

شناخت و اندازه‌گیری

داراییهای زنده و محصولات کشاورزی

نظام‌الدین رحیمیان
محمد علی قوامی

مقدمه

طبیعت شامل آب و خاک و هوا، موهبتی است الهی و انسان می‌تواند با بهره‌گیری از آنها به کمک فناوری و ترکیب عوامل مختلف تولید، نیازهای زیستی خود را تأمین کند. فعالیتهای کشاورزی بسیار گسترده است و فرآورده‌های آن در صنایع مختلفی به‌کار گرفته می‌شود و نقش مؤثری در اقتصاد جهانی، دارد. طبق

آمارهای موجود، در ایالات متحد، صنعت کشاورزی در رده بزرگترین صنایع آن کشور قرار دارد و در سالهای اخیر، بزرگترین زمینه جذب نیروی کار و اشتغال بوده است. در کانادا نیز در سالهای اخیر از هر پنج نفر یک نفر در بخش کشاورزی فعالیت می‌کند و این نسبت در بعضی از مناطق به هر سه نفر یک نفر می‌رسد. در این کشور، فعالیتهای صنعت کشاورزی بیش از ۲۵ درصد فعالیتهای اقتصادی را تشکیل می‌دهد و ده درصد از صادرات به فرآورده‌های کشاورزی اختصاص دارد.

طبق بررسیهای به‌عمل آمده، در بیشتر کشورهای جهان، واحدهای تجاری دست‌اندرکار امور

کشاورزی، اغلب واحدهای کوچک، مستقل، دارای سیستم نقدی و خانوادگی هستند. در سالهای اخیر به‌دلیل رشد دامنه عملیات، افزایش شمار مدیران و صاحبان صنایع کشاورزی، توسعه و رشد

دانش آنان و گسترش فناوری، به سیستمها و رویه‌های حسابداری صنعت کشاورزی توجه بیشتری شده است. طبق استانداردهای حسابداری،

واحدهای تجاری موظف به تهیه و ارائه صورتهای مالی، به‌گونه‌ای هستند که تصویری مطلوب از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری ارائه کند و رویه‌های حسابداری نیز

صورتهای مالی واحدهای تجاری دست‌اندرکار کشاورزی اهمیت بسزایی دارد.

فعالیت کشاورزی

فعالیت کشاورزی^۱ حاصل اعمال مدیریت در یک واحد تجاری است که براساس این فعالیت، در **داراییهای زنده^۲** تغییرات لازم برای تبدیل به

حالات زیر به‌وجود آید:

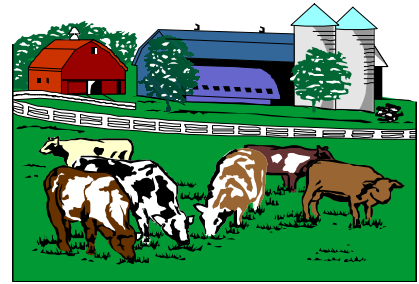
- آماده فروش شدن،
- محصول کشاورزی،
- داراییهای زنده مورد نیاز برای فرایند تکمیلی یا مصارف کشاورزی بعدی.

فعالیت کشاورزی شامل پرورش احشام، حیوانات اهلی و دام، گلکاری، پرورش گیاهان یکساله یا چندساله، کاشت درختان میوه و نهالستان، جنگلداری، پرورش ماهی و است. در این فعالیتهای منظور از داراییهای زنده، حیوان یا گیاه زنده در حال رشد است و محصول کشاورزی به تولید کشاورزی برداشت شده از داراییهای زنده اطلاق می‌شود. انجام فعالیتهای کشاورزی موجب تغییرات کیفی و

کمی مختلفی در داراییهای زنده می‌شود که از مهمترین این تغییرات می‌توان به **رشد^۳** (افزایش کیفی و کمی یک حیوان یا گیاه)، **استحاله^۴** (کاهش کمی یا **تولیدمثل^۵** (تقلیل کیفی حیوان یا گیاه)،

راهکارهای ویژه‌ای است که مدیریت واحد تجاری برای تهیه و ارائه صورتهای مالی انتخاب می‌کند. این مقاله به‌بررسی روشهای ارزشگذاری داراییهای زنده و محصولات کشاورزی می‌پردازد که در





(تولید حیوان یا گیاه دیگر) و یا تولید محصولات کشاورزی اشاره کرد. این تغییر وضعیتها را اصطلاحاً **تبدیل بیولوژیکی** می‌گویند.

شناخت و اندازه‌گیری عناصر صورت‌های مالی

حسابداری، فرایند شناخت، اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات اقتصادی به‌منظور فراهم آوردن امکان قضاوت‌های آگاهانه و تصمیم‌گیری‌های منطقی به‌وسایله استفاده‌کنندگان است. در این راستا، **شناخت**، تعیین اطلاعاتی است که باید در صورت‌های مالی گزارش شود و **اندازه‌گیری**، تعیین مقدار کمی قابل ارائه هر یک از عناصر صورت‌های مالی است و در نهایت، اطلاعات اقتصادی شناسایی و اندازه‌گیری شده در قالب صورت‌های مالی، مبانی قضاوت و تصمیم‌گیری را برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌آورد.

معمولاً مبادله کالاها و خدمات بر پایه پول صورت می‌گیرد و ارزشهای مبادلات، ریشه در نظام‌های حاکم بر بازار دارد. در ارتباط با فعالیت‌های هر واحد تجاری، دو نوع ارزش مبادلاتی وجود دارد: **ارزش‌های ورودی**^۷ و **ارزش‌های خروجی**^۸. ارزش‌های ورودی معرف بهای منابع تحصیل شده و نشاندهنده ارزش مابه‌ازای از دست رفته برای تحصیل دارایی‌ها توسط واحد تجاری است. ارزش‌های خروجی، بهای مصرف منابع را نشان می‌دهد و مبین جوهری است که بر پایه مبادله محصولات و خدمات در بازار، دریافت شده است. به‌طور خلاصه با توجه به سه مقطع زمانی (گذشته، حال و آینده) و دو ارزش ناشی از مبادلات

انجام فعالیت‌های کشاورزی موجب تغییرات کیفی و کمی مختلفی در دارایی‌های زنده می‌شود که از مهمترین این تغییرات می‌توان به رشد (افزایش کیفی و کمی یک حیوان یا گیاه)، استحاله (کاهش کمی یا تقلیل کیفی حیوان یا گیاه)، تولیدمثل (تولید حیوان یا گیاه دیگر) و یا تولید محصولات کشاورزی اشاره کرد

برای تحصیل دارایی است. این مبنای اندازه‌گیری دارایی‌ها (بویژه دارایی‌های غیرپولی) دارای مزیت‌های عمده‌ای است که اساسی‌ترین آنها، **قابلیت رسیدگی و استناد**^۹ است. در واقع، بهای تمام‌شده معرف قیمت تحقق‌یافته در معامله است. از سوی دیگر، این روش اندازه‌گیری معایبی نیز دارد و عمده‌ترین نارسایی آن، از امکان تغییر در ارزش دارایی در طی زمان ناشی می‌شود که موجب می‌گردد به مرور زمان، اهمیت و میزان مربوط بودن بهای تمام‌شده کاهش یابد.

بهای تمام‌شده ورودی جاری

بهای تمام‌شده ورودی جاری^{۱۰}، دارایی، معرف ارزشی است که باید برای تحصیل دارایی یا دارایی مشابه آن در حال حاضر پرداخت شود. در صورت وجود بازار فعال برای دارایی، ارزش مبادلاتی دارایی از طریق بازار تعیین می‌شود. ارزش‌های مبتنی بر ارزش‌های جاری در هر واحد تجاری، نشانگر بهای تمام‌شده تولید محصول در شرایط موجود از لحاظ سطح قیمت‌ها و دانش فنی تولید و همچنین سطح کارایی مورد نظر مدیریت واحد اقتصادی است. بنابراین می‌توان آن را به **مثابه بهای تمام‌شده جایگزینی**^{۱۱} در نظر گرفت.

در بهای تمام‌شده جاری، دو روش **ارزش‌های برآورد شده**^{۱۲} و **ارزش‌های منصفانه**^{۱۳} از اهمیت زیادی برخوردار است. ارزش‌های برآورد شده، نوعی برآورد از بهای تمام‌شده جاری یا ارزش‌های جاری

(ارزش‌های ورودی و ارزش‌های خروجی) در اندازه‌گیری دارایی‌ها (منافع اقتصادی احتمالی آینده که در نتیجه مبادلات و رویدادهای گذشته تحصیل شده یا به کنترل واحد تجاری در آمده است) می‌توان از شش ارزش مبادلاتی استفاده کرد.

اگر چه از بعد نظری، بر به‌کارگیری تنها یکی از مبنای اندازه‌گیری شش‌گانه تاکید می‌شود اما در ابعاد کاربردی، تمرکز نظام حسابداری بر استفاده همزمان این مبانی قرار دارد.

ارزش‌های ورودی

تعیین ارزش‌های ورودی را می‌توان بر پایه مبادلات گذشته، مبادلات جاری و یا مبادلات مورد انتظار آینده انجام داد.

بهای تمام‌شده ورودی تاریخی

همان‌طور که در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران بیان شده است، بهای تمام‌شده تاریخی به کلیه مخارج پرداخت شده برای تحصیل مالکیت و حق استفاده از دارایی اطلاق می‌شود. این مخارج دربرگیرنده مبالغ پرداخت شده برای تحصیل دارایی و قرارداد آن در شرایط و موقعیت مورد نظر است به‌نحوی که بتوان از دارایی تحصیل شده برای ارائه خدمات یا تولید محصولات و سایر عملیات واحد تجاری بهره‌برداری کرد. بهای تمام‌شده، معادل وجه نقد پرداختی یا قابل پرداخت یا معادل ارزش نقدی مابه‌ازای واگذار شده

است که از به‌کارگیری مجموعه‌ای از ارزشهای منطقی و منظم حاصل می‌شود. مزیت اصلی به‌کارگیری ارزشهای برآورد شده بیطرفانه بودن آن است زیرا چنین ارزشهایی از سوی یک کارشناس مستقل تضمین می‌شود. از این رو، در مقایسه با بهای تمام‌شده ورودی جاری که معمولاً از سوی خود واحد اقتصادی تعیین می‌شود، از قابلیت اعتماد و عینی بودن بیشتری برخوردار است. اما این روش، این نارسایی را هم دارد که چنین ارزشهایی در فواصل زمانی دوره‌ای به‌دست می‌آید و از این رو همواره تحت تأثیر گذشت و مرور زمان قرار دارد.

بهای تمام‌شده مورد انتظار

در شرایطی که به‌موجب قرارداد تحصیل دارایی، بهای تمام‌شده تحصیل در طی چند دوره پرداخت می‌شود، اندازه‌گیری دارایی بر مبنای بهای تمام‌شده مورد انتظار صورت می‌گیرد که همان ارزش فعلی پرداختهای نقدی آینده بابت تعهدات قراردادی است. در چنین مواردی، در زمان استفاده از دارایی، مربوط‌ترین مبنای اندازه‌گیری معیاری است که معرف بهای تمام‌شده خدمات دریافت شده از دارایی باشد. برخی اعتقاد دارند که ارزش فعلی خدمات آینده داراییها در واقع بهای تمام‌شده تنزیل شده آینده^{۱۴} آنهاست. با این حال اگر چه مفهوم بهای تمام‌شده تنزیل شده آینده می‌تواند در تصمیمات مربوط به تحصیل داراییها مفید و سودمند باشد، اما این مفهوم علاوه بر داشتن نقاط ضعف بهای تمام‌شده تاریخی، با محدودیت‌های مربوط به مفهوم خدمات تنزیل شده آینده نیز مواجه است.

ارزشهای خروجی

در راستای تعیین ارزشهای خروجی، توجه به ارزش فعلی جریانهای نقدی آینده دارایی، ضرورتی انکارناپذیر است. چنانچه دارایی مورد نظر دارای بازار فعالی باشد، در این صورت ارزش جاری در بازار را می‌توان به‌عنوان برآوردی از ارزش خروجی دارایی در نظر گرفت. اما در

شرایطی که امکان واگذاری دارایی در آینده نزدیک وجود نداشته باشد ضرورت دارد به‌منظور تعیین ارزشهای خروجی، در مورد تنزیل جریانهای نقدی آینده اقدام لازم به‌عمل آید.

خالص ارزش بازیافتنی

در فرایند اندازه‌گیری داراییها بر مبنای ارزشهای خروجی ضرورت دارد که هزینه‌های اضافی برآورد شده برای تکمیل و فروش دارایی از ارزش جاری فروش، کسر شود. به ارزش حاصل از تفاوت ارزش جاری فروش و هزینه‌های اضافی مربوط به تکمیل فروش دارایی، **خالص ارزش بازیافتنی**^{۱۵} گفته می‌شود. در رابطه با مفهوم خالص ارزش بازیافتنی، دو دشواری عمده وجود دارد، که یکی مربوط به برآورد هزینه‌های اضافی برای تکمیل و فروش، و دیگری مربوط به گزارش سود خالص مبادله پیش از تکمیل شدن فرایند کسب سود است.

معادل ارزش نقدی جاری

قیمتهای خروجی معمولاً نشان‌دهنده ارزشهای مبادلاتی حاکم بر بازار است. با این حال، ادعا شده است که دستیابی به قیمت‌های خروجی باید از طریق مراجعه به بیش از یک بازار صورت‌گیرد زیرا اعتباردهندگان اغلب تمایل دارند از ارزش واحد تجاری در حالت انحلال یا تسویه نهایی اطلاع حاصل کنند و می‌توان از راه ارزشهای تسویه در بازارهای سازمان‌یافته

و غیرسازمان‌یافته به این ارزشها دست یافت. واژه **معادل ارزش نقدی جاری**^{۱۶} به‌وسیله **ریموند چمبرز (Raymond Chambers)** مطرح شده و نشان‌دهنده قیمت‌های بازیافتنی از محل داراییها در زمان حال است. به‌عبارت دیگر، مقدار وجه نقد دریافت شده در قبال فروش یا واگذاری هر دارایی در شرایط تسویه واحد تجاری، معرف ارزش نقدی جاری آن است که از طریق مراجعه به ارزش داراییهای مشابه در بازارهای فعال می‌توان به آن دست یافت.

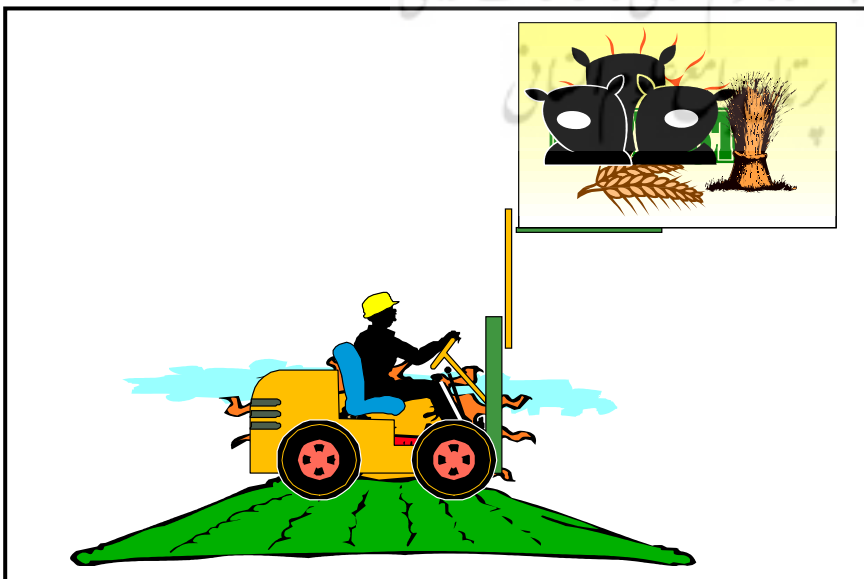
ارزش تسویه

ارزشهای تسویه^{۱۷} تا حد زیادی مشابه قیمت‌های جاری خروجی و معادل ارزش نقدی جاری است. با این حال، تفاوت عمده‌ای میان آنها وجود دارد. ارزشهای ناشی از تسویه نهایی نشان‌دهنده نوعی شرایط اضطراری و اجباری است و در این حالت، واگذاری داراییها جنبه اجباری دارد و در سطح قیمت‌های بسیار نازل و در برخی موارد حتی کمتر از بهای تمام‌شده انجام می‌گیرد. به‌کارگیری معیار اندازه‌گیری ارزشهای تسویه معمولاً موجب شناسایی نوعی **کاهش ارزش**^{۱۸} داراییهاست که نتیجه نهایی آن شناسایی زیانهایی در همین مورد است.

تنزیل جریانهای نقدی ورودی آینده یا خدمات

بالقوه آینده دارایی^{۱۹}

در شرایطی که وصول جریانهای نقدی



حاصل از یک دارایی در طی یک دوره زمانی در آینده انجام می‌شود، ارزش فعلی آن کمتر از مبلغ مورد انتظار و دریافتی است و هر چه انتظار برای وصول جریانهای نقدی، طولانیتر باشد، ارزش فعلی آن کمتر خواهد بود. از نظر مفهومی، تعیین ارزش فعلی از طریق فرایند تنزیل انجام می‌شود و فرایند تنزیل نه تنها در برگزیده برآورد فرصت بهره‌گیری از

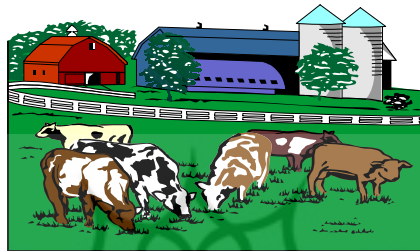
وجوه نقد است بلکه مستلزم برآورد احتمال دستیابی به جریانهای نقدی نیز می‌باشد. بدیهی است که با طولانیتر شدن دوره انتظار وصول جریانهای نقدی، نبود اطمینان نسبت به دریافت وجوه نقد نیز افزایش می‌یابد.

مبانی شناخت و اندازه‌گیری در کشورهای ایالات متحد، انگلستان و ایران

در ایالات متحد، نظر به اهمیت موضوع، هیئت استانداردهای حسابداری مالی در سال ۱۹۸۴، پنجمین بیانیه مفاهیم حسابداری مالی را با عنوان **شناخت و اندازه‌گیری در صورت‌های مالی واحدهای انتفاعی**^{۲۰} منتشر کرد. در این بیانیه، ضمن ارائه رهنمودهای لازم در مورد تعیین مقاطع زمانی مناسب برای گزارش اطلاعات (شناخت) و معیارهای اندازه‌گیری عناصر صورت‌های مالی، بر دو ویژگی کیفی **مربوط بودن و قابل اعتماد بودن** تأکید شده است. اما تأکید بیشتر بر مفهوم جریانهای نقدی و به‌کارگیری معیارهای اندازه‌گیری ناشی از محاسبات ارزش فعلی موجب شد هیئت استانداردهای حسابداری مالی در سال ۲۰۰۰ میلادی، هفتمین و آخرین بیانیه مفاهیم خود را با عنوان **به‌کارگیری جریانهای نقدی و ارزش فعلی در اندازه‌گیری حسابداری**^{۲۱} منتشر سازد.

هدف از انتشار این بیانیه، جستجو برای تعیین ارزش متعارف (ارزش عادلانه) است. در این بیانیه، چارچوب به‌کارگیری جریانهای نقدی و روابط ارزش فعلی برای تعیین ارزش عناصر صورت‌های مالی ارائه

ارزش یک دارایی زنده در تاریخ ترازنامه باید براساس شناسایی اولیه و به ارزش منصفانه آن منهای هزینه‌های برآوردی تا نقطه فروش محاسبه گردد مگر این که امکان محاسبه ارزش منصفانه به‌نحو قابل اتکا وجود نداشته باشد



شده است. هیئت استانداردهای حسابداری مالی اعتقاد دارد به‌کارگیری معیار ارزش فعلی جریانهای نقدی آینده ضمن آنکه موجب ارائه اطلاعات مرتبط می‌شود از قابلیت اعتماد مناسبی نیز برخوردار است و تدوین این بیانیه می‌تواند زمینه‌های انحراف منطقی از حسابداری مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی را فراهم کند.

در انگلستان در فصل ششم بیانیه اصول گزارشگری مالی^{۲۲}، موضوع اندازه‌گیری در صورت‌های مالی بیان شده است. بیانیه مذکور ارائه دهنده چارچوبی است که براساس آن از یک **نظام اندازه‌گیری مختلط**^{۲۳} استفاده می‌شود. از این رو، برخی از اقلام بر مبنای بهای تمام‌شده و برخی دیگر بر مبنای ارزش جاری، اندازه‌گیری و ارائه می‌شوند.

در ایران، طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، هدف صورت‌های مالی، ارائه اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیریهای اقتصادی مفید واقع شود. این هدف عمدتاً از طریق شناخت در

صورت‌های مالی اساسی حاصل می‌شود. شناخت متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر (دارایی، بدهی، حقوق صاحبان سهام، درآمد، هزینه، آورده صاحبان سهام و ستانده صاحبان سهام) و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورت‌های مالی است. اگر شواهد کافی مبنی بر وقوع تغییر در داراییها یا بدهیهای مستتر در یک عنصر وجود داشته باشد و آن قلم را بتوان با

قابلیت اتکای کافی به مبلغ پولی اندازه‌گیری کرد، در این صورت عنصر را باید در صورت‌های مالی شناسایی کرد.

در حسابداری، نظامهای اندازه‌گیری گوناگونی وجود دارد که می‌توان آنها را به‌کار گرفت. این نظامهای اندازه‌گیری دو چارچوب کلی بهای تمام‌شده تاریخی و ارزش جاری طبقه‌بندی می‌شود. در یک نظام مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی، داراییها و بدهیها به ارزش زمان تحصیل اندازه‌گیری می‌شوند و این ارزش معمولاً بهای تحصیل است. به این ترتیب، بهای تمام‌شده تاریخی دارای دو خاصیت **مبتنی بودن بر معاملات و بیان ارزش جاری در زمان تحصیل** است. در یک نظام مبتنی بر ارزش جاری، داراییها و بدهیها به‌طور منظم تجدید اندازه‌گیری می‌شود تا تغییرات در ارزش آنها همزمان با وقوع و نه صرفاً به‌هنگام تحقق (که در نظام بهای تمام‌شده تاریخی معمول است) ثبت شود. در انتخاب هر یک از نظامهای بهای تمام‌شده تاریخی و ارزش جاری، نوعی مصالحه بین خصوصیات کیفی **مربوط بودن و قابل اتکا بودن** اطلاعات وجود دارد و انتخاب این دو نظام با توجه به این مصالحه، شرایط اقتصادی کشورها و خصوصیات موضوع مورد بررسی صورت می‌گیرد. در حال حاضر، انتظار می‌رود با توسعه بازارها برای انواع داراییها، کاربرد ارزشهای جاری

ارزشگذاری داراییها افزایش بیشتری یابد.

روشهای ارزشگذاری در بخش کشاورزی

طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ با عنوان **کشاورزی**، یک واحد تجاری باید یک دارایی زنده یا محصول کشاورزی را صرفاً زمانی شناسایی کند که:

- واحد تجاری دارایی را به‌عنوان نتیجه رویدادهای گذشته تحت کنترل داشته باشد،

- شواهد کافی
- دال بر جریان
- آینده منافع
- اقتصادی مربوط به
- دارایی به درون
- واحد تجاری وجود
- داشته باشد،
- ارزش منصفانه
- یا بهای تمام‌شده

دارایی به‌نحو درخور اتکا قابل اندازه‌گیری باشد.

ارزش منصفانه

ارزش یک دارایی زنده در تاریخ ترازنامه باید براساس شناسایی اولیه و به ارزش منصفانه آن منهای هزینه‌های برآوردی تا نقطه فروش^{۲۴} محاسبه گردد مگر این که امکان محاسبه ارزش منصفانه به‌نحو قابل اتکا وجود نداشته باشد.

ارزش منصفانه، مبلغی است که براساس آن، خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله حقیقی و در شرایطی عادی یک دارایی را در ازای مبلغ هزینه با یکدیگر مبادله کنند. ارزش منصفانه یک دارایی بر اساس محل استقرار و شرایط فعلی آن تعیین می‌شود. **هزینه‌های برآوردی تا نقطه فروش** شامل حق‌الزحمه‌های پرداختی به واسطه‌ها و دلان، عوارض قانونی و مالیات نقل و انتقال دارایی می‌باشد و شامل هزینه‌های حمل و مخارج انتقال دارایی زنده و محصولات کشاورزی نمی‌شود. به‌عبارت دیگر، ارزش منصفانه داراییهای زنده و محصولات کشاورزی شامل قیمت بازار آنها منهای هزینه‌های

حمل و سایر هزینه‌های اقلام برای انتقال آنها به بازار می‌باشد.

برای تعیین ارزش منصفانه داراییهای زنده، در صورتی که یک **بازار فعال**^{۲۵} برای خرید و فروش دارایی وجود داشته باشد



از آنجا که تغییرات ارزش منصفانه در داراییهای زنده رابطه مستقیم با تغییرات در منافع اقتصادی مورد انتظار واحد تجاری دارد، این روش بهترین نحوه انعکاس تغییرات ناشی

از تبدیل بیولوژیکی روی داراییهای زنده است

قیمت **مظنه بازار**^{۲۶} مبنای مناسبی برای تعیین ارزش منصفانه آن دارایی است و در صورتی که واحد تجاری به بازارهای مختلفی دسترسی داشته باشد، آن واحد باید مربوط‌ترین بازار را برای تعیین ارزش منصفانه انتخاب کند. منظور از بازار فعال، بازاری است که کلیه شرایط زیر را داشته باشد:

- اقلام مبادله شده در بازار با یکدیگر **متجانس**^{۲۷} باشند،
- معمولاً خریداران و فروشندگان مایل به معامله، در هر زمان یافت شوند،
- قیمت اقلام مورد معامله در دسترس عموم باشد.

اگر برای تعیین ارزش منصفانه، بازار فعال وجود نداشته باشد، واحد اقتصادی یک یا چند مورد زیر را به‌شرط دسترسی به آن برای تعیین ارزش منصفانه در نظر خواهد گرفت:

- جدیدترین قیمت معامله در بازار، مشروط بر اینکه تغییر قابل ملاحظه‌ای در شرایط اقتصادی در فاصله زمانی بین تاریخ آن معامله و تاریخ ترازنامه رخ نداده باشد،
- قیمت‌های بازار برای داراییهای مشابه همراه با تعدیلاتی که منعکس‌کننده

مغایرتها باشد،

• **شاخصهای تقسیم محصولات کشاورزی**^{۲۸} از قبیل تعیین ارزش باغیهای میوه بر حسب سبد میوه، پیمانانه صادراتی یا هکتار و تعیین قیمت‌گذاری گل‌های احشام بر حسب کیلوگرم گوشت.

در برخی شرایط ممکن است ارزش یا بهای مبتنی بر بازار یک دارایی زنده یا محصول کشاورزی در شرایط فعلی در دسترس نباشد. در چنین شرایطی واحد تجاری، ارزش فعلی خالص جریانه‌های

نقدی مورد

انتظار^{۲۹} را در نظر

می‌گیرد که

براساس نرخ جاری

موجود در بازار

تنزیل می‌گردد.

هدف از محاسبه

ارزش فعلی خالص

جریانه‌های نقدی

مورد انتظار، تعیین ارزش منصفانه دارایی زنده در شرایط و وضعیت فعلی آن است. یک واحد تجاری این موضوع را در تعیین نرخ تنزیل مناسب مورد استفاده در برآورد خالص جریانه‌های نقدی مورد توجه قرار می‌دهد. طبق این استاندارد، هر واحد تجاری که قبلاً دارایی زنده را به‌مبلغ ارزش منصفانه منهای هزینه‌های برآوردی آن تا نقطه فروش اندازه‌گیری کرده باشد، این روش را تا زمان فروش یا واگذاری آن ادامه خواهد داد.

بهای تمام‌شده

در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱، با عنوان **کشاورزی**، پیشفرضی وجود دارد که ارزش منصفانه داراییهای زنده را می‌توان به‌نحو قابل اتکا محاسبه کرد. اما در مواقعی که امکان محاسبه ارزش منصفانه دارایی زنده به‌نحو قابل اتکا وجود نداشته باشد و دستیابی به قیمت و بهای مبتنی بر بازار دارایی زنده میسر نگردد، دارایی را باید براساس بهای تمام‌شده پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته و زیان تقلیل ارزش انباشته شناسایی کرد و به‌محض این که امکان تعیین ارزش منصفانه چنین داراییهایی

به‌نحو قابل اتکا فراهم گردید واحد تجاری باید آن دارایی را برحسب ارزش منصفانه منهای هزینه‌های برآوردی تا نقطه فروش شناسایی کند.

ارزش منصفانه در مقابل بهای تمام‌شده

در مورد اندازه‌گیری داراییهای زنده و محصولات کشاورزی آرای مختلفی وجود دارد. طرفداران ارزشگذاری به‌روش ارزش منصفانه، دلایلی به‌شرح زیر ارائه می‌کنند:

- از آنجا که تغییرات ارزش منصفانه در داراییهای زنده رابطه مستقیم با تغییرات در منافع اقتصادی مورد انتظار واحد تجاری دارد، این روش بهترین نحوه انعکاس تغییرات ناشی از تبدیل بیولوژیکی روی داراییهای زنده است.

- در برخی از داراییهای زنده، مانند یک جنگل مصنوعی، معیارهای رشد با منافع اقتصادی مورد انتظار رابطه مستقیم دارد ولی به‌نحو قابل ملاحظه‌ای از نظر زمانی با معیارهای انجام مخارج متفاوت است. در نظام بهای تمام‌شده تاریخی مبتنی بر معاملات، شناسایی درآمد تا تاریخ اولین برداشت و فروش صورت نمی‌گیرد اما با استفاده از نظام ارزش منصفانه، درآمد در طول دوره، تا زمان برداشت اولیه اندازه‌گیری و در گزارشهای مالی منعکس می‌شود.

- در ارزش منصفانه، خصوصیات کیفی



مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن و قابل درک بودن بیشتری نسبت به بهای تمام‌شده وجود دارد.

- بسیاری از داراییهای زنده براساس ارزشهای بازار فعال داد و ستد می‌شوند که این ارزشها در بازارهای فعال قابل مشاهده‌اند و وجود این بازارهای فعال، امکان اندازه‌گیری قابل اتکای داراییهای زنده را فراهم می‌آورد.

- روش ارزش منصفانه از به‌کارگیری روشهای دلخواه یا فاقد مبانی منطقی در سرشکن کردن هزینه‌ها بین محصولات مختلف و در مواقع تبدیل بیولوژیکی مانند تولید داراییهای زنده اضافی (زاد و زایش) و استفاده از داراییهای زنده اضافی برای مصارف فعالیت‌های کشاورزی در درون واحد تجاری جلوگیری می‌کند.

- از طرف دیگر کسانی که با ارزشگذاری داراییهای زنده به‌روش ارزش منصفانه مخالفند و روش ارزشگذاری بهای تمام‌شده را برای داراییهای زنده و محصولات کشاورزی می‌پذیرند، دلایل زیر را ارائه می‌کنند:

- اندازه‌گیری به بهای تمام‌شده تاریخی، قابلیت اتکای بیشتری دارد زیرا بهای تمام‌شده تاریخی حاصل معاملات آگاهانه و بیطرفانه است و از این رو، شواهد کافی را در سود ارزش بازار در مقطع زمانی مربوط فراهم می‌کند و به‌نحو مستقلی قابل رسیدگی است.

- گاهی، ارزش منصفانه به‌نحو قابل اتکا محاسبه شدنی نیست و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی ممکن است از طریق ارائه اطلاعاتی که به‌عنوان ارزش منصفانه ارائه شده اما مبتنی بر مفروضات جانبدارانه و

غیرقابل رسیدگی است گمراه شوند.

- اطلاعات مربوط به ارزش منصفانه را می‌توان به‌صورتی غیر از نشان دادن یک رقم تنها در صورتهای مالی و به‌صورت مفصلتر نیز ارائه کرد.

- قیمت‌های بازار اغلب متغیر و چرخشی است و به‌عنوان شاخص و مبنای اندازه‌گیری مناسب نیست.

- ممکن است محاسبه ارزش منصفانه در هر تاریخ ترازنامه به‌ویژه در زمان ارائه، توأم با گزارشهای میان‌دوره‌ای، هزینه زیادی داشته باشد.

- بهای تمام‌شده به‌خوبی برای عموم شناخته شده است و مورد استفاده قرار می‌گیرد و به‌منظور انطباق با سایر استانداردهای حسابداری، داراییهای زنده نیز باید به بهای تمام‌شده ارزشگذاری شود.
- ارزشگذاری بر مبنای بهای تمام‌شده، زمینه‌های ارزشیابی غییرذهنی و سازگارتی را فراهم می‌کند.

- در بسیاری از کشورها، در مورد برخی از اقلام داراییهای زنده ممکن است بازار فعال وجود نداشته باشد؛ در چنین مواردی، اندازه‌گیری ارزش منصفانه خصوصاً در طی دوره رشد نمی‌تواند قابل اتکا باشد.

- در خصوص برخی از اقلام داراییهای زنده که دوره رشد طولانی دارند بازارهای فعال وجود ندارد.

- ارزش منصفانه داراییهای زنده و محصولات کشاورزی را نمی‌توان قبل از موعد برداشت^{۳۰} تعیین کرد. منظور از برداشت، جداسازی محصول از دارایی زنده و یا متوقف کردن فرایند رشد و زندگی یک دارایی زنده است.

- استفاده از ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی مورد انتظار به‌دلیل مبتنی بودن بر مفروضات ذهنی، معیارهای قابل اتکا برای تعیین ارزش منصفانه داراییهای زنده فراهم نمی‌کند.

- ارزشگذاری بر مبنای ارزش منصفانه منجر به شناسایی درآمد و هزینه‌های تحقق نیافته می‌شود که این امر با اصول مندرج در استانداردهای حسابداری در خصوص شناخت درآمد مغایر است.

- قیمت‌های بازار در تاریخ ترازنامه ممکن

مواقعی که امکان محاسبه ارزش منصفانه دارایی زنده

به‌نحو قابل اتکا وجود نداشته باشد و دستیابی به قیمت و

بهای مبتنی بر بازار دارایی زنده میسر نگردد، دارایی را باید

براساس بهای تمام‌شده پس از کسر هرگونه استهلاک

انباشته و زیان تقلیل ارزش انباشته شناسایی کرد

است رابطه نزدیکی با قیمتهایی که داراییها براساس آن به فروش می‌رسد نداشته باشد و امکان دارد در بسیاری از موارد، ارقام داراییهای زنده به منظور فروش نگهداری نشود.

خلاصه و نتیجه‌گیری

فرایند ثبت یک قلم در حسابها و درج آن در متن صورتهای مالی به‌عنوان یکی از عناصر حسابداری، مانند دارایی، بدهی، درآمد یا هزینه را شناخت می‌نامند. ارقام شناسایی شده باید شرح و مبلغ معین داشته و در حواصل جمع یکی از سرفصلهای صورتهای مالی منظور شده باشند. ضوابط شناخت یک قلم به‌عنوان یکی از عناصر حسابداری، انطباق آن بر تعریف یکی از عناصر حسابداری، قابلیت اندازه‌گیری ارزش آن بر حسب پول و برخورداری اطلاعات مربوط به آن از دو ویژگی کیفی مربوط بودن و قابل اعتماد بودن، به‌نحوی متعادل است. در فرایند تعیین آثار مالی هر فعالیت اقتصادی، بخش ارزش هر قلم بر حسب پول و در نهایت انتساب مبلغ به هر یک از ارقام عناصر حسابداری، **اندازه‌گیری** نامیده می‌شود. خاصه مشترک تمام عناصر حسابداری **ارزش** است که طبق مفروضات حسابداری، بر حسب واحد پول به‌عنوان مقیاس مشترک اندازه‌گیری می‌شود. شاخص ارزش کالاها و خدمات، قیمت آنها در زمان انجام معاملات یا مبادلات است و این ارزش در تاریخ معامله، مساوی قیمت تحقق‌یافته یا ارزش تاریخی است اما با گذشت زمان وقوع رویدادهای گوناگون، قیمت نسبی کالاها و خدمات تغییر می‌کند و در نتیجه قیمت تحقق یافته تاریخی ممکن است شاخص مناسبی برای ارزش نباشد.

اخیراً کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ را با عنوان **کشاورزی** ارائه کرده است. این استاندارد یک مدل ارزش منصفانه را به حسابداری کشاورزی معرفی می‌کند که این موضوع، تغییر روش عمده‌ای از مدل سنتی بهای تمام‌شده

است. در این استاندارد، داراییهای زنده و محصولات کشاورزی به بهای اولیه اندازه‌گیری و متعاقباً در تاریخ ترازنامه به ارزش منصفانه منهای هزینه‌های نقطه فروش شناسایی می‌شود و در آن این پیشفرض قابل رد وجود دارد که ارزش منصفانه را می‌توان در مورد تمام داراییهای زنده و محصولات کشاورزی اعمال کرد و فقط در صورت در اختیار نداشتن قیمتهای بازار و غیرقابل اتکا بودن قیمتهای جایگزین ارزش منصفانه، به‌کارگرفتن این روش توصیه شده است.

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در تدوین استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ با عنوان **کشاورزی** با توجه به مطالب پیشگفته و بررسی آرای مختلف موجود، به این نتیجه رسیده است که برای ارزشیابی داراییهای زنده و محصولات کشاورزی باید مدل ارزش منصفانه با توجه به ماهیت و ویژگیهای منحصر به‌فرد آن مورد عمل قرار گیرد. این هیئت همچنین اعتقاد دارد که در برخی از موارد نمی‌توان ارزش منصفانه را به‌نحو قابل اتکایی محاسبه کرد. به نظر هیئت، در مواردی که قیمت یا ارزشهای مبتنی بر بازار وجود ندارد، لازم است ارزشگذاری داراییهای زنده و محصولات کشاورزی بر مبنای بهای تمام‌شده پس از کسر استهلاک انباشته و زیان انباشته کاهش ارزش صورت گیرد. هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری در تدوین استاندارد حسابداری مربوط به داراییهای زنده و محصولات کشاورزی با توجه به این که در صورت وجود بازارهای فعال، روش ارزش منصفانه این امکان را فراهم می‌آورد که قابلیت مقایسه و درک بهتری وجود داشته باشد، با این تفکر که روش منصفانه به‌عنوان روش اصلی و مدل بهای تمام‌شده به‌عنوان روش جایگزین مجاز در نظر گرفته شود نیز مخالف است.

منابع:

- 1- Canadian Institute of Chartered Accountants, **Accounting and Financial Reporting by Agricultural Producers**, A Research Study, 1986, Chapter 1

- 2- International Accounting Standards Board, IAS 41, **Agriculture**, 2001
- 3- Hendriksen, Eldon S. and Micheal F. VanBrada, **Accounting Theory**, 5th ed., Richard D. Irwin, Inc., Burr Ridge, Ill, 1992
- 4- Riley, Simon, IAS 41, **Agriculture**, ACCA Student Accountant, March 2002, PP. 16-91
- ۵- امیر اصلانی، حامی، **مبانی نظری برای اندازه‌گیری داراییها**، مقاله منتشر نشده
- ۶- قوامی، محمدعلی، **حسابداری و حسابداری واحدهای تولیدکننده محصولات کشاورزی و تعاونیهای کشاورزی**، سازمان حسابداری، مدیریت بررسیهای فنی و حرفهای، نشریه ۱۳۳، ۱۳۷۸
- ۷- کمیته فنی، **استانداردهای حسابداری: مفاهیم نظری گزارشگری مالی**، سازمان حسابداری، نشریه ۱۴۵، ۱۳۸۰
- ۸- هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، **مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران**، سازمان حسابداری، نشریه شماره ۱۳، ۱۳۷۶

پانوشتهها:

- 1- Agricultural Activity
- 2- Biological Assets
- 3- Growth
- 4- Degeneration
- 5- Procreation
- 6- Biological Transformation
- 7- Input Values
- 8- Output Values
- 9- Verifiability
- 10- Current Input Costs
- 11- Replacement Costs
- 12- Appraisal Value
- 13- Fair Value
- 14- Discounted Future Input Costs
- 15- Net Realizable Value (NRV)
- 16- Current Cash Equivalent
- 17- Liquidation Values
- 18- Impairment of Value
- 19- Discounted Future Cash Receipts or Service Potentials
- 20- Financial Accounting Standards Board, **Statements of Financial Accounting Concepts No.5, Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises**, Stamford, 1984
برای مطالعه این بیانیه به‌منبع زیر مراجعه شود:
تیموری، حبیباله، شناسایی درآمد به همراه ترجمه بیانیه شماره ۵ مفاهیم حسابداری مالی FASB، سازمان حسابداری، نشریه شماره ۱۴۲، چاپ اول، بهمن ۱۳۷۹، ص ۲۴۷-۱۸۹
- 21- Financial Accounting Standards Board, **Statements of Financial Accounting Concepts No.7, Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurement**, Norwalk, 2000
- 22- Accounting Standards Board, **Statement of Principles for Financial Reporting**, London, 1990, Chapter 6
- 23- Mixed Measurement Systems
- 24- Fair Value Less Estimated Point of Sale Costs
- 25- Active Market
- 26- Quoted Price
- 27- Homogeneous
- 28- Sector Benchmarks
- 29- Present Value of Expected Net Cash Flows
- 30- Harvest