

# حسابداری واحدهای بهره‌برداری تجاری باغات مثمر (ارزیابی یک تکنیک ترویجی)

دکتر کامبیز فرقاندوست حقیقی - دکترای حسابداری، کارشناس ارشد سازمان حسابرسی و  
مدرس مقطع کارشناسی ارشد  
رشته حسابداری  
عسگر پاک‌مرام - عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب



## چکیده

کشاورزی نوین امروزی به کمک نظام ترویج در صدد است، با مدیریت صحیح فعالیت‌های کشاورزی، محصولات این بخش را با در نظر گرفتن بهره‌وری، صرفه و صلاح اقتصادی، دارا بودن ارزش غذایی بالا، بهداشتی بودن، کاهش ضایعات و توجه به امکانات بازار و اثرات زیست محیطی فعالیت‌ها، تولید و عرضه نماید. در نظر کشاورزان حرفه‌ای، اندازه‌گیری صحیح نتایج عملیات، لازمه تداوم کار است و استخراج شاخص‌های عملکرد، اعم از مالی یا فنی، ابزاری مفید برای اداره‌ی فعالیت‌های کشاورزی محسوب می‌گردد. کشاورزان حرفه‌ای می‌دانند که شاخص‌های مالی و فنی باغ‌ها، تنها در شرایطی از ویژگی قابلیت مقایسه بین باغ‌های گوناگون برخوردار است که محاسبه‌ی آن بر اساس روش‌هایی همسان انجام شده باشد. در این مقاله سعی شده است با بررسی مسائل حسابداری واحدهای تجاری دست‌اندر کار کشاورزی، در جهت ضابطه‌مند کردن تهیه اطلاعات معتبر گام‌های اساسی حائز اهمیت برداشته شود. انتظار می‌رود که با این کار، راه در پیاده کردن کامل نظام برای مدیران ترویج و تصمیم‌گیرندگان اقتصادی، هموار گردد.

## مقدمه

طبیعت شامل آب و خاک و هوا، موهبتی است الهی و انسان می تواند با بهره گیری از آنها به کمک فن آوری و ترکیب عوامل مختلف تولید، نیازهای زیستی خود را تامین کند. فعالیت های کشاورزی بسیار گسترده و فرآورده های آن در صنایع مختلفی به کار گرفته می شود و نقش موثری در اقتصاد جهانی دارد. "مزامیر داودی"، اهمیت کشاورزی را این گونه بیان کرده: "دنیایه مردم آبادان است، مردم به قوت زنده اند و قوت از کشاورزی حاصل آید." وسعت کشور در حدود ۱۶۴ میلیون هکتار شامل ۵۵ درصد مرتع، ۲۱ درصد کویر و مناطق لم یزرع، ۷/۴ درصد جنگل های طبیعی، ۱۴/۴ درصد اراضی کشاورزی و ۲/۲ درصد مناطق شهری و مسکونی، راه ها و دریاچه ها است. در حال حاضر، ۲۳/۶ میلیون هکتار از اراضی کشور برای زراعت و باغداری مورد استفاده قرار می گیرد. امکانات بالقوه کشور برای خاک زراعتی، ۵۷۵ میلیون هکتار است که متاسفانه ۱۷۵ میلیون هکتار آن مورد استفاده قرار گرفته می گیرد و ۲۳ میلیون هکتار آن بلا استفاده مانده است. از نظر آب، مجموع نزولات آسمانی در ایران در حدود ۴۰۰ میلیارد متر مکعب برآورد شده که از این مقدار، ۲۸۰ میلیارد متر مکعب به دلیل تبخیر و تفرق وارد جو زمین می شود و ۱۲۰ میلیارد متر مکعب آن قابل دسترس است که از این مقدار در حدود ۵۹ میلیارد متر مکعب در بخش کشاورزی مصرف می شود. اکنون با اتخاذ سیاست های توسعه بخش کشاورزی توسط دولت تا حدودی بنگاه های نسبتاً بزرگ در زمینه فعالیت های کشاورزی فعال شده اند. واحدهای بزرگ کشاورزی رانمی توان با شیوه های سنتی دهقانان قدیم اداره کرد و پرخاندن امور آنها به نرم افزارهای جدیدی از جمله تهیه اطلاعات نیاز دارد. طبق بررسی های به عمل آمده در بیشتر کشورهای جهان در سال های اخیر به دلیل رشد دامنه عملیات، افزایش شمار مدیران و صاحبان صنایع کشاورزی، توسعه و رشد دانش آنان و گسترش فن آوری، نیاز مدیران به اداره روزمره واحدها، قیمت گذاری محصولات، کنترل هزینه ها و تخصیص بهینه منابع به سیستم ها و رویه های حسابداری صنعت کشاورزی توجه بیشتری شده است. طبق استانداردهای حسابداری، واحدهای تجاری موظف به تهیه و ارائه صورت های مالی هستند تا تصویری مطلوب از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری ارائه کنند و رویه های حسابداری نیز راهکارهای ویژه ای است که مدیریت واحدهای تجاری برای تهیه و ارائه صورت های مالی انتخاب می کنند. اما متاسفانه، بسیاری از مدیران واحدهای کشاورزی به اهمیت اطلاعاتی که حسابداری می تواند در اختیار آنها قرار دهد، توجهی ندارند و بسیاری از حسابداران موسسه ها، برای رسیدن به بهترین راه دستیابی آنچه که مطلوب است، به حد کافی با کشاورزی آشنا نیستند. این مقاله به بررسی مسائل حسابداری واحدهای تجاری دست اندرکار کشاورزی به عنوان یک تکنیک مورد استفاده برای مروجین کشاورزی می پردازد و در جهت ضابطه مند کردن تهیه اطلاعات معتبر، اقدامات اساسی را مطرح می کند.

## بیان مسئله

همان طوری که در مقدمه اشاره شد، هدف این مقاله تحلیل حسابداری مزارع و موسسات کشاورزی

کوچک و خانوادگی نیست؛ بلکه مزارع بزرگ (واحدهای بهره‌برداری سرمایه‌داری ارضی) با عملیات گسترده می‌باشد که اهمیت تولید کشاورزی صنعتی و ضرورت استفاده از اطلاعات حسابداری در این نوع موسسات و بنگاه‌ها احساس می‌شود. حسابداری باغ‌های مثمر<sup>۱</sup> به تفکیک انواع درختان میوه، درآمد و هزینه‌ها و سود را در واحدهای متنوع میوه ارائه می‌کند. حسابداری باغ مثمر رویکرد گزارشگری بخش را در مدیریت مزرعه ممکن می‌سازد. تشکیل سودآورترین ترکیبات طرح‌های میوه را با توجه به اندازه و نوع آنها، طبقه‌بندی و درجه‌بندی<sup>۲</sup> محصول، چگونگی سرشکنی اقلام بهای تمام شده به آنها و تعیین مراکز هزینه تسهیل می‌کند و عملکرد هر باغ میوه را در حد بیشینه سود بهبود می‌بخشد. شیوه معمول حسابداری در فعالیت‌های کشاورزی باغ‌های مثمر، نشانگر سود یا زیان کلی تمام مجموعه است. اما مشخص‌کننده‌ی بخش‌های سودآور یا قسمت‌های زیان‌ده نیست. بی‌شک بدون این اطلاعات، تغییر ساختار ترکیبی بخش‌ها برای رسیدن به ترکیب سودآور و همچنین تحلیل هر بخش به منظور بیشینه‌سازی سهم آن در سود کلی مجموعه، بسیار دشوار است. حقیقت آن است که افشای اطلاعات مالی قسمت‌های مختلف واحد انتفاعی از آن جهت حائز اهمیت است که اجزای گوناگون واحد تجاری، مشمول نرخ‌های متفاوت سودآوری، بازده سرمایه‌گذاری، چشم‌انداز رشد در آینده و مخاطره می‌باشند. طرح این ادعا که افشای اطلاعات مالی قسمت‌های مختلف واحد تجاری می‌تواند تحلیل و درک بهتر صورتهای مالی و ارزیابی چشم‌انداز آتی آن را تسهیل کند، کاملاً منطقی خواهد بود. بدین ترتیب می‌توان انتظار داشت که افشای این اطلاعات، بستری را فراهم کند تا استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، درک مناسبی از وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد گزارشگر، توانایی آن در ایجاد جریان‌های نقدی آتی و انعطاف‌پذیری مالی آن به دست آورند. در کشور ایران، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با همکاری گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردها، تلاش‌های گسترده‌ای در زمینه موضوع افشای اطلاعات مالی قسمت‌های مختلف واحد تجاری به عمل آورده؛ با تلاش‌هایی که حاصل آن در قالب استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان گزارشگری بر حسب بخش‌های مختلف<sup>۳</sup> تبلور یافته است<sup>۴</sup>. هدف استاندارد مزبور، تجویز مبانی گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌های مختلف یک واحد تجاری است. این اطلاعات در مورد انواع مختلف محصولات و خدمات ارائه شده و مناطق جغرافیایی مختلف عملیات واحد تجاری است که به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در مواردی به این شرح کمک می‌کند:

الف) درک بهتر عملکرد گذشته واحد تجاری

ب) ارزیابی بهتر مخاطرات و بازده‌های واحد تجاری

ج) فضاوت آگاهانه در مورد کل واحد تجاری

1. Orchard accounting

2. Grading

3. Segment reporting

۴. برای اطلاع بیشتر از محتوای این استاندارد به نشریه شماره ۱۶۰ سازمان حسابرسی، صفحات ۴۵۹ تا ۴۷۶ مراجعه گردد.

بخش تجاری، جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که یک محصول یا خدمت یا گروهی از محصولات یا خدمات مرتبط را ارائه می‌کند و دارای مخاطره و بازدهی متفاوت از سایر قسمت‌های واحد تجاری است. در استاندارد حسابداری شماره ۲۵، تصریح شده که اگر واحدهای تجاری در صورتهای مالی تهیه شده براساس استانداردهای حسابداری، اطلاعات بخش‌های مختلف را افشا نمایند، باید الزامات این استاندارد را به طور کامل رعایت کنند. بنابراین، استاندارد مزبور می‌تواند در حسابداری باغ درختان مثمر نیز مطرح گردد. مدیریت باید با توجه به تعاریف مقرر در استاندارد حسابداری شماره ۲۵ برای هر قسمت تجاری، در آمد عملیاتی، هزینه‌های عملیاتی، نتیجه عملیات، دارایی‌ها و بدهی‌های آن را تعیین کند. در مواردی که مخارج تهیه اطلاعات حسابداری، بیشتر از منابع آن است یا در مواردی که اطلاعات حسابداری کاربرد ندارد، اغلب تولیدکنندگان و حسابداران حرفه‌ای از روش‌هایی استفاده می‌کنند که با اصول پذیرفته شده حسابداری مغایر است. مثلا کاربرد مبنای نقدی در حسابداری واحدهای کشاورزی یا ارزشیابی به قیمت بازار به جای بهای تمام شده و غیره. اما در راستای جهت‌گیری برای همسان‌سازی روش‌های حسابداری کشاورزی و عملکرد بهینه، کمیته همسان‌سازی حسابداری کشاورزی و گروه‌های ویژه آن در کانادا، مبنای اصلی حسابداری و گزارشگری مالی در بخش کشاورزی را اصول پذیرفته شده (GAAP) حسابداری می‌دانند. پیروی از اصول پذیرفته شده حسابداری موید این است که اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی، مرتبط و قابل اتکاء بوده و با صورت‌های مالی دیگر (که براساس همین اصول تهیه می‌شوند)، قابلیت مقایسه دارد. کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری، سودمندی اطلاعات ارائه شده را به میزان قابل توجهی برای مدیران مزرعه، مشاوران، سرمایه‌گذاران و سایر اشخاص ذینفع بالا می‌برد. "باغ میوه" محلی است که درختان در آن به طور منظم در اشکال هندسی زمین به منظور ایجاد تسهیلات اقتصادی در نگهداری و برداشت محصول آنها کاشته می‌شود. به عبارت دیگر، یک باغ میوه، واحد سطحی از یک محصول خاص است که به منظور حصول سود ایجاد شده است. مزرعه یا باغ، مکانیزه و به اندازه کافی بزرگ است که در آن برای فعالیت‌های اصلی و با اهمیت مانند فروش، بهای تمام شده محصولات، موجودی اقلام انبار محصولات و کالای مصرفی، خرید و مصرف کالا، کاربرد تجهیزات، و تقسیم وظایف کارکنان، استفاده از سیستم‌های مناسب حسابداری و روش‌های مدیریت، ضروری و امکان‌پذیر می‌باشد. یک طرح باغ میوه با آماده‌سازی زمین آغاز شده و طی دوره‌های کاشت و پرورش، عملیاتی‌های داشت (سالانه، برداشت و فروش انجام می‌گیرد. هر سال، یک طرح مجزا با محصولات چند ساله مانند باغات میوه است. معمولا عملیات تجاری میوه در هر قطعه باغ میوه به منظور بهترین استفاده از منابع موجود انجام می‌گیرد. یک طرح بزرگ انواع مختلف خاک و زمین با تفاوت‌هایی در استفاده‌های سازگار با هر کدام را شامل می‌شود. حسابداری باغ میوه کمکی بر مدیریت است و می‌تواند بسیار دقیق یا نسبتا ساده باشد که هدف از آن تحصیل و کسب اطلاعاتی است که می‌تواند تا حد امکان، به صورت

ساده و ارزان مورد استفاده‌ی مدیریت قرار گیرد. ماهیت طرح‌ها و چگونگی تفکیک دقیق آنها به واحدهای مجزای معنی‌دار کوچکتر بایستی مورد تامل دقیق قرار گیرد. به عنوان مثال به قطعات باغ میوه‌های متنوع جداگانه یا تنها به، سیب، گلابی یا هلو.

### چرخه طرح حسابداری باغات میوه

یک چرخه حسابداری باغات، از تولید تا فروش ممکن است با تقویم یا سال مالی موسسات متناسب نباشد. بسیاری از محصولات باغی در یک سال تولید می‌شود و در سال بعد به فروش می‌رسد. مطابق آن، با شروع کار، حسابی افتتاح می‌گردد و تا اتمام طرح در سال آتی ادامه می‌یابد. به عنوان مثال، تناوب یک طرح سیب برای یک سال با توجه به اینکه فروش محصول ممکن است تا نیمه تابستان سال بعد ادامه پیدا کند، تولید سال آتی را نیز تحت پوشش قرار می‌دهد.

### هزینه‌های توسعه<sup>۱</sup> و بهسازی

هزینه‌های بهسازی زمین شامل عملیات اصلاح و بهسازی است که به منظور رساندن زمین به وضعیت مناسب برای استفاده عمومی کشاورزی و حفظ وضعیت محصول خیزی آن انجام می‌شود. برخی از عملیات بهسازی زمین، اثرات دائمی دارد، و برخی دیگر دارای عمری محدود است. بهسازی دائمی زمین، عملیات پاکسازی و تسطیح اولیه، شیارزنی و ایجاد سدهای خاکی را در بر می‌گیرد که سبب مرغوبیت سازه و وضعیت زمین می‌شود و عموماً در نگهداری صحیح دارای عمر نامحدودی است. معمولاً تاسیسات با عمر محدود شامل مواردی از قبیل سیستم‌های آب‌رسانی و نرده‌کشی است و ممکن است با توجه به شرایط جوی، نقشه برداری، نوع خاک، آب‌بندها یا استخرها، زهکشی و نهرهای آب را در بر بگیرد. محصول دهی باغ‌ها، عموماً چند سال طول می‌کشد تا به مرحله تولید تجاری برسد و بسته به نوع درخت، نوع خاک و شرایط جوی در طول سال‌های متفاوت ادامه می‌یابد. معمولاً درختان در دوران رشد به پیوندزنی<sup>۲</sup>، هرس کردن<sup>۳</sup>، سمپاشی<sup>۴</sup>، پرورش یا سایر مراقبت‌ها نیاز دارند. وقتی باغ به باردهی تجاری می‌رسد، هزینه رشد درختان را می‌توان به عنوان استهلاک بر روی عمر مثمر باغ سرشکن کرد. اجرای این پروژه به عنوان یک طرح برای جذب هزینه‌های غیرقابل احتساب به طرح‌های دیگر نیز ضروری است. توافق کلی و عمومی اکثریت حسابداران در ارتباط با حسابداری هزینه‌های بهسازی و آماده‌سازی زمین و پرورش باغات بدین صورت است که:<sup>۵</sup>

- ۱- هزینه‌های بهسازی دائمی زمین باید به حساب دارایی منظور شود و مستهلک نشود؛ زیرا عمر مفید آن نامحدود است.
- ۲- هزینه‌های بهسازی زمین که عمر محدود دارد و هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم پرورش باغات

باید در طول دوره بهسازی و پرورش به حساب دارایی منظور و در طول عمر مفید بر آورد بهسازی زمین یا درختان، مستهلک شوند.

### عملیات حسابداری رایانه‌ای

حسابداری طرح باغ میوه، تخصیص کلیه درآمدها و هزینه‌ها به قطعات گوناگون باغی در موسسات را شامل می‌شود. به منظور انجام آسان و صحیح این کار، تنها یک راه وجود ندارد. از آنجا که هر مزرعه متفاوت است، شیوه‌های مورد استفاده نیز با توجه به ماهیت امر و عوامل محیطی و ظرفیت‌های نیروی انسانی و مدارک قابل تهیه و نگاهداری تعیین می‌شود. به هر حال در دنیای امروز و با استفاده از تکنولوژی رایانه‌ای، عملیات حسابداری در محیط‌های کشاورزی کاملاً تسهیل می‌گردد. بدین ترتیب، آنچه ذیلاً در ارتباط با اجزای اطلاعات و حسابداری از نظر می‌گذرد با دیدگاه توجیه استفاده از تکنولوژی اطلاعات ارائه گردیده است.

در ساده‌ترین شکل آن، هر درآمد تحقق یافته مرتبط با هر قطعه باغی<sup>۱</sup> به تناسب در یک ستون یا حساب دفتر کل یا معادل آن بستانکار می‌شود. هر هزینه بنابر یک‌مبنای معیّنه به یک قطعه باغی تخصیص می‌یابد. برای این کار لازم است که نگهدارنده حساب، هزینه را در زمان اعمال آن تقسیم کرده و مقادیر حاصل را در ستون‌های قطعات باغی مربوط در سند پرداخت نقدی وارد نماید. نگهدارنده حساب باید بداند از نیروی کار، مواد و سایر اقلامی که برای آنها پرداختی صورت می‌گیرد چگونه استفاده شده یا خواهد شد. این روش طاقت فرسا، کم‌اطمینان و غیرممکن است؛ اگر بیشتر از چند قطعه باغ را در نظر بگیرید. بهترین روش حسابداری طرح، ترکیبی است از ایجاد چند بدهکار و بستانکار مستقیم به قطعات باغی و بدهکار کردن بسیاری از اقلام هزینه به حساب‌هایی برای کل موسسه که بعداً با مورد استفاده قرار گرفتن آنها از این حسابها به حسابهای هزینه یک قطعه باغ منتقل می‌شود.

### درآمد

معمولاً، بستانکار کردن درآمدها حاصل از فروش میوه به حساب قطعه باغی مناسب مشکل کمی به همراه دارد. اما این عمل، نیازمند روشی برای طبقه‌بندی میوه قطعات مختلف خواهد بود که بتوان آن را تا فرایند درجه‌بندی و فروش دنبال کرد. پیگیری روند درجه‌بندی توسعه قطعه در ارزیابی کیفیت محصول توسط قطعات بسیار مهم است.

### هزینه‌ها

در حسابداری قطعه‌ی باغ میوه، هر طبقه از هزینه، بهترین روش نگهداری خود را خواهد داشت. این امر برای اولین ثبت‌ها از معاملات به منظور نشان دادن اقلام هزینه به تفکیک طبقاتی مانند کار، سوخت و نفت، نیروی برق و غیره، امری مرسوم است. این ثبت‌ها و جزئیات تفکیکی در نهایت به

صورت طبقات مختلف هزینه ها (که در صورت سود و زیان) خود را نشان خواهد داد. حسابداری قطعه باغ میوه، این طبقه بندی ها را گرفته و آنها را به طرح ها (برخی به صورت جاری، بعضی به صورت ماهیانه و بقیه در پایان سال حسابداری) تخصیص می دهد. هر گاه یک هزینه به طور واضح و به یک قطعه واحد تعلق داشته باشد، بهترین کار این است که آن هزینه به طور مستقیم به حساب آن قطعه منظور گردد. اما بسیاری از اقلام تکراری، بهتر است برای مدتی جمع شوند و سپس در یک ثبت واحد به حساب گرفته شوند.

### هزینه های عادی و غیر عادی<sup>۱</sup>

برای این که زیان های تحقق یافته از طریق ثبت در حساب دارایی به دوره های بعد منتقل نشود، بایستی هزینه های عادی و غیر عادی تفکیک شود. شناسایی هزینه های غیر عادی، مستلزم بررسی عملکرد تولید کننده است که با معیارهای آماری متفاوتی از قبیل نرخ (میزان) کاربری دارایی<sup>۲</sup>، میزان محصول<sup>۳</sup> در هکتار (واحد سطح) و نرخ مصرف سموم آفات<sup>۴</sup> نباتی اندازه گیری می شود. میانگین برداشت محصول منطقه، تجارب سایر تولید کنندگان همان محصول یا محصولات مشابه در محیط قابل مقایسه، و استفاده از کارشناسی از عواملی است که می تواند در تعیین سطح عملکرد عادی (استاندارد) به کار رود. تشخیص هزینه های غیر عادی دارایی های کشاورزی ممکن است به دانش عمومی درباره نرخ زیان (ضایعات) عادی درختان نیازمند باشد. در این مورد لازم نیست که روش حسابداری جداگانه ای برای نگهداری حساب زیان های عادی به کار گرفته شود. هنگام وقوع زیان های غیر عادی در یک سال به ویژه بهای تمام شده غیر مستهلک درختان ضایع باید به حساب هزینه های جاری دوره عملیاتی منظور شود.

### حسابداری بهای تمام شده و تسهیم هزینه ها

حسابداری بهای تمام شده محصولات کشاورزی نیز شبیه حسابداری بهای تمام شده محصولات صنعتی است. به هر حال، تولید کنندگان محصولات کشاورزی در رابطه با شناسایی و تعیین بهای تمام شده، مشکلات بسیاری در پیش رو دارند که عمدتاً ناشی از به کارگیری نیروی کار و ماشین آلات و تجهیزات مشترک در امور تولید، فروش، اداری و ساخت یا ایجاد دارایی ها است. علاوه بر این، تنوع محصولات بر پیچیدگی و تخصیص هزینه ها می افزاید. در مورد تخصیص هزینه ها ممکن است که هزینه های تولیدی مشخص از قبیل تهیه بذر، نهال کاری و کود به محصول خاصی اختصاص داده شود. سایر هزینه های تولیدی ممکن است بر مبنای دوایر و یا فعالیت ها انباشته و سپس به طور منظم و بر اساس روش منطقی و معقول بین محصولات کشاورزی مختلف سرشکن شود. به عنوان مثال، ممکن است که هزینه های مربوط به ماشین آلات و تجهیزاتی که مورد استفاده بیش از یک فعالیت قرار می گیرد؛

1. Normal and Abnormal cost

2. Utilization rate

3. Per-Acre crop yield

4. Insecticide Application rate

به طور انباشته نگهداری و جمع کل آن در مقاطع زمانی معین بر اساس ساعات کارکرد آنها بین دوایر یا محصولات سرشکن شود. به دوایری که به بیش از یک محصول خدمت یا کالا ارائه می کنند، بیشتر مراکز هزینه<sup>۱</sup> یا مراکز پشتیبانی<sup>۲</sup> اطلاق می شود و ممکن است به منظور انباشتن هزینه های مستقیم یا غیر مستقیم، فعالیت هایی از قبیل آبیاری و کنترل آفات و امراض ایجاد شده باشد. مراکز هزینه ممکن است بر اساس منطقه، نوع محصول و یا سایر تقسیمات جغرافیایی تعیین شود. به منظور تخصیص مناسب هزینه ها به موجودی های کالا لازم است که مواد اولیه مستقیم، کار مستقیم و سهم مناسبی از هزینه های غیر مستقیم به هر مرکز هزینه اختصاص داده شود. در مناطقی که چند محصولی است، هزینه ها باید به گونه ای ثبت شود که تسهیم هزینه به یک یک محصولات امکان پذیر باشد. اگر هزینه های سربار تولید و هزینه های مراکز خدماتی از پیش برآورده شده و در میان دوره بر مبنای نرخ خاصی جذب شود، ممکن است در پایان دوره، اضافه یا کسر جذب سربار به وجود آید. در این صورت، اضافه یا کسر جذب سربار باید بین بهای تمام شده فروش، موجودی کالا و محصول در جریان رشد تسهیم شود. در این رابطه، لازم است که سیستم حسابداری واحدهای تولیدی محصولات کشاورزی به گونه ای طراحی شود که اصل تطابق در شناسایی هزینه ها و درآمدها رعایت شود. بنابراین، بهای تمام شده تولیداتی که دارای منافع اقتصادی در آینده است باید به عنوان دارایی در ترازنامه منعکس شود. در این مورد، کلیه ی هزینه هایی که این خصیصه را ندارند باید به محض وقوع به حساب هزینه های جاری منظور شوند.

### کاربردهای زمان و حقوق<sup>۳</sup>

نیروی کار<sup>۴</sup> نگهداری سوابقی از ساعات کار انجام شده و در حال انجام توسط هر کارگر، یکی از مهم ترین مراحل در حسابداری قطعه باغ میوه است. سوابق کار و دستمزد، ابزارهای محاسبه مدت زمان دستمزد و همچنین، مبنای توزیع هزینه های دستمزد در بین قطعات می باشند. برخی از پرداخت های دستمزد به کاری مربوط است که در یک قطعه واحد انجام می شود، مانند هرس کردن، در حالی که بقیه کار انجام شده ممکن است که چند قطعه را دربرگیرد. غالباً مطلوب آن است که برای کشف فرصت های صرفه جویی، سوابق زمانی حفظ و هزینه های کاری عملیات های داخل یک قطعه محاسبه گردد. عملیات ها، کارهای واحدی مانند هرس کردن، وجین کردن و کلیه فعالیت هایی است که برای ایفای یک هدف مانند سمپاشی انجام می گیرد که ممکن است خود، مجموعه ای از کاربردهای مختلفی برای آفات و امراض گیاهی باشد. بهتر است تعداد عملیات هایی که به صورت مجزا انجام می گردد در حداقل حفظ شود تا برای تحلیل هزینه ها، مفیدتر واقع گردد. صرفه جویی<sup>۵</sup> در کار دفتری را می توان با در دست داشتن زمان صرف شده برای عملیات ها ایجاد کرد که هر یک از کارکنان در بر گه

1. Cost centers

2. Support centers

3. Time and payroll applications

4. Labor

5. Opportunities for savings



ساعت کاری<sup>۱</sup> خود درج می‌کنند. سپس، هر گاه تحلیل یک عملیات مطلوب باشد می‌توان به سوابق کاری اصلی رجوع و داده‌هایی برای اطلاعات دقیق تدوین کرد. این فرآیند، نیازمند نوعی سیستم کدگذاری<sup>۲</sup> است تا کارکنان، تجهیزات و مواد مورد استفاده و همچنین، قطعه‌ای را گزارش نمایند که در آن مشغول کار بوده‌اند.

### استفاده از کارت‌های زمانی<sup>۳</sup>

کارت زمانی یک کارگر برای نشان دادن زمان صرف شده برای قطعه باغی مورد استفاده قرار می‌گیرد. این کارت ممکن است شامل یک روز، یک هفته، یک دوره پرداخت پانزده روزه یا دو هفته‌گی یا یک ماهه باشد. بهتر است که مزرعه‌داران، کارت‌ها یا برگه‌هایی داشته باشند که متناسب با عملیات زراعی آنها و رویه‌های اداری و حسابداری مزرعه خاص طراحی و چاپ شده باشد. یک کارت زمانی با طراحی مطلوب می‌تواند چند هدف را تأمین کند که عبارت‌اند از: محاسبه پایه پرداخت و تخصیص هزینه‌های کار به قطعات باغی و عملیات‌ها و مصرف تجهیزات و مواد.

### مدیریت

هزینه‌های اداری و مدیریتی به بهترین شکل در یک واحد خدماتی مجزا نگهداری می‌گردد. هزینه‌هایی که برای این واحد منظور می‌گردد، عبارت است از حقوق مدیریتی و دفتری، ملزومات اداری، تلفن، هزینه‌های مسافرت و هزینه‌های استفاده از ماشین. معمولاً هزینه‌های کل در این واحد در پایان سال بر مبنای زمان مصرفی برآورده شده، هزینه‌های کلی باغ به تناسب مساحت به قطعات باغی و سایر واحدهای خدماتی منظور می‌شود.

### سوابق تجهیزات و استهلاک دارایی‌های ثابت<sup>۴</sup>

واحدهای خدماتی: در زراعت باغی<sup>۵</sup>، ماشین‌های متنوعی برای اجرای کار مورد استفاده قرار می‌گیرند و نیازمند هزینه‌های سوخت، روغن و تعمیرات هستند. تخصیص این هزینه‌ها به تفکیک طرح‌ها و به موازات وقوع آنها ممکن نیست. این ماشین‌ها برای انجام کارهای باغی به کار می‌روند و به طور عادی برای فروش نیست. این کار باید به بهای تمام شده به حساب باغ واریز شود. هزینه‌های منظور شده برای ماشین‌ها در مراکز هزینه مربوط بدهکار و به تناسب کارکرد ماشین آلات برای قطعات باغی و براساس مبنای از پیش تعیین شده به حساب آن قطعات بستانکار می‌گردد. یک واحد خدماتی، ابزار مناسبی برای حفظ هزینه‌های اقلام تحت پوشش و انتقال آنها به باغ‌ها بر مبنای ساعات کار می‌باشد. واحدهای خدماتی ممکن است کم‌بازید باشند. یک واحد خدماتی می‌تواند یک ماشین واحد یا گروهی از ماشین‌های مشابه مانند تراکتورها را تحت پوشش داشته باشد.

1. Labor time card  
2. Coding system

3. Time cards  
4. Depreciation plant and equipment records

5. Orchard farming

**ماشین آلات زراعی<sup>۱</sup> :** تراکتور، کامیون و کلیه ماشین آلات کشاورزی، واحدهای خدماتی ماشین آلات کشاورزی را تشکیل می دهند. یک حساب یا گروهی از حساب ها، مختص کلیه هزینه های ماشین آلات کشاورزی در بر گیرنده هزینه خرید، کار و استهلاک تجهیزات می باشد. جدولی از نرخ های ساعتی متناسب باید تنظیم شود به طوری که مجموع کل هزینه های ساعات کار انجام شده با مجموع هزینه های سوخت، تعمیرات، استهلاک و سایر هزینه های سال برابر خواهد بود. کار انجام شده توسط هر ماشین با یک نرخ مناسب به حساب قطعات باغی منظور می شود. همچنین، این نرخ ابزار به کار رفته را شامل می شود. این نرخ ها شامل کاربر ماشین نمی شود که زمان کاری او از طریق سوابق کاری به حساب باغ منظور می گردد.

### کاربردهای خرید و دریافت<sup>۲</sup>

**مواد<sup>۳</sup> :** موادی نظیر کودها<sup>۴</sup>، علف کشها<sup>۵</sup>، قارچ کش ها<sup>۶</sup> و غیره را می توان به نسبت نیاز یا با استفاده آتی در قطعات متعدد خریداری نمود. اگر برای استفاده بلا فصل باشد، مواد فوراً به حساب قطعه مربوط منظور می شود. و اگر برای استفاده آتی خریداری شده باشد، بهای تمام شده به یک حساب موجودی منظور می شود و این حساب با مصرف شدن مواد که طی آن به حساب چند قطعه منظور می شود، بستانکار می گردد.

**هزینه های عمومی یا هزینه های سربار<sup>۷</sup> :** به طور کلی، واحد زراعی متحمل هزینه های نسبتاً کلانی می شود که ممکن است که در ابتدا، تخصیص آن به باغ ها مشکل به نظر برسد. در واقع، برخی از شرکت ها برای انجام این کار هیچ اقدامی نمی کنند و صورت حساب باغی آنها، تنها مابه التفاوت درآمد و هزینه های مستقیم یا متغیری را نشان می دهد که می توان به حساب قطعات منظور کرد. این امر ممکن است در مقایسه عواید، گمراه کننده باشد. در برخی موارد، این هزینه ها ممکن است به عنوان جمع کل گروهی بر یک مبنای قطعه بندی (که به همان نسبت بی اعتبار است) به قطعات تخصیص یابند. هزینه های سربار تولید شامل آن گروه از هزینه های تولید است که بین محصولات مختلف، مراکز هزینه خدماتی و سایر موارد هزینه بر، مشترک است. این گونه هزینه ها باید در طول دوره مورد نظر به طور سرجمع و برای کل مزرعه انباشته و در پایان دوره بر اساس ساعات کار مستقیم، ساعات استفاده از ماشین آلات و تجهیزات و سایر مبنای مرتبط با مصرف منابع، به باغ ها و واحدهای خدماتی تسهیم شود. یکی از مفاهیم جدید و توسعه یافته در تحلیل و کنترل هزینه های سربار، هزینه یابی بر مبنای فعالیت<sup>۸</sup> است که می تواند با توجه به تنوع محصولات در باغات میوه جایگاه خود را نشان دهد. این مفهوم مبتنی بر این تفکر است که استفاده از یک مبنای یگانه (اعم از ساعات کار مستقیم یا ساعات کار ماشین آلات) برای جذب هزینه های سربار در محدوده یک مرکز هزینه، علت رخداد هزینه های

1. Farm machines

2. Purchasing and receiving applications

3. Materials

4. Fertilizers

5. Herbicides

6. Fungicides

7. General expense of overhead cost

8. Activity - Based Costing

سربار را به شکل صحیح انعکاس نمی‌دهد. در این نوع هزینه یابی، کلیه فعالیت‌ها به خاطر شناسایی علل افزایش هزینه‌ها تحلیل می‌شوند. سیستم مزبور را می‌توان به منظور شناسایی و حذف فعالیت‌هایی که کار برد کم هزینه محصول را بالا می‌برند بدون آن‌که ارزش افزوده‌ای در محصول ایجاد کنند.

### حسابداری سنجش مسئولیت<sup>۱</sup>

حسابداری مدیریت با استفاده از نظام سنجش مسئولیت (سیستم حسابداری سنجش مسئولیت)، ابزارهایی را در اختیار مدیریت قرار می‌دهد که با استفاده از آنها می‌توان عملکرد بخش‌ها و افراد ذیربط را ارزیابی کرده و از هماهنگی اهداف بخش‌ها و افراد مختلف اطمینان معقولی حاصل نمود. یکی از این ابزارها، تشخیص مراکز مسئولیت است. منظور از مرکز مسئولیت، بخشی از واحد انتفاعی است که مدیر آن بخش، اختیارات لازم را برای اداره و مسئولیت پاسخگویی در قبال نتایج فعالیت‌های آن بخش را به عهده دارد. برای تعریف مذکور، چهار نوع مرکز مسئولیت قابل تبیین است که عبارتند از:

۱- مرکز هزینه

۲- مرکز درآمد

۳- مرکز سود

۴- مرکز سرمایه‌گذاری

معمولاً، عملکرد هر یک از مراکز چهارگانه مسئولیت در پایان هر دوره خلاصه شده و در گزارش عملکرد مرکز<sup>۲</sup> ارائه و منعکس می‌شود. معمولاً گزارش‌های عملکرد مراکز با نتایج بودجه‌بندی شده (مورد انتظار) مقایسه شده و از مقایسه مذکور، عملکرد آن مرکز مورد قضاوت مدیران رده بالا قرار گرفته و به عنوان مبنای پاداش مدیران بخش‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. انحرافات غیر معمول و غیر عادی به عنوان "استثنا" و بر اساس "مدیریت بر مبنای استثنا"<sup>۳</sup> مورد بررسی و تحلیل دقیق قرار می‌گیرد و با توجه ویژه و تاکید بیشتر به این موارد، دلایل بروز این انحرافات، تجزیه و تحلیل شده و عملیات شرکت به نحو موثر کنترل می‌شود. گزارش‌های عملکرد از رده‌های پایین سازمان شروع شده و تا بالاترین رده ادامه می‌یابد. فرایند گزارشگری عملکرد موجب ایجاد انگیزه مدیران و کارکنان رده‌های مختلف شرکت شده و آنها با برنامه‌ریزی، دقت و تلاش بیشتر، موجبات بهبود عملکرد خود و در نهایت کل مجموعه را فراهم می‌آورند. در این راستا، اقدامات زیر برای واحدهای دست‌اندرکار کشاورزی ضروری به نظر می‌رسد:

۱- طراحی سیستم<sup>۳</sup>: مهم‌ترین مرحله در حسابداری قطعه باغی، طراحی فرایندی است که با شرکت و پرسنل موجود متناسب باشد. هدف از طراحی این سیستم، تنظیم اطلاعات مورد نیاز برای اخذ تصمیماتی است که برای دستیابی به بیشینه عواید بالقوه ضروری است. مهم‌ترین اصل، آن است که رویه‌های انتخاب شده با زمان و توان اشخاصی که آن را به کار خواهند گرفت، متناسب باشد. اولین

مرحله در نظر گرفتن مزرعه و باغ‌های آن و تجسم چیزی است که مطلوب است.

**۲- فهرست برداری واحدهای باغی<sup>۱</sup>:** اولین مرحله در تدوین سیستم، فهرست برداری قطعات باغی مجزا است. تعیین اینکه تمام قطعات یک محصول بایستی یک طرح محسوب شود یا هر قطعه بایستی صورت عملکرد خود را داشته باشد، ضروری به نظر می‌رسد. یک نقشه دقیق مزرعه که نشانگر مساحت صحیح قطعات باشد، لازم و ضروری می‌باشد.

**۳- انتخاب واحدهای خدماتی:** مرحله بعد، ملاحظه نحوه گروه‌بندی و سایر امکانات به تعداد کمینه واحدهای خدماتی برای تسهیل محاسبه دقیق هزینه‌ها و تخصیص این هزینه‌ها به قطعات باغی می‌باشد.

**کدگذاری:** توصیه می‌شود که یک سیستم کدگذاری و شماره‌گذاری برای شناسایی قطعات، واحدهای خدماتی، تجهیزات، عملیات‌ها و غیره، طراحی و به کار گرفته شده و از حسابداری اموال و شماره‌گذاری دارایی‌ها استفاده گردد. این کد در جایی که کار به صورت دستی انجام می‌گیرد می‌تواند با استفاده از حروف و ارقام، ساده باشد. برای یک شرکت بزرگ با طرح‌های فراوان که تمام یا قسمتی از کار را ماشین‌ها انجام می‌دهند، یک سیستم شماره‌گذاری چند رقمی مورد نیاز است. ممکن است یک رقم برای مزرعه، دو رقم برای محصول میوه، یکی برای عملیات، یک یا دو رقم برای طبقه‌ی هزینه و غیره مورد نظر باشد.

**۴- فرم‌ها و سوابق اطلاعاتی:** مرحله بعد، توجه به سوابق کاری مورد نیاز برای تحصیل اطلاعات ضروری و ارائه آن به سیستم حسابداری است. کارت زمانی یک کارگر مزرعه، نقطه شروع خوبی است این کارت‌ها در هر مزرعه با هر درجه حسابداری طرح که استفاده شده مورد نیاز خواهد بود. توجه شود که آیا کارت زمانی نشان‌دهنده کار انجام شده توسط فعالیت و قطعات جداگانه نیز هست یا نه؟ همچنین باید تعیین گردد که کارت باید نشان‌دهنده استفاده از ماشین‌آلات آبیاری<sup>۲</sup> باشد یا صرفاً کار واقعی کارگر. اگر بتوان کارت‌های زمانی کارگر را به تنظیم داده‌ها بر اساس استفاده از ماشین‌آلات و مواد موقوف کرد، دیگر نیازی به کارت‌های زمانی برای هر قطعه از ماشین‌آلات نیست. رویه‌ها، پس از تنظیم باید مورد بحث کارکنان قرار گیرد و سپس نوشته شود. یک آزمون مقدماتی از گزارش و جمع‌بندی اطلاعات بایستی هرگونه نقص در رویه‌ها را آشکار کند. علاوه بر سوابق مرتب درآمد و هزینه یک شرکت زراعی که اطلاعات درآمد و هزینه را برای مالیات بردارآمد و ارزیابی سودآوری واحد فراهم می‌سازد، حساب‌های طرح باغی، اطلاعات مدیریتی برای ارزیابی قطعات منفرد و سودمندی آنها، ارزیابی ترکیب باغ و تنظیم یک پایه اطلاعاتی برای کشت‌های آتی فراهم می‌کند.

### روش‌های ارزشگذاری

اخیراً کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره (۴۱) را به

- 1 . List the orchard units
- 2 . Irrigation

عنوان استاندارد پایه کشاورزی ارائه کرده است. این استاندارد، یک "مدل ارزش منصفانه" را به حسابداری کشاورزی معرفی می‌کند. در این استاندارد، دارایی‌های زنده<sup>۱</sup> و محصولات کشاورزی<sup>۲</sup> به بهای اولیه اندازه‌گیری شده و سپس در تاریخ ترازنامه به ارزش منصفانه منهای هزینه‌های برآوردی نقطه فروش<sup>۳</sup> شناسایی می‌شود. در این استاندارد، پیش فرضی وجود دارد که ارزش منصفانه دارایی‌های زنده را می‌توان به صورت قابل اتکاء محاسبه کرد. اما هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره (۴۱) به این نتیجه رسیده که برای ارزشیابی دارایی‌های زنده و محصولات کشاورزی باید مدل ارزش منصفانه با توجه به ماهیت و ویژگی‌های منحصر به فرد آن مورد عمل قرار گیرد. این هیئت اعتقاد دارد که در برخی از موارد نمی‌توان ارزش منصفانه را به صورت قابل اتکایی محاسبه کرد. به نظر این هیئت در مواردی که قیمت یا ارزش‌های مبتنی بر بازار وجود ندارد، لازم است که ارزشگذاری دارایی‌های زنده و محصولات کشاورزی بر مبنای بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و زیان انباشته کاهش ارزش صورت گیرد.

### مالیات بر درآمد

طبق قوانین مالیاتی، اغلب تولیدکنندگان محصولات کشاورزی می‌توانند در این زمینه، روش‌های مختلفی را انتخاب کنند که می‌توان بر حق انتخاب مبنای نقدی در حسابداری، حق به کارگیری روش‌های خاصی در قیمت‌گذاری اقلام موجودی کالا (که با اصول پذیرفته شده حسابداری نیز تطابق ندارد) و امتیاز کسر هزینه‌های ویژه در دوره جاری از اقلامی با ماهیت سرمایه‌ای اشاره کرد. در کشور ایران، طبق ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی از پرداخت مالیات معاف می‌باشند. درج "فعالیت‌های کشاورزی" در صدر این ماده، منحصراً به کاشت، داشت و برداشت (زراعت و باغداری) معطوف می‌باشد.

### اصول حسابداری باغات میوه

درختان میوه ممکن است به وسیله خود کشاورز یا بر اساس عقد قرارداد کاشته شود تا مرحله باردهی مورد مراقبت و پرورش قرار گیرند. معمولاً نهال‌های جوان درخت از نهالستان<sup>۴</sup> خریداری شده و طبق الگوی مناسبی در باغ میوه هرس می‌شود. هزینه‌های داشت در خلال دوره رشد شامل میخ حصار<sup>۵</sup> و سیم، پیوند زنی و دستمزد برای هرس و شکل دادن درختان باید به حساب دارایی منظور شود<sup>۶</sup>. درآمد خالص فروش محصولات، قبل از دوره تولید قابل عرضه به بازار به عنوان بازیافت هزینه‌های

1. Biological assest
2. Crop
3. Fair value less estimated of sale costs
4. Grove
5. Stake

۶- مراجعه شود به حسابداری و حسابرسی واحدهای تولیدکننده محصولات کشاورزی و تعاونی‌های کشاورزی، همان‌ماخذ، ص ۲۴

سرمایه‌ای زراعت و درختان تلقی می‌شود. همچنین، عمر اقتصادی (بهره‌وری) درختان میوه با در نظر گرفتن عواملی از قبیل منطقه جغرافیایی (تاثیر آب، میزان رطوبت و درجه حرارت هوا)، نوع یا گروه درخت، نوع درخت پایه<sup>۱</sup> استفاده شده (زیر پیوند)، اقدامات مربوط به پیوند و هرس انجام شده، فواصل بین درختان و روش‌های چیدن یا برداشت محصول پیش‌بینی می‌شود. بهترین منابع اطلاعات مربوط به عوامل مزبور عبارت‌اند از:

۱- موسسات پرورش و کالای زراعی که در کشور ایران اتحادیه‌ها، پرورش دهندگان و تامین‌کنندگان مواد اولیه می‌باشند.

۲- خدمات محلی ترویج کشاورزی بدیهی است که همه درختان موجود در باغ، نهالستان در حال رشد تا مرحله تولید دوام نمی‌آورند. در مورد ضایعات عادی باغات، هیچ‌گونه تعدیلی در جهت کاهش هزینه‌های سرمایه‌ای باغستان ضروری نیست. به هر حال، هزینه ضایعات ناشی از حوادث غیرعادی از قبیل امراض نباتی غیرعادی، سرمازدگی نهال یا سیل باید در سال وقوع به حساب هزینه‌های جاری منظور شده و هزینه‌های ترمیم یا نهال کاری جدید از نو به حساب هزینه‌های سرمایه‌ای منظور شود و در نهایت اینکه هر باغستان یا نهالستان می‌تواند یک مرکز هزینه تلقی شده و تمام هزینه‌های انجام شده قبل از زمان بهره‌وری تجاری باید در حسابهای دارایی (هزینه‌های سرمایه‌ای) نگهداری شود. وقتی زمان بهره‌وری تجاری فرامی‌رسد، هزینه‌های سرمایه‌ای انباشته (بهای تمام شده) باید در مبنای عمر مفید اقتصادی برآوردی باغستان یا نهالستان مربوطه مستهلک شود.

### نتیجه‌گیری

یکی از راه‌های شناخته شده برای پیشبرد توسعه اقتصادی در کشور ایران، افزایش صادرات با تاکید بر کالاهایی است که از مزیت نسبی برخوردار می‌باشند. در یک ارزیابی ساده می‌توان متوجه شد که بسیاری از محصولات کشاورزی ایران از لحاظ داشتن مزایای نسبی و مطلق فراوان (کیفی-اقتصادی) نسبت به دیگر محصولات کشور می‌تواند نقطه قوتی باشد که این مزایا، شرایط مساعد برای گسترش و عرضه کالاهای با منشأ کشاورزی جهت توسعه صادرات به بازارهای جهانی را میسر ساخته است. هم‌اکنون در بخش کشاورزی ایران، مزیت‌های اقتصادی شایان توجهی در محصولات باغی وجود دارد. یکی از مهم‌ترین و قابل‌حصول‌ترین راه‌های توسعه صادرات غیرنفتی در کشور، توجه کافی به امکانات صادراتی کالاهای کشاورزی می‌باشد. زیرا تولید محصولات کشاورزی به شکل گسترده‌ای به منابع داخلی وابسته بوده و از حداقل ارزش‌بری در مقایسه با سایر بخش‌های تولیدی برخوردار است و ضمناً قسمت قابل توجهی از منابع ارزش‌آوری کشور ایران را تشکیل می‌دهد. تعیین میزان مخارج انجام شده برای تولید هر واحد از محصولات مختلف و متنوع، امکان پاسخ‌گویی به سوالات مدیران برای برنامه‌ریزی تولید، کنترل، نرخ‌گذاری محصولات، تعیین خط‌مشی مناسب برای رقابت با سایر تولیدکنندگان، بدون اتکاء به سیستم اطلاعاتی حسابداری (مالی و بهای تمام شده) متناسب با این‌گونه

فعالیت‌ها امکان پذیر نخواهد بود. در این مقاله سعی شده که با نگرشی از بعد حسابداری به بررسی مسائل حسابداری واحدهای انتفاعی دست‌اندرکار کشاورزی پرداخته شود و با توجه به منابع در دسترس و اصول و مبانی و فن‌آوری متداول و با شناخت دقیق روش‌های موجود در این صنعت، گام‌های اساسی در جهت ضابطه‌مند کردن تهیه اطلاعات معتبر مطرح و مسیری قابل اتکاء در پیاده‌سازی کامل این نظام برای مدیران و تصمیم‌گیران اقتصادی هموار گردد.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## منابع

- 1- Plank Tom & Lois, R. Plank. (1994). EncycLopedia of accounting system, 2. nd ed., prentice Hall.
- 2- International Accounting Standards. (2001) ISA41, Agriculture, Rome, Italy
- ۳- پاک مرام، عسگر (۱۳۸۱). "بررسی سیستم های حسابداری بهای تمام شده محصول در واحدهای تولید و بسته بندی خشکبار صادراتی و ارائه الگوی مناسب (کشمش آفتاب، سبزه تیزآبی و انگوری"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
- ۴- قاسمی، محمدعلی (۱۳۷۸). "حسابداری و حسابرسی واحدهای تولیدکننده محصولات کشاورزی و تعاونی های کشاورزی" سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۳۳.
- ۵- قانون مالیات های مستقیم (۱۳۸۱). اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۷۲۷. تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
- ۶- رحیمیان، نظام الدین و محمد علی قوامی. (۱۳۸۲) "شناخت و اندازه گیری دارایی های زنده و محصولات کشاورزی" فصلنامه حسابرس، سال ششم، شماره ۲۶، ص (۲۲-۲۸).
- ۷- کرامتی فرهود، علی (۱۳۷۶). "ارائه الگوی استاندارد قیمت تمام شده محصولات کشاورزی (سیب درختی و انگور)"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
- ۸- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۳). استاندارد حسابداری شماره ۲۶: فعالیت های کشاورزی، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۷۲.
- ۹- کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری (۱۳۸۲). نشریه شماره ۱۶۰، تهران: سازمان حسابرسی کشور.
- ۱۰- شورای مدیریت واحدهای کشاورزی کانادا و انجمن حسابداران خیره کانادا (۱۳۸۲). حسابداری برای مدیریت موفق مزرعه، کاوداری شیری، ترجمه نظام الدین ملک آزایی، علی فرزین، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ اول، تهران، سازمان حسابرسی. ۵. قاسمی، محمد علی. "حسابداری و حسابرسی واحدهای تولیدکننده محصولات کشاورزی و تعاونی های کشاورزی" سازمان حسابرسی، نشریه ۱۳۳، ۱۳۷۸، ص ۱۶۳.