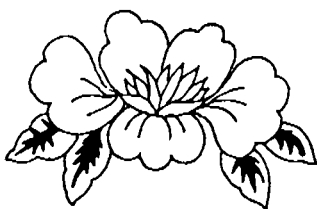


مسائل خاص در حسابداری بخش کشاورزی



● غلامرضا سلامی

مسائل خاص حسابداری را ایجاب می‌کند، مسئلهٔ زایش است. در حسابداری عمومی معمولاً "ازدیاد در داراییها ناشی از یک مبادله دو طرفه است و موارد استثنا تابع قواعد و اصول خاص خود می‌باشد. برای مثال در اثر دریافت سهام جایزه حساب سرمایه‌گذاری افزایش نمی‌یابد و یا افزایش ناشی از تجدید ارزیابی می‌باید در حساب اندوخته سرمایه‌ای نگاهداری شود و نظایر آن. در حالی که مسئلهٔ زایش در کشاورزی و بخصوص در دامداری یک حالت استثنایی نیست و افزایش ناشی از زایش در داراییها همواره وجود دارد.

تا آنجا که مربوط به تولید غلات و حبوبات است، هرچند که عوامل طبیعی از قبیل زمین، و بارندگی نقش اساسی در ازدیاد تولید را دارا هستند، لکن روشهای عمومی حسابداری قابل استقرار در این گونه تولیدات می‌باشد و محصول نهایی عمدتاً قابل تجزیه به دستمزد و سربار می‌باشد هرچند که یکی از

اصول و تئوریهای حسابداری عموماً متناسب با نیازهای صنعت و تجارت به وجود آمده‌اند به عبارت دیگر، در حسابداری عمومی، کالا یا بدون تغییر مورد مبادله قرار می‌گیرد و یا اینکه بطور مصنوعی بر روی آن تغییراتی داده شده و سپس به فروش می‌رسد. به همین دلیل، همواره می‌توان این کالاها را به سه عامل مواد اولیه و دستمزد و سربار تجزیه نمود. در بخش کشاورزی وضع اندکی متفاوت است و عوامل طبیعی هرچند که در اکثر مواقع قابل اندازه‌گیری پولی نیستند، نقش تعیین‌کننده‌ای دارند. مثلاً "تولید قارچ را در نظر بگیرید که در آن بذر مصرفی در مقابل محصول بسیار ناچیز است هر چند که از نظر شیمیایی و طبیعی بالاخره موادی بوده که باعث پرورش و تکثیر قارچ گردیده است، لکن نقش مواد نسبت به نقش مکانیزم طبیعی بسیار اندک است. وجه تمایز دیگر تولیدات کشاورزی که

عوامل تولید یعنی مواد اولیه در این میان غیبت دارد. ولی کاربرد روشهای عمومی حسابداری در تولید چوب، گل، میوه، عسل، گوشت... و شیر عموماً به خاطر ماهیت خاص این نوع صنایع و بطور اخص به خاطر شرایط محیطی، خالی از اشکال نبوده و در بعضی موارد نتایج گمراه کننده‌ای به بار می‌آورد.

دارایی ثابت یا دارایی جاری

در حسابداری عمومی طبق تعریف آن قسمت از داراییها که به عنوان وسایل تولید به کار گرفته می‌شوند، دارایی ثابت تلقی می‌شوند و معمولاً به جز در موارد استثنایی (مانند زمین) قابل استهلاک‌اند. حال در صورت قبول چنین تعریفی، مثلاً دامهایی که برای تولید شیر در یک دامداری نگاهداری می‌شوند قاعدتاً می‌باید در زمره داراییهای ثابت دامداری به ثبت برسند زیرا هم وسیله تولیدند و هم قابل استهلاک (چه از نظر گذشت زمان و چه از نظر نابایی) و بخصوص در کشورهایی مانند ایران که مثلاً ارزش گاو شیری در مقایسه با گاو گوشتی بسیار فاحش است این تعریف بیشتر مصداق پیدا می‌کند، در حالی که بنا بر دلایل قوی‌تری این دامها باید در عداد داراییهای جاری دامداری به ثبت برسند. از جمله این دلایل، همان مسئله زایش و پرورش است.

گاو شیری، علاوه بر تولید شیر مولد نوع خود (که ممکن است نر یا ماده باشد)

نیز می‌باشد و با مرور زمان این گوساله‌ها بزرگ شده و هم می‌توانند به عنوان مولد شیر و هم مولد گوشت مورد استفاده قرار گیرند. در دامداریهای شیری هرچند گوشت به عنوان یک محصول فرعی مورد توجه قرار می‌گیرد، لکن میزان و ارزش بازیافتی فروش چنین محصولی در مقایسه با ارزش دفتری دامها به حدی بالاست که در این حالت دیگر نمی‌توان آن را مشمول تعریف دارایی جاری قلمداد نکرد. نمونه دیگری که می‌توان در این مورد بیان داشت، درخت است، هرچند درخت میوه به عنوان جزیی از داراییهای ثابت (باغ) مؤسسات قلمداد می‌شود، ولی همین درخت در صورتی که به منظور تولید چوب غرس و نگاهداری شود دارایی جاری خواهد بود.

ارزیابی موجودیها

طبق روشهای متداول حسابداری ارزیابی موجودیها بر اساس اقل قیمت تمام شده یا قیمت بازار هر کدام کمتر باشد، صورت می‌گیرد چه همواره اجزای قیمت تمام شده موجودیها بر اساس ثبتهای حسابداری مشخص بوده و در مقابل قیمت بازار نیز قابل دسترس است و از طرف دیگر، در صنایع و تجارت همواره موجودیهای پایان دوره منطبق با فرمول ریاضی گردش کالا بشرح زیر قابل استخراج است:

مصرف طی دوره - خرید طی دوره + موجودی اول دوره = موجودی پایان دوره

در حالی که مسئله زایش و افزایش

طبیعی مقدار موجودیها ، مثلا" در دامداریها عواملی را ایجاد می کند که استقرار نظام ارزیابی موجودیها به روشهای معمولی رامنتهی می سازد . مثلا" برای گوساله های که طی دوره متولد شده است نه مواد اولیه ای مصرف شده و نه دستمزدی یا سربازی پرداخت شده است هرچند سهمی از هزینه های واحد دامداری قاعدتا" مرتبط با این نوزاد است ، ولی چه کسی می تواند این سهم را تعیین کند از این رو واحد دامداری مورد نظر ما در پایان دوره دارای افزایشی در داراییهای خود می باشد که ناشی از گردش ریاضی کالا نبوده و قابل قیمت گذاری براساس قیمت تمام شده نمی باشد . به ناچار در این مورد باید از روش ارزیابی براساس قیمت بازار استفاده نمود حال سوال اینجاست که کدام قیمت بازار . برای روشن شدن مطلب برمی گردیم به مثال دامهای شیری . فرض کنید طی یک سال دامداری مورد نظر ما صاحب تعدادی گوساله (شامل تعدادی گوساله^۶ ماده و تعدادی گوساله^۷ نر) شده باشد و تا پایان سال در اثر تغذیه به وزن آنها نیز افزوده شده باشد و باز فرض کنیم در تعداد و وزن گاوهای اول دوره نقصان یا افزایش وجود نداشته باشد در این صورت اساس قیمت گذاری گوساله های متولد شده طی سال چه خواهد بود ؟ گفتیم که به ناچار ارزش بازار . در این صورت براساس وزن گوساله های نر می توان ارزش گوشتی آنها را مشخص کرد لکن در مورد گوساله های ماده چطور ؟ پاسخ در این مورد باز

هم ارزش گوشتی آنهاست زیرا هر چند که ارزش بازار گاو شیری در مقایسه با ارزش گاو شیری بسیار متفاوت است ، لکن براساس مفهوم احتیاط و با توجه به اینکه قیمت گذاری بر روی این موجودیها مستقیما" در سود دوره اثر توری دارد و با در نظر گرفتن امکان قوی ناباب شدن (از شیر افتادن) این دامها به ناچار می باید از یک دید بدبینانه استفاده نموده و ارزش لاشه^۸ دام را ملاک قیمت گذاری قرار داد .

با این استدلال در یک دامداری تولید شیر ناچاریم نه تنها ارزش گوساله ها را براساس حداقل قیمت گوشت قابل فروش آنها قیمت گذاری کنیم ، بلکه این روش قیمت گذاری را می باید به کل موجودیهای خود تعمیم داده و گاوهای شیری بالغ را نیز بر همین اساس قیمت گذاری نماییم .

سوآلی که بلافاصله به ذهن متبادر می گردد این است که تکلیف تفاوت قیمت خرید دامهای شیری طی دوره چیست ؟ اگر این دامها را به قیمت تمام شده در حسابها منظور کنیم ، در این صورت تعدادی از موجودیهای ما با یک روش و تعدادی با روش دیگری مورد ارزیابی قرار می گیرند و اگر موجودیها را فقط به ارزش گوشتی آنها در حسابها عمل کنیم ، تکلیف ما به التفاوت چه خواهد بود . شاید پاسخ این باشد که محل تأمین آن سود و زیان سال خرید می باشد . در این صورت نوسانات غیر طبیعی در سود و زیان مؤسسه پدیدار خواهد شد که

از نظر اصولی قابل توجیه نیست. به نظر می‌رسد بهترین راه این باشد که هر ساله از محل درآمدهای مؤسسه (بخصوص درآمدهای مرتبط مانند غرامتهای دریافتی از دولت) مقداری به عنوان ذخیره جایگزینی دامهای شیری کنار گذاشته شود، تا در آینده برای تأمین مابه‌التفاوت یاد شده مورد استفاده قرار گیرد. این روش بخصوص برای واحدهای دامداری که در اثر بیماری یا عوامل دیگر نقصانی در موجودی دامهای شیری آنها به وجود می‌آید شدیداً مورد توصیه می‌باشد، لکن در مورد دامداریهای جدیدالتأسیس یا دامداریهایی که قصد سرمایه‌گذاری جدید از طریق افزایش دامهای شیری دارند ایسی مابه‌التفاوت را می‌توان در حسابی تحت عنوان هزینه‌های قبل از بهره‌برداری و یا حساب هزینه‌های آتی نگهداری و طی مدت معقولی از محل درآمدهای آتی مستهلک نمود. ولی آیا مسئله به همین جا ختم می‌شود؟ مسلماً در کشوری مانند ایران که نوسان قیمت‌ها بخصوص در مورد گوشت در این چندسال بسیار زیاد بوده است روش قیمت‌گذاری براساس ارزش روز قیمت گوشت نیز منتهی به نتایج گمراه‌کننده‌ای می‌شود. برای مثال، چنان که قیمت گوشت در ابتدای دوره از قرار کیلویی ۷۰۰ ریال و در انتهای دوره از قرار کیلویی ۱۱۰۰ ریال باشد تکلیف این مابه‌التفاوت که در دامداریهای بزرگ بسیار عظیم است چه می‌شود؟ آیا باید آن را در سود و زیان

عملیاتی منظور نمود و یا اینکه به عنوان افلام غیر عادی در ذیل صورت‌حساب سود و زیان نشان داد؟ به هر صورت منظور نمودن این سود به عنوان سود قابل تقسیم مشکلاتی را در آینده به وجود نخواهد آورد؟ برای مثال چنانچه در اثر اقدامات دولت قیمت گوشت مجدداً کاهش یابد، تکلیف زبانی که در سال کاهش قیمت، خارج از عملیات مؤسسه به آن وارد می‌شود چیست؟ پاسخ به این سؤالات همانقدر مشکل است که پاسخ به سؤالات حسابداری توری از نظر نگارنده در این مورد باید ارزیابی موجودی دامداریها در پایان دوره منطبق با روش حسابداری تسعیر ارز باشد و همان‌گونه که در این روش ذخیره‌ای به منظور خنثی کردن نوسانات شدید ارزی در حسابداری شرکتها نگهداری می‌شود برای نوسانات مورد بحث نیز باید ذخیره‌ای در نظر گرفته شده و کاهش و افزایش قیمت گوشت در این حساب عمل شود.

همان‌گونه که در فوق اشاره شد، مثال بالا نمونه‌ای از مسائل خاص حسابداری است که چون استثنایی برقاعده کلی عنوان گردیده است بطور یقین نمونه‌های متعدد دیگری در این زمینه و سایر زمینه‌ها وجود دارد که حسابداران در عمل با آن مواجه گردیده‌اند و هرچند ممکن است برای جوامع پیشرفته‌تر کتب و مقالات متعددی در این موارد خاص وجود داشته باشد، لکن متأسفانه در ایران نوشته‌هایی برای استفاده عموم وجود ندارد

در وضعیت مالی ارائه می‌شود ، غالباً تغییرات
هر یک از اقلام متشکله سرمایه در گردش نیز
افشا می‌شود .

نماید .
۱۹ - هنگامی که خالص تغییرات سرمایه
در گردش به صورت یک قلم در صورت تغییرات

استاندارد حسابداری شماره ۵ شامل بندهای
۲۳ - ۲۰ این بیانیه می‌باشد . این استاندارد
باید با توجه به بندهای ۱۹ - ۱ فوق و
مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری مطالعه
گردد .

باید در صورت مذکور جداگانه افشا گردد .
۲۲ - نحوه تنظیم صورت تغییرات در
وضعیت مالی در هر مؤسسه یا گروهی از
مؤسسات باید به طریقی باشد که در وضعیت
موجود بیشترین اطلاعات را ارائه نماید .

۲۰ - صورت تغییرات در وضعیت مالی
جزء لاینفک صورتهای مالی می‌باشد . برای هر
دوره که حساب سود و زیان ارائه می‌شود ،
صورت تغییرات در وضعیت مالی نیز باید
ارائه گردد .

۲۱ - وجوه حاصل از یا مصرف شده در
عملیات یک مؤسسه باید در صورت تغییرات
در وضعیت مالی و جدا از سایر منابع و مصارف
وجوه نشان داده شود . اقلام غیرعادی که
جزء فعالیت‌های عادی یک مؤسسه نمی‌باشد ،

تاریخ اجرا
۲۳ - این استاندارد در مورد صورتهای
مالی که تاریخ آنها ۶۶/۱۲/۱۵ یا بعد
از آن است ، لازم‌الاجرا می‌باشد .



بقیه از صفحه ۲۷

حسابدار در اختیار علاقه‌مندان قرار دهند .

بنابراین از صاحب‌نظران انتظار این است که
تجربیات و آگاهیهای خود را از طریق نشریه

