

# حسابداری و گزارشگری مالی

## در بخش

## کشاورزی

ترجمه: مهدی تقوی

در اوایل سال ۱۹۸۴ یک گروه تحقیق در کانادا کاربرد بررسی برای یافتن روشهای حسابداری مورد قبول در بخش کشاورزی را آغاز کرد. روشهای حسابداری: سنتا، تولیدکنندگان فرآورده های کشاورزی تمایل به استفاده از روش نقدی در حسابداری داشته اند. در نتیجه، اینان بندرت از روشهای گزارشگری مالی و حسابداری بعنوان ابزاری برای ارزیابی عملکرد و وضعیت مالی خود استفاده کرده اند. اما امروزه خاطر نوسان شدید نرخ بهره و افزایش مستمر هزینه های عملیاتی ارزیابی عملکرد هم برای تولیدکنندگان و هم برای استفاده کنندگان از صورتهای مالی آنها اهمیت فوق العاده ای یافته است.

گروه تحقیق به این نتیجه رسیده است که روش حسابداری نقدی (Cash basis) ابزار نامناسبی برای ارزیابی عملکرد است. هزینه ها باید در محل درآمدهای مربوطه وضع شود، موجودیها باید به حساب آیند، حسابهای دریافتی و پرداختی، هزینه های معوق و پیش پرداخت ها باید مشخص گردند. این کارتها با استفاده از روش حسابداری تعهدی، امکان پذیر می باشد.

علاوه بر این به عقیده گروه تحقیق اصل بهای تمام شده نیز برای استفاده در بخش کشاورزی مناسب تشخیص شده است.

**موجودی ها :** موجودی ها ارقام قابل لمسی هستند که برای فروش در جریان عادی فعالیت های برای استفاده در تولید کالا و خدمات نگاهداری می شوند.

در بخش کشاورزی ارقام نگاهداری شده برای فروش دام، محصولات برداشت شده یا فرآورده های دامی آماده برای ارسال به بازار می باشند. محصولات کشاورزی برداشت نشده، دامهایی که هنوز برای فروش آماده نمی باشند ارقام در جریان تولید را تشکیل می دهند. ارقامی که برای مصرف جاری نگاهداری می شوند، ارقام لازم برای افزایش رشد محصولات و خوراک دامها هستند. ارقامی که موجودی محسوب نمی شوند عبارتند از : دام های نگاهداری شده بمنظور تولید دام یا محصولات دامی، درختان و گیاهانی که برای تولید و نه برای فروش نگاهداری می شوند.

مسائل و مشکلات مربوط به ارزیابی و تعیین مقدار باعث گردیده که بسیاری از صاحب نظران از روش ارزیابی موجودیها به قیمت بازار و نه روش بهای تمام شده حمایت کنند. اما بنظر گروه تحقیق استفاده از روش قیمت بازار مانع از ایجاد و تکمیل روشهایی به منظور تعیین بهای تمام شده هر واحد محصول می گردد و این امر خود منجر به عدم آگاهی از بهای تمام شده محصولات و عدم امکان استفاده از مدیریت کسار آو موثر می شود. علاوه بر این قیمت بازار غالباً به نوع درجه محصول، که قبل از فروش تشخیص آن بسیار مشکل است، بستگی دارد.

علاوه بر این قیمت محصولات و دامها مرتباً نوسان فوق العاده ای دارد و بر آورد هزینه های عرضه و فروش آنها و نیز اخذ تصمیم در مورد نگاهداری یا فروش دام و محصول بسیار مشکل می باشد.

به عقیده گروه تحقیق روشهای ساده تری برای تعیین قیمت تمام شده وجود دارد و استفاده از روش قیمت گذاری به اقل بهای تمام شده یا ارزش

بازار را مناسب ترین راه برای اندازه گیری به نحو صحیح، منطقی و یک نواخت طی دوره های مختلف می داند.

**دارائی های واسطه :** در مورد برخی ادرختان و گیاهان، ممکن است فاصله زمانی بین کاشت و برداشت محصول بیش از یک سال طول بکشد. این فاصله در مورد درختان و گیاهان مختلف متفاوت است.

در این دوره عملیاتی برای رشد و نگاهداری درخت انجام می گردد که بر محصول نهایی اثر مهمی دارد. متداول ترین روش حسابداری، این است که هزینه های انجام شده در دوره مذکور به عنوان هزینه سرمایه ای تلقی گردد و در سالهای بعد طی دوره عمر مفید درخت یا گیاه مستهلك به حساب هزینه عملیاتی منظور شود. یک راه دیگر این است که اینگونه اقلام در پایان هر دوره به بهای بازار ارزیابی و به دوره مالی بعد انتقال یابد. به عقیده گروه تحقیق هزینه های کاشت، به اضافه کلیه هزینه های مواد، دستمزد، و سربار تحویل شده در دوره داشت تا مرحله بهره‌وری و باردهی باید جزه بهای تمام شده دارایی منظور گردند. بمنظور رعایت کامل اصل وضع هزینه ها درآمدها اینگونه هزینه ها باید در طول عمر مفید درخت یا گیاه مستهلك گردند. بنظر گروه تحقیق برای این منظور باید از روش - خط مستقیم استفاده شود. بدیهی است هزینه هایی که پس از رسیدن به مرحله باردهی انجام شوند، هزینه عملیاتی به حساب می آیند.

در دامداری، دامهای واسطه، بطور کلی شامل دامهایی است که جهت زاد و ولد یا تولید فرآورده های دامی یا استفاده از خدمات آنها نگهداری می شوند.

گروه چنین تشخیص می دهد که عملیاتی که برای رشد و نگهداشت دام تا مرحله بهره وری و تولید انجام می شود با عملیاتی که جهت تولید صورت می پذیرد تشابه کامل دارد و به همین جهت تشخیص و تمیز

هزینه های عملیاتی از سرمایه ای پیچیده و دشوار است. اما این نکته را باید مورد توجه قرارداد که کلیه هزینه های رشد و نگهداشت دام پس از بلوغ بایستی به محصولی که قابل فروش است یا جهت زاد و ولد نگهداری می شود اختصاص یابد.

گروه تحقیق پیشنهاد می کند که برای هزینه های توسعه و رشد استاندارد استانداردهایی تعیین گردد. این هزینه های استاندارد شامل هزینه مسواستقیم و دستمزد، سهم متناسبی از هزینه های متغیر و نیمه متغیر و سرشار ثابت خواهد بود. بهای تمام شده دامهایی که احتمالاً هنوز به مرحله بلوغ و بهره وری نرسیده اند، درصدی از بهای تمام شده استاندارد دامهای بالغ و مولد خواهد بود. هزینه های مربوط به دامهای واسطه باید تا زمان بهره دهی انباشته گردند. اما مسئله این است که آیا این هزینه ها باید در طی دوره عمر مفید دام تخصیص داده شوند و در این صورت چگونه؟ اعضا گروه تحقیق معتقد به تخصیص هزینه می باشند و برای آن دو روش پیشنهاد می کنند. در روش اول هنگامی که دام به مرحله بلوغ و بهره دهی می رسد، بخشی از دارایی های قابل استهلاك محسوب می شود و بهای تمام شده دام منهای ارزش اسقاط آن در طول عمر مفید دام مستهلك می گردد. این روش مشابه روشی است که در سایر صنایع برای تخصیص هزینه دارایی های عملیاتی به دوره های مالی مختلف به کار گرفته می شود.

به عقیده برخی از اعضا گروه تحقیق بر آورد عمر مفید دامها در بسیاری موارد عملی نیست و برای این منظور روش دیگری را که روش ارزشمندی موجودی نام دارد، جهت تخصیص هزینه به دوره حسابداری مفید تر و ساده تری دانند. در این روش تفاوت بین بهای تمام شده و ارزش جایگزینی دام به عنوان استهلاك به حساب سود و زیان

منظور می شود.

در مواردی که جایگزینی دام به ندرت یا با نرخ نسبتاً "غیر یکنواختی صورت گیرد، نمی توان ارزش آردشیابی موجودی استفاده کرد زیرا مبلغ قابل تخصیص به دوره حسابداری به این ترتیب، جایگزینی مناسبی برای استهلاك دام هانمی باشد.

گروه تحقیق عقیده دارد که بهتر است در صورت های مالی درختان و دام های به مرحله بهره برداری نرسیده از یکدیگر متمایز گردند و روش های آردشیابی و استهلاك آنها نیز در صورت های مالی افشا شود.

زمین و بهسازی زمین : همواره فرض می شود که زمین دارای عمر اقتصادی نامحدودی است. اگر آرد زمین کشاورزی به درستی مراقبت گردد، می تواند همواره محصول ارائه کند. اما هزینه های بهسازی زمین جهت افزایش بارده و بهره وری زمین عمر نامحدودی ندارد و باید به عنوان هزینه های تولیدی واحد تلقی گردد.

به عقیده گروه تحقیق آن گروه از هزینه های فوق که جهت آماده ساختن زمین برای کشت انجام می شود، مثل هزینه های مساحی و تمسطیح اولیه، و نیز بطور کلی هزینه هایی که عمر مفید قابل توجهی دارند مثل هزینه های دیوار کشی، ره کشی، سیستم آب رسانی و نظایر آنها، باید هزینه های سرمایه ای تلقی شوند و به تناسب عمر مفید آنها استهلاك گردند.

هزینه های سالیانه مانند هزینه کود، شخم، علف کنی و غیره باید جزو هزینه های عملیاتی محاسبه گردند.

معاملات پایاپای : معاملات پایاپای در بخش کشاورزی متداول هستند. روش حسابداری مورد استفاده برای ثبت این معاملات، ثبت معاملات به بهای تمام شده یا ارزش عادلانه می باشد. به عقیده گروه تحقیق روش ثبت به ارزش عادلانه مناسب تری می باشد.

## مسائل مربوط به شناخت درآمد : دردمورد گروه تحقیق به مسائل

و مشکلات مربوط به شناخت درآمد برخوردار کرد:

۱- انتقال غلات به سیلوا

۲- انتقال غلات به تعاونی ها

در موارد فروش غلات به سیلوا، غالباً "بهای فروش در دو قسط دریافت می شود و میزان قسط دوم غالباً تا چند ماه بعد از فروش محصول مشخص نیست. در صورتی که اقساط اول و دوم در یک دوره مالی دریافت نشوند، تعیین مبلغ قابل دریافت با اشکال مواجه می شود. به عقیده گروه تحقیق، مبلغ مذکور باید با توجه به کلیه اطلاعات مربوطه در تاریخ قراردادنامه، از جمله قیمت های جاری فروش، برآورد و در حسابها منعکس گردد.

در مواردی که محصول جهت فروش به تعاونی ها عرضه می شود، قیمت فروش و تاریخ قطعی فروش مشخص نیست. هر چند که با ارسال محصول به تعاونی مالکیت محصول از تولیدکننده منتزع می شود، اما با توجه به اینکه هزینه های نگهداری محصول، از جمله بیمه، تا تاریخ فروش قطعی برعهده اوست و نیز هیچ تضمینی جهت بازیافت حاصل فروش اخذ نشده است، در مورد تاریخ ثبت فروش قطعی تردید وجود دارد. مضافاً اینکه هیچ نشانه ای نیز در دست نیست که فروش محصول منجر به کسب سود گردد.

به خاطر عدم اطمینان های موجود، گروه تحقیق معتقد است که ثبت فروش باید در تاریخ مشخص شدن قیمت فروش صورت پذیرد. در این صورت محصول عرضه شده باید به بهای تمام شده ارزیابی و در سرفصلی تحت عنوان " کالای انتقال یافته به تعاونی " در حد فاصل حسابهای دریافتنی و موجودیهای جنسی قرارداد منعکس گردد. این گونه داد و ستدها و روش شناخت درآمد آن ها باید در یادداشت های ضمیمه صورتهای

مالی بطور کامل افشا گردد.

حسابداری واحدهای کشاورزی : بسیاری در مورد عدم توانایی تولیدکنندگان کشاورزی در ارزیابی عملکرد کلی فعالیت هایشان و پس از عملکرد هر یک از فعالیت ها به تفکیک، نگران می باشند. برخی از تولیدکنندگان فعالیت های متنوعی دارند. به عقیده گروه تحقیق حساب هرفعالیت باید بطور جداگانه نگاهداری شود. در این صورت، اطلاعات موجود حداقل برای مقاصد داخلی مدیریت، می توانند به عنوان ابزاری برای ارزیابی عملکرد هرفعالیت و مشخص کردن و متمایز ساختن فعالیت های سود آور از فعالیت های زیان آور مورد استفاده قرار گیرند. علاوه بر این گروه تحقیق عقیده دارد که سیستم حسابداری مورد استفاده برای واحدهای تولیدی کشاورزی باید حتی المقدور ارساهگی و عدم پیچیدگی برخوردار باشد. برای مقاصد گزارشگری مالی نیز گروه ارائه اطلاعات مجزا برای هرفعالیت را پیشنهاد می کند.



ژویشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
رتال جامع علوم انسانی

تازه های

کتاب

طراحی و حسابرسی سیستم های مکانه مالی - تالیف پرویز افتخار  
جواهری - چاپ اول - بهار ۱۳۶۴ - ۳۶۶ صفحه - تیراژ ۳۰۰۰ نسخه  
ناشر: انتشارات مشهود - قیمت ۶۰۰ ریال.