجة موافقة المستجيبين على كل فقرة من فقرات الاستبانة، وتحويلها إلى بيانات رقمية يمكن قياسها ووصفها إحصائياً، وبحيث حصلت اجابة موافق بشدة على درجة (5)، وموافق على درجة (4)، وموافق بدرجة متوسطة على درجة

(3)، وغير موافق على درجة (2)، وغير موافق بشدة على درجة (1)، وتم احتساب الوسط المرجح (وسط الاختبار) في مقياس خماسي الاتجاهات والبالغ قيمته 3 لكل بند من بنود الاستبانة من خلال جمع المستويات الخمسة وتقسيمها على عددها بالمعادلة التالية:

$$\text{وسط الاختبار للبند (لكل سؤال)} = \frac{5+4+3+2+1}{5} = 3$$

وبحيث تزداد درجة الموافقة على البند كلما ارتفع وسط الإجابات له عن وسط الاختبار البالغ (3).

اعتمدت الدراسة على اختبار (t) للعينة المفردة (One Sample T. Test) لاختبار فرضياتها، ويستخدم هذا الاختبار لمقارنة الأوساط الحسابية لعينة الدراسة بقيمة وسط حسابي مرجح (وسط الاختبار) وهو (3)، إذ يتم احتساب قيمة (t) واستخراج مستوى دلالتها، فإذا كان مستوى المعنوية أقل من أو يساوي (0.05) فإن هناك فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية عن وسط الاختبار، وإذا كان مستوى المعنوية أكبر من (0.05) فإنه لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية عن وسط الاختبار، وبحيث تقبل الفرضية البديلة إذا كانت القيمة المعنوية أقل أو تساوي (0.05) وتقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة المعنوية أكبر من (0.05).

الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

أظهرت الخصائص الديمغرافية للأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة والمكونة من العمر، والمؤهل والتخصص العلميين، وعدد سنوات الخبرة في المحاسبة الزراعية، والشهادات المهنية، حيث تراوحت أعمار أفراد عينة الدراسة ما بين 25 عاماً إلى 45 عاماً وبحيث شكلت ما نسبته 88% من أفراد عينة الدراسة، بمعنى أن القطاع الزراعي يركز على فئة الشباب في تعييناته، وتبين أن ما نسبته 81% من أفراد عينة الدراسة من حملة درجة البكالوريوس وتركز تخصص النسبة العظمى منهم في تخصص "المحاسبة"، وتراوحت سنوات خبرة أفراد عينة الدراسة وبشكل ملحوظ ما بين (10-14) سنة. مما يمكن اعتباره مؤشراً على توفر الخبرات والمؤهلات العلمية الكافية لأفراد عينة الدراسة في مجالات المحاسبة الزراعية المختلفة، للإجابة على أسئلة الدراسة.

اختبار فرضيات الدراسة

يحتوي هذا الجزء على عرض، وتحليل، ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية في ضوء فرضيات وأهداف الدراسة، والتي كانت على النحو التالي:

الفرضية الأولى: لا تواجه الشركات الزراعية الأردنية- من وجهة نظر المحاسبين- معوقات مرتبطة بطبيعة الأصول البيولوجية عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.

لاختبار هذا المحور فقد اظهر الجدول رقم (1) الوسط الحسابي وقيمة (t) والقيمة المعنوية (Sig) لهذه الفقرات والتي كانت على النحو التالي:

جدول (1): اتجاهات عينة الدراسة حول المعوقات المرتبطة بطبيعة الأصول البيولوجية عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	قيمة t	(المعنوية) Sig.
1	صعوبة ان تعكس القيمة العادلة الطبيعة المثمرة لتحول البيولوجي بشكل موثوق فيه، لصعوبة قياس التحول البيولوجي.	4.45	21.7	0.000
2	صعوبة ان تعكس القيمة العادلة التحول البيولوجي بشكل موثوق فيه لعدم وجود علاقة مباشرة بين المعاملات المالية التي تحدث خلال العام ونتائج التحول البيولوجي .	4.11	11.5	0.000
3	صعوبة قياس التغير المادي للأصول البيولوجية والذي يعزى إلى تغييرات في الأصول نفسها وخاصة عندما تكون دورة الإنتاج طويلة تزيد عن عام.	4.39	16,1	0.000
4	يتم استخدام استثناء الموثوقية كعذر لعدم استخدام القيمة العادلة في الحالات التي لا تتوفر فيها أسعار أو قيم محددة للأصول البيولوجية من قبل السوق النشط، وبالتالي عدم الاتساق في استخدام المعالجة المحاسبية وعدم امكانية مقارنة القوائم المالية.	3.98	9.6	0.000
5	عندما تصبح القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق فيه فإنه يتطلب وجوب بدء المشروع بقياس الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصصاً منها تكاليف نقطة البيع. وبالتالي عدم الاتساق في استخدام المعالجة المحاسبية وعدم امكانية مقارنة القوائم المالية.	3.74	7.4	0.000
6	تحديد متى أصبحت القيمة العادلة القابلة للقياس بشكل موثوق به قراراً شخصياً، وأن هذا الحكم الشخصي قد يؤدي إلى تطبيق غير متسق في قياس الأصول البيولوجية.	3.89	8.8	0.000
7	من غير المنطقي قياس المحصول الزراعي بعد الحصاد بتكاليفه وبما يتفق مع المعيار المحاسبي الدولي (2) المخزون السلعي، في حين يقاس الأصل البيولوجي الذي أخذ منه هذا المحصول بالقيمة العادلة.	3.32	3.8	0.000

...تابع جدول رقم (1)

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	قيمة t	(المعنوية) Sig.
8	قياس الأرض الزراعية بالتكلفة تماشياً مع معيار المحاسبة الدولي (16) ينجم عنه عدم اتساق في القياس ما بين قيمة الأرض وقيمة الأصول البيولوجية التي تقاس في القيمة العادلة.	3.44	4.1	0.000
9	من الصعب قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية بشكل منفصل عن الأرض حيث أنه كثيراً ما يوجد سوق نشط للأصول مجتمعة (أي الأرض والأصول البيولوجية مجتمعة) على سبيل المثال الأشجار في غابة مستغلة كمزرعة.	3.18	1.61	0.122
10	الأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي تقاس كما هو الحال بالنسبة للأصول غير الملموسة المتعلقة بالأنشطة الأخرى وفق المعيار المحاسبي الدولي (38)، مما ينجم عنه عدم اتساق في قياس أصول الشركة.	3.58	5.2	0.000
11	من أجل تحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والأنشطة الأخرى يفترض قياس الأصول البيولوجية بتكلفتها.	3.06	0.08	0.424
	المحور ككل (المعوقات المرتبطة بطبيعة الأصول البيولوجية عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية).	3.74	6.96	0.000

يشير الجدول رقم (1) أن الفقرات المتعلقة بكل: "صعوبة ان تعكس القيمة العادلة الطبيعية المثمرة لتحول البيولوجي بشكل موثوق فيه"، "صعوبة قياس التغير المادي للأصول البيولوجية والذي يعزى إلى تغييرات في الأصول نفسها وخاصة عندما تكون دورة الإنتاج طويلة تزيد عن عام"، و"صعوبة ان تعكس القيمة العادلة التحول البيولوجي بشكل موثوق فيه لعدم وجود علاقة مباشرة بين المعاملات المالية التي تحدث خلال العام ونتائج التحول البيولوجي". قد حصلت على أعلى وسط حسابي لاجابات الأفراد المجيبين عن اسئلة الدراسة وبوسط حسابي بلغ (4.45)، (4.39)، (4.11) على التوالي. ويتفق الباحثان مع هذه النتيجة حيث ترى أن التغييرات التي تحدث للأصول البيولوجية نتيجة للتحول البيولوجي والتغيرات المادية للأصول البيولوجية (النمو، التحلل، التكاثر) وقياس الصفات النوعية الهامة للأصول البيولوجية ومنها على سبيل المثال الخصائص الوراثية، والنسج، وكثافة الغطاء الذهني، ونسبة البروتين، وقوة النسيج، وغيرها من الخصائص تحتاج إلى جهد وخبرة وتخصص لقياسها والتي تؤثر بشكل واضح على القيمة العادلة للأصل البيولوجي، والتي يتم بيانها وعكسها كما ورد في المعيار الزراعي بشكل أفضل بالرجوع إلى التغييرات التي تطرأ على القيمة العادلة للأصول البيولوجية، وهذه التغييرات في القيمة العادلة لها علاقة مباشرة مع التغييرات في توقعات

المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل البيولوجي، وبحيث يكون لها الأثر الأكبر على تقييم أداء الشركات الزراعية بشكل عام والشركات الزراعية الأردنية بشكل خاص.

وبالرجوع إلى الجدول رقم (1) فإن الفقرات المتعلقة بـ: "من أجل تحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والأنشطة الأخرى يفترض قياس الأصول البيولوجية بتكلفتها"، و"من الصعب قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية بشكل منفصل عن الأرض حيث أنه كثيراً ما يوجد سوق نشط للأصول مجتمعة (أي الأرض والأصول البيولوجية مجتمعة)"، حصلت على أقل وسط حسابي بلغ (3.06)، (3.18)، على التوالي. ويرى الباحثان أن إجابات أفراد عينة الدراسة اتفقت مع ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي (41) "الزراعة" والذي حتم على الشركات الزراعية الالتزام في قياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة منذ المرحلة الأولى للقياس والمراحل اللاحقة، وخاصة إن المعيار الزراعي رفض إتباع أسلوب التكلفة التاريخية في قياس الأصول البيولوجية، واعتبر أن القيمة العادلة أكثر ملاءمة في عكس التغييرات التي تطرأ على الأصول البيولوجية وتوفر معلومات أكثر ملاءمة في اتخاذ القرارات الرشيدة، وكذلك التحول في قياس الأصل البيولوجي من التكلفة إلى القيمة العادلة أو العكس يؤدي إلى عدم الاتساق في استخدام المعالجة المحاسبية، وعدم إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات الزراعية.

ويبين الجدول رقم (1) نتائج اختبار (t) للفرضية الأولى والمتعلقة في "لا تواجه الشركات الزراعية الأردنية- من وجهة نظر المحاسبين- معوقات مرتبطة بطبيعة الأصول البيولوجية عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية". حيث حصلت جميع فقرات المحور على وسط حسابي بلغ (3.74)، وبمستوى دلالة بلغ (0.00) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)، مما يثبت رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، والمعنى تواجه الشركات الزراعية الأردنية معوقات مرتبطة في طبيعة الأصول البيولوجية عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.

الفرضية الثانية: لا تواجه الشركات الزراعية الأردنية- من وجهة نظر المحاسبين- معوقات مرتبطة بأسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.

لاختبار هذا المحور فقد اظهر الجدول رقم (2) الوسط الحسابي وقيمة (t) والقيمة المعنوية (Sig) لهذه الفقرات والتي كانت على النحو التالي:

جدول (2): اتجاهات عينة الدراسة حول المعوقات المرتبطة بأسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	قيمة t	(المعنوية) Sig.
1	صعوبة تقدير التكاليف عند نقطة البيع والمتعلقة في عمليات الوسطاء والمتعاملين والضرائب التي تفرضها الوكالات التنظيمية ومبادلات السلع والضرائب والرسوم المحولة.	3.96	9.46	0.000
2	عدم وجود علاقة وثيقة بين اسعار السوق في تاريخ اعداد الميزانية العمومية والاسعار المتوقع بيع الأصول البيولوجية على اساسها.	3.20	1.83	0.071
3	عدم وجود اسواق نشطة لبعض الأصول البيولوجية، وفي هذه الحالة لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به.	3.85	9.27	0.000
4	القيمة العادلة غير قابلة للقياس بشكل موثوق به وانه من المحتمل ان يتم تضليل مستخدمي البيانات المالية بتقديم أرقام على انها قيمة عادلة.	2.49	4.45-	0.000
5	أسس قياس القيمة العادلة مبنية على افتراضات غير موضوعية وغير قابلة للتحقق منها.	3.29	2.87	0.016
6	يوجد موثوقية عالية في قياس التكلفة التاريخية لأنها نتيجة عمليات تجارية بحتة، وهي تقدم دليلاً على قيمة سوقية عند نقطة حدوث العملية. وهي الأكثر شيوعاً في الاستعمال.	3.12	1.34	0.225
7	أسعار السوق كثيراً ما تكون متقلبة ولا تصلح كأساس للقياس.	3.72	6.87	0.000
8	تشكل القيمة الحالية لاصافي التدفقات النقدية المتوقعة قياساً غير موثوق فيه للقيمة العادلة بسبب الحاجة إلى استخدام افتراضات غير موضوعية.	4.03	9.33	0.000
9	اسعار العقود المستقبلية ليست بالضرورة مناسبة لقياس القيمة العادلة للاصول البيولوجية حيث إنه لا يجوز قياس القيمة العادلة لعقد بيع المحصول أو اصل بيولوجي ليس موجوداً أو ناضجاً بعد.	4.11	10.78	0.000

...تابع جدول رقم (2)

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	قيمة t	(المعنوية) Sig.
10	وجود عدة أسس لقياس القيمة العادلة والتي اتخذ المعيار الدولي (41) "الزراعة" موقف الحياد منها.	4.60	22.18	0.000
11	ترك الحرية للمشروع لتقرير كيفية تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق به يؤدي إلى عدم الاتساق في استخدام المعالجة المحاسبية وعدم إمكانية مقارنة القوائم المالية.	4.39	17.12	0.000
	المحور ككل (المعوقات المرتبطة بأسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية).	3.71	6.88	0.000

يشير الجدول رقم (2) الى أن الفقرات المتعلقة بـ "وجود عدة أسس لقياس القيمة العادلة والتي اتخذ المعيار الدولي (41) "الزراعة" موقف الحياد منها"، و"ترك الحرية للمشروع لتقرير كيفية تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق به يؤدي إلى عدم الاتساق في استخدام المعالجة المحاسبية وعدم إمكانية مقارنة القوائم المالية"، حصلت على أعلى وسط حسابي متعلق في معوقات أسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وبوسط حسابي بلغ (4.6)، (4.39)، على التوالي. ويتفق الباحثان مع وجود هذه المعوقات والتي تعتبر سلاحاً ذا حدين حيث حاول مجلس المعايير الدولية منح الشركات الزراعية المرونة في تحديد طرق أو أسس قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية، والتي اعتبرت في نفس الوقت عائقاً أمام الشركات في اختيار الأساس المناسب في تقييم الأصول البيولوجية والتي من الممكن أن تؤدي إلى عدم الاتساق في استخدام المعالجة المحاسبية في إعداد التقارير المالية للشركات الزراعية وعدم إمكانية مقارنة قوائمها المالية، لذا يرى الباحثان ضرورة تكثيف جهود مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتحديد وحصر أهم أسس وطرق قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية، مع محاولة الاتفاق على هرمية مفضلة لأسس أو طرق قياس القيمة العادلة، وذلك من أجل توفير مرونة كافية للتعامل بشكل مناسب مع الظروف التي تنشأ وخاصة في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط.

ويشير الجدول رقم (2) الى أن الفقرة المتعلقة في " القيمة العادلة غير القابلة للقياس بشكل موثوق به وأنه من المحتمل أن يتم تضليل مستخدمي البيانات المالية بتقديم أرقام على أنها قيمة عادلة"، حصلت على أقل وسط حسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (2.49) وهو أقل من وسط الاختبار البالغ (3) وهو مؤشر على عدم اتفاق إجابات أفراد العينة مع ما ورد في الفقرة أعلاه واتفاقهم مع ما ورد في المعيار المحاسبي (41) "الزراعة" على موثوقية القيمة العادلة في قياس الأصول البيولوجية، وعدالة المعلومات التي تقدمها. وأظهر جدول (2) أن الفقرة المتعلقة في "عدم وجود علاقة وثيقة بين أسعار السوق في تاريخ إعداد الميزانية العمومية والأسعار المتوقع بيع الأصول البيولوجية على أساسها" حصلت على وسط حسابي منخفض بلغ (3.20)، مما يمكن اعتباره مؤشراً على أهمية السعر المعروض في السوق النشط والذي اعتبره مجلس

المعايير المحاسبية الدولية أساساً مفضلاً لتحديد القيمة العادلة كونه يعكس السوق الحالي الذي يدخل فيه مشتر وبائع راغبان في المعاملة ويوفر قياساً موثقاً لتوقعات السوق من المنافع الاقتصادية المتوقعة من هذه الأصول.

ويبين الجدول رقم (2) نتائج اختبار (t) للفرضية الثانية والمتعلقة في "لا تواجه الشركات الزراعية الأردنية- من وجهة نظر المحاسبين - معوقات مرتبطة بأسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية". وبحيث بلغ الوسط الحسابي (3.71)، لجميع فقرات المحور، وبمستوى معنوية بلغت (0.00) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)، مما يثبت رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وبمعنى أن الشركات الزراعية الأردنية تواجه معوقات مرتبطة بأسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.

الفرضية الثالثة: لا تواجه الشركات الزراعية الأردنية - من وجهة نظر المحاسبين- معوقات مرتبطة بمعالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.

لاختبار هذا المحور فقد أظهر الجدول رقم (3) الوسط الحسابي وقيمة (t) والقيمة المعنوية (Sig) لهذه الفقرات والتي كانت على النحو التالي:

جدول (3): اتجاهات عينة الدراسة حول المعوقات المرتبطة بمعالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	قيمة t	Sig.
1	ينجم عن قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية الاعتراف في المكاسب والخسائر غير المحققة والذي قد يتعارض مع المبادئ المحاسبية الدولية حول الاعتراف بالإيراد.	2.94	-0.13	0.92
2	الاعتراف في المكاسب أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي والناجمة عن التغير في القيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ضمن صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها يزيد من تقلبات الدخل بشكل واضح.	3.95	9.67	0.000
3	قد لا تتحقق المكاسب (الخسائر) غير المحققة الناتجة عن التحول البيولوجي وبشكل خاص عند أخذ المخاطر الطبيعية (الطقس والأمراض) التي تتعرض لها الأصول البيولوجية بعين الاعتبار.	4.59	21.45	0.000

...تابع جدول رقم (3)

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	قيمة t	Sig.
4	صعوبة قياس التحول البيولوجي (النمو، التحلل، التكاثر) للأصل البيولوجي يجعل من غير العدالة الاعتراف به في الدخل.	4.71	23.67	0.000
5	صعوبة قياس خسائر التحلل أو الانخفاض في نوعية أو كمية الأصول البيولوجية ضمن دخل الفترة المالية التي نجمت فيها.	4.40	19.78	0.000
6	عدم وضوح كيفية معالجة محاسبة الانفاق اللاحق المتعلق في الأصول البيولوجية بشكل صريح، لأنه يعتقد أنه من غير الضروري القيام بذلك مع منهج قياس القيمة العادلة يزيد من صعوبة قياس الدخل بشكل عادل.	4.22	17.89	0.000
7	صعوبة قياس القيمة العادلة للمنتج البيولوجي بشكل موثوق به قبل الحصاد والتغير الذي طرأ على قيمة هذا الحصاد يزيد من صعوبة قياس الدخل بشكل عادل.	4.01	11.34	0.000
8	من المرهق القيام في تقييم عادل في كل تاريخ ميزانية عمومية وخاصة إذا كانت تقارير مرحلية، مما يعكس سلبا على نتيجة أعمال الشركة.	3.11	1.14	0.255
9	قياس القيمة العادلة بشكل مستمر ودوري يشكل اعباءً وتكاليف على دخل الشركة.	3.24	2.46	0.022
10	صعوبة قياس التأكيد المعقول بأنه تمت تلبية الشروط المتعلقة في المنح الحكومية المشروطة، للاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناجمة عن المنح الحكومية المشروطة في قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع ضمن دخل الفترة المالية.	3.73	7.29	0.000
11	من الممكن ان تتدفق منافع اقتصادية للداخل أقل من مبلغ المنحة الحكومية المقدمة كأصل بيولوجي والمعترف بها كدخل، مما لا يتفق مع الإطار المفاهيمي المحاسبي.	3.64	6.75	0.000
	المحور ككل (المعوقات المرتبطة بمعالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية)	3.87	9.27	0.000

مجلة جامعة النجاح للابحاث (العلوم الإنسانية) المجلد 31(2)، 2017

يشير الجدول رقم (3) أن الفقرات المتعلقة في: "صعوبة قياس التحول البيولوجي (النمو، التحلل، التكاثر) للأصل البيولوجي يجعل من غير العدالة الاعتراف به في الدخل"، و"قد لا تتحقق المكاسب أو الخسائر غير المحققة الناتجة عن التحول البيولوجي وبشكل خاص عند أخذ المخاطر الطبيعية (الطقس والأمراض) التي تتعرض لها الأصول البيولوجية في عين الاعتبار"، و"صعوبة قياس خسائر التحلل أو الانخفاض في نوعية أو كمية الأصول البيولوجية ضمن دخل الفترة المالية التي نجمت فيها"، حصلت على أعلى وسط حسابي من حيث المعوقات المرتبطة في معالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وبوسط حسابي بلغ (4.71)، (4.59)، (4.40)، على التوالي، وهو ما يؤكد صعوبة قياس التغيير المادي للأصول البيولوجية والذي يعزى إلى تغيرات في طبيعة الأصول نفسها، وخاصة عندما تكون دورة الإنتاج طويلة تزيد عن عام، وقياس الصفات النوعية الهامة للأصول البيولوجية والتي ينتج عنها تغيير في القيمة العادلة وما ينتج عنها من مكاسب أو خسائر غير محققة، وتأثيرها بشكل ملحوظ بمخاطر الطقس والأمراض والمخاطر الطبيعية الأخرى والتي من المتوقع أن يتعرض لها النشاط الزراعي بشكل متكرر والتي تؤثر على دخل الشركة وخاصة إذا كانت ذات أهمية مادية مرتفعة.

ومن الجدير ذكره في هذا السياق، اتفاق اجابات أفراد عينة الدراسة بأن المعوقات التي تواجه الشركات الزراعية عند الاعتراف وقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية، تعتبر من أهم المعوقات التي تؤثر على قياس المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة عند محاسبة الأصول البيولوجية، وخاصة أن التغيير في قيمة الأصل البيولوجي والناجم عن التحول البيولوجي نجم عنه تغيرات جوهرية في قيمة الأصل ويجب احتسابه ضمن صافي الربح (الخسارة)، وقيمه هامة لاحتساب الدخل وتقييم أداء الشركات الزراعية.

وجاءت في المرتبة الأخيرة من حيث الوسط الحسابي الفقرات التالية: "ينجم عن قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية الاعتراف في المكاسب (الخسائر) غير المحققة والذي قد يتعارض مع المبادئ المحاسبية الدولية حول الاعتراف بالإيراد"، و"من المرهق القيام بتقييم عادل في كل تاريخ ميزانية عمومية وخاصة اذا كانت تقارير مرحلية، مما ينعكس سلباً على نتيجة أعمال الشركة، وبوسط حسابي بلغ (2.94)، (3.11)، على التوالي، ويرى الباحثان ان ذلك يؤكد اتفاق إجابات عينة الدراسة مع القيمة العادلة في قياس الأصول البيولوجية وما ينتج عن هذا القياس من مكاسب (خسائر) غير محققة، وأن طبيعة الأصول البيولوجية وما تتعرض له من اندثار أو زيادة عن طريق النمو والتوالد، ومراحل نموها ونقص قيمتها لكبر سنها وقلة عطائها، يجعل من الصعب الاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية في قياس الدخل الناجم عنها بعدالة، وبالتالي ضرورة الاعتماد على القيمة العادلة في قياس دخل الشركات الزراعية.

ويبين الجدول رقم (3) نتائج اختبار (t) للفرضية الثالثة "لا تواجه الشركات الزراعية الأردنية - من وجهة نظر المحاسبين- معوقات مرتبطة بمعالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية". حيث حصلت فقرات المحور ككل على وسط حسابي بلغ (3.87)، وبمستوى معنوية بلغت (0.00) وهي أقل من

مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)، مما يثبت رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وبمعنى أن الشركات الزراعية الأردنية تواجه معوقات مرتبطة بمعالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية.

نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

1. ارتفعت معوقات معالجة المكاسب (الخسائر) غير المحققة عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية حيث حصلت فقرات هذا المحور على أعلى وسط حسابي بلغ (3.87). وعلى الرغم من ارتفاع صعوبة قياس المكاسب (الخسائر) غير المحققة والتي تعود لطبيعة الأصول البيولوجية وما تتعرض له من اندثار أو زيادة عن طريق النمو والتوالد، فإنه من الضرورة الاعتماد على القيمة العادلة في قياس دخل الشركات الزراعية، وخاصة أن التغيير في قيمة الأصول البيولوجية والناجمة عن التحول البيولوجي نجم عنه تغيرات جوهرية في قيمة الأصول ولها علاقة مباشرة مع التغيرات في توقعات المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول البيولوجية، ويجب احتسابها ضمن صافي الربح (الخسارة)، وقيمتها هامة لاحتساب الدخل وتقييم أداء الشركات الزراعية، ويجعل من الصعب الاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية في قياس الدخل الناجم عنها بعدالة.
2. ظهرت معوقات مرتبطة بطبيعة الأصول البيولوجية عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وبوسط حسابي بلغ (3.74). وعلى الرغم من ظهور صعوبات مرتبطة بقياس الأصول البيولوجية تعود إلى طبيعة هذه الأصول فإن التزام الشركات الزراعية الأردنية بقياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة منذ المرحلة الأولى للإنتاج والمراحل اللاحقة، وخاصة عند عدم وجود علاقة مباشرة بين المعاملات المالية التي تحدث خلال العام ونتائج التحول البيولوجي وعندما تكون دورة الإنتاج طويلة تزيد عن عام، لذا فإن قياس القيمة العادلة والتي تعتبر أكثر ملاءمة في عكس التغييرات التي تطرأ على الأصول البيولوجية توفر معلومات أكثر ملاءمة في اتخاذ القرارات الرشيدة، وتزيد من إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات الزراعية.
3. ظهرت معوقات مرتبطة بأسس قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية، وبوسط حسابي بلغ (3.71). وخاصة ان وجود عدة أسس لقياس القيمة العادلة والتي اتخذ المعيار الدولي (41) "الزراعة" موقف الحياذ منها وترك الحرية للشركات لتقرير كيفية تحديد القيمة العادلة يعتبر من المعوقات الأساسية لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية. لذا من الضروري تكثيف جهود مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتحديد وحصر أهم أسس وطرق قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية، مع محاولة الاتفاق على هرمية مفضلة لأسس أو طرق قياس القيمة العادلة، وذلك من أجل توفير مرونة كافية للتعامل بشكل مناسب مع الظروف التي تنشأ وخاصة في الحالات التي لا يوجد فيها سوق نشط، ويؤدي

إلى زيادة الاتساق في المعالجات المحاسبية في محاسبة الاصول البيولوجية، ويزيد من ملاءمة وموضوعية المعلومات المحاسبية الناتجة عنها.

توصيات الدراسة

بناءً على النتائج التي كشفت عنها الدراسة، ومن وجهة نظر الباحثين في موضوع الدراسة، فإن أهم التوصيات كانت على النحو التالي:

1. ضرورة اتفاق منظمة مهنة المحاسبة على أسلوب أو طريقة منسقة لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية الناجمة عنها، لزيادة إمكانية فهم ومقارنة التقارير المالية بإتباع الطريقة التي تعتبر أكثر ملاءمة وموثوقية لبيئة الشركات الزراعية الأردنية، وخاصة أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية لم يحدد هرمية مفضلة لأسس قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية، وترك للشركة حرية اختيار الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة.
2. زيادة إفصاح الشركات الزراعية الأردنية عن الأسس المتبعة في قياس الأصول البيولوجية بأنواعها المختلفة في التقارير المالية الصادرة عنها، ومبررات تغيير استخدام هذه الأسس في حالة تغييرها.
3. زيادة اهتمام الشركات الزراعية الأردنية بتأهيل موظفيها من خلال عقد الدورات التدريبية التي تتماشى مع التطورات الحديثة في أساليب قياس التغيرات التي تحدث للأصول البيولوجية نتيجةً للتحوّل البيولوجي والتي لها علاقة مباشرة مع التغيرات في توقعات المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل البيولوجي، والتي تعكس القيمة العادلة للأصول البيولوجية.
4. بذل الشركات الزراعية الأردنية المزيد من الاهتمام والمتابعة المستمرة على مدار الفترة المالية في احتساب المكاسب (الخسائر) الناجمة عن التغيير في - القيمة العادلة للأصل البيولوجي مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ضمن صافي الربح (الخسارة) للفترة التي تنشأ فيها، وبما يتفق مع أساس الاستحقاق، وخاصة عندما يكون للأصل البيولوجي فترة نمو طويلة.
5. ضرورة قيام الجهات الرسمية ومنها وزارة الزراعة الأردنية في تخصيص مبالغ في الموازنة العامة للمساهمة في حماية الشركات الزراعية من تأثير العوامل الطبيعية التي تؤثر على عملية النمو الزراعي ووفرة الإنتاج وجودته.
6. يؤكد الباحثان على أهمية إجراء دراسات مستقبلية متعلقة في موثوقية طرق قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية، وبما يتناسب مع كافة الظروف التي يتعرض لها القطاع الزراعي الأردني.

7. إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث المرتبطة بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي (41) "الزراعة"، وخاصةً أن هناك قلة في الدراسات السابقة وبشكل عام - حسب علم الباحثين - متعلقة في محاسبة النشاط الزراعي والبيولوجي.

References

- Ahmed, J., & Ibrahim, N. (2010). *Agricultural cost accounting*. Amman, Jordan: The Arab community for publishing and distribution.
- Al-Tamimi, J. & Hassan, K. (2012). *Comparison between the international standard (41) related to agricultural activity and Iraq rule (11) related to agricultural activity*, University of Basra, Iraq, A comparative analysis of Economic Sciences, 8(31), 171-188.
- Aryanto, Y. (2011). *Theoretical failure of IAS 41: agriculture*, Social Science Research Network, <http://ssrn.com/abstract=1808413>.
- Feleaga L., Feleaga N., & Raileanu V. (2012). IAS 41 Implementation challenges the case of Romania, World Academy of Science, *Engineering and Technology*, 63(1), 415-418.
- Gabriel, N. & Stefea, P. (2013). International accounting standard (41) implication for reporting crop assets, *Management Agricola*, 15(3), 100-105.
- Ghabban, I., Thaer, S., & Ghabban, M. (2010). *Specialized accounting systems*. Second edition, Baghdad, Iraq: memory library.
- Ghanem, A. & Kmara, S. (2008). *The economic dimension to the growth of the agricultural sector and pricing of agricultural economic resources in Egypt*, University of Alexandria, Journal of College of Commerce for Scientific Research, 45(1), 152-109.
- Gimeel, S. (2006). *The accounting treatment of the costs of products and incidental revenues in agricultural enterprise*, University of Mosul, Iraq. 82(1), 223-239.

- Gomaa, H. (2013). *The biological asset accounting*. Amman, Jordan: Dar Safa for publication and distribution.
- International Financial Reporting Standards, (2013). Amman, Jordan, the Arab International Society of Certified Public Accountants.
- Jaafar, N. (2000). *Agricultural cost accounting in agricultural companies*. Amman, Jordan: A wakeful for publication and distribution.
- Jordan Agricultural Engineers Association. Retrieved January 18, 2015, from <http://www.agrieng.org.jo>.
- Mates, D. & Grosu, V. (2008). Evaluating and recognizing biological assets and agricultural activities according to IAS 41, *The Case of Italian Serial Agronomic*, 51(1), 457-462.
- Meligi, A. (2007). *Accounting in agricultural and animal companies*. Cairo, Egypt: Foundation vision for printing and publishing.
- Schiller, S. (2005). *IAS 41 and the forest industry*, Goteborg University, Economics and Commercial Law, 34(2), 66-78.
- Sekaran, U. (2014). *Research methods for business: a Skill building approach*, 6th Edition, John Wiley & Sons Inc. New York.