

استاندارد حسابداری شماره 26
فعالیت‌های کشاورزی

hamrahhesab.ir

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

فهرست مندرجات

شماره بند	
1 - 4	• دامنه کاربرد
	• تعاریف
5 - 8	- تعاریف مرتبط با کشاورزی
9 - 11	- تعاریف عمومی
12 - 22	• شناخت و اندازه‌گیری
23 - 25	• درآمدها و هزینه‌های ناشی از اندازه‌گیری به‌ارزش منصفانه
26 - 29	• عدم امکان اندازه‌گیری ارزش منصفانه به‌گونه‌ای اتکا پذیر
30	• کمک‌های بلاعوض دولت
31 - 41	• افشا
42	• تاریخ اجرا
43	• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری
	• پیوست شماره 1: نمونه صورتهای مالی
	• پیوست شماره 2: مبانی نتیجه‌گیری

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

این استاندارد باید باتوجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکار گرفته شود.

دامنه کاربرد

1. کاربرد این استاندارد در حسابداری موارد زیر الزامی است، مشروط بر اینکه به فعالیت کشاورزی مربوط باشد :

الف. داراییهای زیستی، و

ب. تولید کشاورزی در زمان برداشت.

2. این استاندارد در موارد زیر کاربرد ندارد :

الف. زمین مربوط به فعالیت کشاورزی (به استاندارد حسابداری شماره 11 با عنوان داراییهای ثابت مشهود مراجعه شود)، و

ب. داراییهای نامشهود مربوط به فعالیت کشاورزی (به استاندارد حسابداری شماره 17 با عنوان داراییهای نامشهود مراجعه شود).

3. این استاندارد در مورد تولید کشاورزی، یعنی محصول برداشت شده از داراییهای زیستی واحد تجاری، تنها در زمان برداشت، کاربرد دارد. بعد از زمان برداشت، تولید کشاورزی تابع الزامات استاندارد حسابداری شماره 8 با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا یا سایر استانداردهای حسابداری مربوط خواهد بود. بنابراین، این استاندارد به فراوری محصولات کشاورزی بعد از زمان برداشت مربوط نمی‌شود؛ برای مثال، فرایند فراوری انگور تا سرکه توسط باغدار پرورش دهنده انگور مشمول این استاندارد نیست. هرچند چنین فرایندی می‌تواند به‌طور منطقی و طبیعی فعالیت کشاورزی محسوب شود و با دگردیسی زیستی تا حدی مشابه باشد، اما این نوع فراوری در این استاندارد در تعریف فعالیت کشاورزی قرار نمی‌گیرد.

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

4. جدول زیر نشان دهنده نمونه‌هایی از داراییهای زیستی، تولیدات کشاورزی و محصولات است که از فراوری پس از برداشت حاصل می‌شود :

داراییهای زیستی	تولیدات کشاورزی	محصولات فراوری شده بعد از برداشت
گوسفند	پشم	نخ ، فرش
گله شیری	شیر	پنیر
گوساله	گوشت	سوسیس
مرغ تخم‌گذار	تخم مرغ	محصولات غذایی
ماهی	گوشت	کنسرو ماهی
تاکستان	انگور	سرکه
درخت سیب	سیب	کمپوت
گیاهان	پنبه	نخ ، پارچه
	نیشکر	شکر
بوته چای	برگ چای	چای خشک
درختان جنگل مصنوعی	تنه درخت	الوار

تعاریف

تعاریف مرتبط با کشاورزی

5. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص شده زیر به کار رفته است :

- فعالیت کشاورزی : عبارت است از مدیریت بر دگردیسی داراییهای زیستی برای فروش، تبدیل به تولید کشاورزی یا افزایش داراییهای زیستی.
- دگردیسی : شامل فرایندهای رشد، تحلیل، تولید و تولید مثل است که به تغییرات کیفی یا کمی دارایی زیستی می‌انجامد.

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

- دارایی زیستی : عبارت است از حیوان یا گیاه زنده.
- تولید کشاورزی : عبارت است از محصول برداشت شده از داراییهای زیستی واحد تجاری.
- گروهی از داراییهای زیستی : عبارت است از مجموعه حیوانات یا گیاهان زنده مشابه.
- برداشت : عبارت است از جداسازی تولید کشاورزی از دارایی زیستی یا پایان دادن به فرایند زندگی دارایی زیستی.
- دارایی زیستی مولد : عبارت است از یک دارایی که به قصد تولید مثل، اصلاح نژاد و یا تولید کشاورزی، با حفظ حیات دارایی زیستی، نگهداری می‌شود و قابلیت برداشت در بیش از یک سال را دارد.
- دارایی زیستی غیر مولد : به طبقه‌ای از داراییهای زیستی گفته می‌شود که واجد شرایط تعیین شده برای داراییهای زیستی مولد نیست.

6. فعالیت کشاورزی شامل انواع گوناگونی مانند پرورش احشام، درختکاری، کاشت گیاهان

یک ساله یا چند ساله، زراعت، کاشت درختان میوه و نهالستان، پرورش گل و پرورش آبزیان است. برخی ویژگیهای مشترک این فعالیتها به شرح زیر می‌باشد :

الف. قابلیت تغییر. حیوانات و گیاهان زنده به صورت بالقوه توانایی دگردیسی زیستی دارند،

ب. مدیریت تغییر. مجموعه فعالیتهایی که از طریق بهینه‌سازی و ایجاد شرایط لازم (از قبیل سطوح تغذیه، رطوبت، درجه حرارت، کود و نور) فرایند دگردیسی را تسهیل می‌کند. چنین مدیریتی فعالیت کشاورزی را از سایر فعالیتها متمایز می‌سازد. برای مثال، بهره‌برداری از منابعی که مدیریت نمی‌شود (از قبیل ماهیگیری در دریاها و رودخانه‌ها و قطع درختان جنگلی بدون انجام وظایف احیاء) فعالیت کشاورزی نیست، و

ج. اندازه‌گیری تغییر. تغییرات کیفی (برای مثال، اصلاح نژاد، درجه غلظت، رسیده بودن، پوشش چربی، میزان پروتئین و مقاومت بافتی) یا تغییرات کمی (برای مثال، تولید مثل، وزن، ابعاد حجمی، طول یا قطر الیاف و تعداد جوانه) ناشی از دگردیسی به عنوان شاخصهای فعالیت معمول مدیریت، اندازه‌گیری و نظارت می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

7. دگردیسی به یکی از نتایج زیر منجر می‌شود :
- الف. تغییرات در دارایی از طریق رشد (افزایش کمی و کیفی حیوان یا گیاه)، تحلیل (کاهش در کمیت یا افت کیفیت حیوان یا گیاه) یا تولید مثل (تکثیر حیوان یا گیاه زنده) یا
- ب. تولید محصول کشاورزی از قبیل برگ چای، پشم و شیر.
8. داراییهای زیستی غیر مولد اقلامی هستند که به عنوان تولید کشاورزی برداشت می‌شوند یا به عنوان داراییهای زیستی به فروش می‌رسند. دامهای گوشتی، دامهای آماده فروش، ماهی پرورشی، غلات در جریان رشد از قبیل ذرت و گندم، و درختان پرورشی جهت تهیه الوار نمونه‌هایی از داراییهای زیستی غیر مولد می‌باشد. داراییهای زیستی مولد از جمله شامل اقلامی مانند دامهای شیری، تاکستانها، درختان میوه و مرغهای تخم‌گذار است.

تعاریف عمومی

9. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر به کار رفته است:
- بازار فعال : عبارت است از بازاری که کلیه شرایط زیر را دارد:
 - الف. اقلام مبادله شده در بازار متجانس هستند،
 - ب. معمولاً خریداران و فروشندگان مایل در هر زمان وجود دارند، و
 - ج. قیمتها برای عموم قابل دسترسی است.
 - مبلغ دفتری : مبلغی است که دارایی به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می‌شود.
 - ارزش منصفانه : مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله یا یک بدهی را تسویه کنند.
10. در این استاندارد، اقلام متجانس به مجموعه‌ای از اقلام نظیر لبنیات، غلات، دانه‌های روغنی، میوه و تره‌بار، گل، دام، طیور، ماهیها و آبزیان و ... اطلاق می‌شود که به واسطه خصوصیات همانند، قابل گروه‌بندی است.

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

11. ارزش منصفانه یک دارایی مبتنی بر مکان و شرایط فعلی آن است. برای مثال، ارزش منصفانه یک گله در مزرعه معادل با قیمت همان گله در بازار مربوط پس از کسر مخارج حمل و سایر مخارج رساندن گله به آن بازار است.

شناخت و اندازه‌گیری

12. واحد تجاری باید دارایی زیستی یا تولید کشاورزی را فقط زمانی شناسایی کند که :
- الف. کنترل دارایی را در نتیجه رویدادهای گذشته بدست آورده باشد ،
 - ب. جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط به دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و
 - ج. ارزش منصفانه یا بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.
13. دارایی زیستی مولد باید بر مبنای بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته یا مبلغ تجدید ارزیابی ، به عنوان نحوه عمل مجاز جایگزین ، منطبق با الزامات استاندارد حسابداری شماره 11 با عنوان " داراییهای ثابت مشهود " شناسایی و گزارش شود.
14. به استثنای دارایی زیستی غیر مولد خریداری شده که تنها در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می‌شود ، داراییهای زیستی غیر مولد باید در شناخت اولیه و در تاریخ ترازنامه به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود بجز در مورد توضیح داده شده در بند 26 که نمی‌توان ارزش منصفانه را به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری کرد.
15. تولید کشاورزی باید در زمان برداشت به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود. ارزش تعیین شده مزبور هنگام به‌کارگیری استاندارد حسابداری شماره 8 با عنوان " حسابداری موجودی مواد و کالا " یا استاندارد حسابداری دیگری ، بهای تمام شده آن محصول محسوب می‌شود.
16. مخارج زمان فروش شامل حق‌الزحمه پرداختی به واسطه‌ها، مالیات و عوارض مربوط می‌باشد.
17. تعیین ارزش منصفانه برای دارایی زیستی غیر مولد یا تولید کشاورزی می‌تواند از طریق گروه‌بندی بر اساس خاصه‌های بارز آنها، برای مثال، بر حسب سن یا نژاد، تسهیل گردد. واحد تجاری، آن دسته از خاصه‌هایی را انتخاب می‌کند که در بازار به عنوان مبانی قیمت‌گذاری دارایی استفاده می‌شود.

18. واحدهای تجاری غالباً قراردادهایی منعقد می‌کنند که به موجب آنها داراییهای زیستی غیر مولد یا تولید کشاورزی خود را در آینده بفروشند. قیمتهای قرارداد برای تعیین ارزش منصفانه الزاماً مربوط نیست، زیرا ارزش منصفانه منعکس‌کننده ارزش در بازار جاری است که در آن خریدار و فروشنده مطلع و مایل معامله می‌کنند. در نتیجه، ارزش منصفانه دارایی زیستی غیر مولد یا تولید کشاورزی الزاماً به علت وجود قرارداد تعدیل نمی‌شود. در برخی موارد، قرارداد فروش دارایی زیستی غیر مولد یا تولید کشاورزی ممکن است قراردادی زیانبار باشد. در این صورت زیان ناشی از قرارداد یعنی مازاد مخارج اجتناب‌ناپذیر ایفای تعهدات مربوط به قرارداد نسبت به منافع حاصل از آن، به عنوان ذخیره شناسایی می‌شود.

19. در صورتی که بازار فعالی برای دارایی زیستی غیر مولد یا تولید کشاورزی وجود داشته باشد، مظنه بازار مبنای مناسبی برای تعیین ارزش منصفانه است. در صورت دسترسی واحد تجاری به بازارهای فعال متعدد، از مربوط ترین بازار استفاده می‌شود. برای مثال، اگر واحد تجاری به دو بازار فعال دسترسی داشته باشد، قیمت موجود در بازاری را انتخاب خواهد کرد که انتظار دارد از آن استفاده کند.

20. در صورتی که بازار فعالی وجود نداشته باشد، واحد تجاری از یک یا چند مورد زیر، به شرط دسترسی، برای تعیین ارزش منصفانه استفاده می‌کند:

الف. قیمتهای تضمینی اعلام شده توسط دولت،

ب. آخرین قیمت معامله در بازار، مشروط بر این که در فاصله زمانی بین تاریخ آن معامله و تاریخ ترازنامه تغییر قابل ملاحظه‌ای در شرایط اقتصادی رخ نداده باشد،

ج. قیمتهای بازار داراییهای مشابه با در نظر گرفتن تعدیلاتی که تفاوتها را منعکس می‌کند، و

د. معیارهای خاص مانند ارزش میوه براساس جعبه و ارزش گله گوشتی بر حسب کیلوگرم گوشت.

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

21. در برخی موارد، منابع اطلاعاتی مندرج در بند 20 ممکن است بیانگر نتایج متفاوت برای تعیین ارزش منصفانه دارایی زیستی غیر مولد یا تولید کشاورزی باشد. واحد تجاری، دلایل چنین تفاوت‌هایی را به منظور دستیابی به قابل‌اتکاترین برآورد ارزش منصفانه، از میان دامنه‌ای از برآوردهای منطقی نسبتاً نزدیک به هم، در نظر می‌گیرد.

22. بعضی اوقات ممکن است بهای تمام شده به ارزش منصفانه نزدیک باشد، به ویژه در مواقعی که :

الف. از زمان تحمل بهای تمام شده اولیه، دگردیسی زیستی کمی صورت گرفته باشد، یا

ب. انتظار نرود دگردیسی زیستی تأثیر با اهمیتی بر قیمت داشته باشد.

درآمدها و هزینه‌های ناشی از اندازه‌گیری به ارزش منصفانه

23. درآمد ناشی از شناخت اولیه دارایی زیستی غیر مولد به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش و نیز درآمد یا هزینه ناشی از تغییر در ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش دارایی زیستی غیرمولد، باید در سود و زیان دوره وقوع منظور شود.

24. درآمد ممکن است در زمان شناخت اولیه یک دارایی زیستی غیر مولد ایجاد شود. با توجه به اینکه داراییهای زیستی غیر مولد خریداری شده در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می‌شود، بنابراین درآمد ناشی از شناخت اولیه، مربوط به مواردی غیر از خرید می‌باشد که از جمله می‌توان به تولد یک گوساله گوشتی اشاره کرد.

25. درآمد یا هزینه ناشی از شناخت اولیه تولید کشاورزی به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش، باید در سود یا زیان دوره وقوع منظور شود.

عدم امکان اندازه‌گیری ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکا پذیر

26. این پیش فرض وجود دارد که ارزش منصفانه دارایی زیستی غیر مولد را می‌توان به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری کرد. به هر حال پیش فرض یاد شده تنها در شناخت اولیه دارایی زیستی غیر مولدی که قیمت یا ارزش بازار آن در دسترس نیست و سایر برآوردهای ارزش منصفانه

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

آن به وضوح غیرقابل اتکا است، می‌تواند مصداق نداشته باشد. در این موارد، دارایی زیستی غیر مولد باید به بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش، اندازه‌گیری شود. در هر زمان که بتوان ارزش منصفانه چنین دارایی را به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری کرد، واحد تجاری باید آن را به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری کند.

27. واحد تجاری که در یک مقطع دارایی زیستی غیر مولد را بر مبنای ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری کرده باشد، تا زمان حذف یا واگذاری، اندازه‌گیری دارایی یاد شده را بر همین مبنا ادامه می‌دهد.

28. در تمامی موارد، واحد تجاری تولید کشاورزی را در زمان برداشت، به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری می‌کند. این استاندارد منعکس‌کننده این دیدگاه است که ارزش منصفانه تولید کشاورزی در زمان برداشت همواره می‌تواند به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری شود.

29. واحد تجاری در تعیین بهای تمام شده و کاهش ارزش تولید کشاورزی پس از برداشت، الزامات مندرج در استاندارد حسابداری شماره 8 با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا را بکار می‌گیرد.

کمک‌های بلاعوض دولت

30. نحوه عمل حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت مربوط به داراییهای زیستی، تابع الزامات استاندارد حسابداری شماره 10 با عنوان حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت است. در مواردی که دارایی زیستی توسط دولت به عنوان کمک بلاعوض در اختیار واحد تجاری قرار می‌گیرد، کمک بلاعوض دولت معادل ارزش منصفانه دارایی زیستی پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش در زمان شناخت اولیه است. نحوه عمل در مورد تغییرات ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیر مولد پس از شناخت اولیه تابع رویه مندرج در بند 23 این استاندارد است.

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

افشا

31. واحد تجاری باید مبلغ دفتری داراییهای زیستی مولد و غیر مولد خود را به صورت جداگانه در ترازنامه ارائه کند.
32. واحد تجاری باید موارد زیر را که در دوره جاری ایجاد شده است در صورت سود و زیان افشا کند :
- الف. جمع درآمدها یا هزینه‌های ناشی از شناخت اولیه تولید کشاورزی ،
 - ب. جمع درآمدها یا هزینه‌های ناشی از شناخت اولیه و تغییرات در ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش داراییهای زیستی غیرمولد ، و
 - ج. سود یا زیان ناشی از فروش تولید کشاورزی و داراییهای زیستی غیرمولد با ارائه فروش و بهای تمام شده انتسابی آن .
33. واحد تجاری باید اطلاعات تشریحی یا کمی زیر را در صورتهای مالی افشا کند :
- الف. ماهیت فعالیت‌های مرتبط با هر گروه از داراییهای زیستی ،
 - ب. مقادیر هر گروه از داراییهای زیستی غیر مولد در پایان دوره مالی ، و
 - ج. مبالغ دفتری و مقادیر داراییهای زیستی مولد به تفکیک در جریان رشد (مثلاً نابالغ) و در حال بهره‌برداری (مثلاً بالغ) .
34. واحد تجاری باید روشها و مفروضات عمده به کار گرفته شده در تعیین ارزش منصفانه هر گروه از تولید کشاورزی در زمان برداشت و هر گروه از داراییهای زیستی غیر مولد را افشا کند.
35. واحد تجاری باید مقدار و ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش تولید کشاورزی برداشت شده طی دوره که در زمان برداشت تعیین گردیده است را افشا کند.
36. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند :
- الف. مبالغ دفتری داراییهای زیستی که در رابطه با مالکیت آنها محدودیت وجود دارد و یا در وثیقه بدهیها قرار گرفته است ، و
 - ب. تعهدات مربوط به توسعه یا تحصیل داراییهای زیستی مولد.

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

37. واحد تجاری باید صورت تطبیقی از تغییرات مبالغ دفتری داراییهای زیستی غیر مولد در ابتدا و انتهای دوره را ارائه کند. درج اطلاعات مقایسه‌ای ضروری نیست. این صورت تطبیق باید شامل موارد زیر باشد:

الف. درآمدها یا هزینه‌های ناشی از تغییرات در ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش،

ب. افزایشهای ناشی از خرید،

ج. کاهشهای ناشی از فروش و طبقه‌بندی داراییهای زیستی غیرمولد که طبق استاندارد حسابداری شماره 31 با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است،

د. کاهشهای ناشی از برداشت، و

ه. سایر تغییرات.

38. سایر الزامات افشای مربوط به داراییهای زیستی مولد براساس استاندارد حسابداری شماره 11 با عنوان داراییهای ثابت مشهود خواهد بود.

39. فعالیت کشاورزی اغلب در معرض مخاطرات جوی، بیماریها و سایر مخاطرات طبیعی است. اگر رویدادی واقع شود که به لحاظ اندازه، ماهیت یا وقوع، آگاهی از آن برای تحلیل عملکرد واحد تجاری مفید باشد، ماهیت و مبلغ درآمد و هزینه مربوط طبق استاندارد حسابداری شماره 6 با عنوان گزارش عملکرد مالی افشا می‌شود. وقوع بیماری و ویروسی مهلک، سیل، خشکسالی یا سرمای شدید و هجوم حشرات نمونه‌های بارزی از این موضوع هستند.

40. در مواردی که اندازه گیری ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیر مولد به گونه‌ای اتکا پذیر میسر نباشد (رجوع شود به بند 26) واحد تجاری در پایان دوره مالی باید درخصوص این داراییها موارد زیر را افشا کند :

الف. شرحی از داراییهای زیستی غیر مولد ،

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

- ب . تشریح دلایل عدم امکان اندازه‌گیری به ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکا پذیر ،
- ج . در صورت امکان، دامنه برآوردهایی که به احتمال زیاد ارزش منصفانه در آن قرار می‌گیرد، و
- د . مبلغ دفتری ناخالص و کاهش ارزش انباشته در ابتدا و پایان دوره.
41. در صورتی که ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیر مولد که قبلاً به بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته اندازه‌گیری شده است طی دوره جاری به گونه‌ای اتکا پذیر قابل اندازه‌گیری باشد، واحد تجاری باید موارد زیر را در خصوص این داراییها افشا کند :
- الف . شرحی از داراییهای زیستی غیر مولد ،
- ب . تشریح این که چرا ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکا پذیر قابل اندازه‌گیری شده است ، و
- ج . آثار تغییر مبنای اندازه‌گیری.

تاریخ اجرا

42. الزامات این استاندارد حسابداری در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آن منتهی به 30 اسفند 1383 یا پس از آن می‌باشد، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

43. به استثنای موارد زیر، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 41 با عنوان کشاورزی نیز رعایت می‌شود :
- الف . براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 41 با عنوان کشاورزی، کلیه داراییهای زیستی باید به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود، مگر اینکه تعیین ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکا پذیر میسر نباشد. اما براساس این استاندارد، با توجه به شرایط محیطی کشور و نبود بازار فعال برای داراییهای زیستی مولد، این داراییها به بهای تمام شده طبق استاندارد حسابداری شماره 11 با عنوان داراییهای ثابت مشهود اندازه‌گیری می‌شود.

- ب . طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 41 با عنوان کشاورزی، کمک بلاعوض دولتی مربوط به داراییهای زیستی مولد که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش شناسایی می‌شود در صورتی که آن کمک مشروط نباشد

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

در زمان قابلیت وصول و در صورتی که مشروط باشد در زمان احراز شرایط مقرر به عنوان درآمد شناسایی می‌شود. اما براساس این استاندارد، تمام کمک‌های بلاعوض دولت در رابطه با دارایی‌های زیستی مولد طبق استاندارد حسابداری شماره 10 با عنوان کمک‌های بلاعوض دولت شناسایی می‌شود.

hamrahhesab.ir

پیوست شماره 1

نمونه صورتهای مالی

این پیوست به منظور آشنایی با نحوه اجرای بعضی از الزامات استاندارد حسابداری شماره 26 تهیه شده است و بخشی از استاندارد محسوب نمی‌شود.

در این پیوست خلاصه اهم رویه‌های حسابداری مربوط به داراییهای زیستی و تولیدات کشاورزی و همچنین نحوه ارائه داراییهای زیستی مولد و غیرمولد و تولیدات کشاورزی در ترازنامه همراه با افشای اطلاعات مرتبط در یادداشتهای توضیحی مشخص شده است. افزون براین نحوه ارائه تغییرات ارزش منصفانه در صورت سود و زیان و نحوه افشای هزینه‌های تولید در یادداشتهای توضیحی مشخص شده است. نمونه‌های مربوط به صورت جریان وجوه نقد و صورت سود و زیان جامع در استانداردهای مربوط مشخص شده است و به دلیل نبود تفاوت خاص، این نمونه‌ها در اینجا ارائه نشده است. این نمونه دربرگیرنده بخشی از صورتهای مالی است و نباید به عنوان یک مجموعه کامل و جامع در نظر گرفته شود.

پیوست شماره 1 (ادامه)
شرکت نمونه
ترازنامه
در تاریخ 29 اسفندماه 13×2

13×1/12/29	13×2/12/29	یادداشت	بدهیها و حقوق صاحبان سهام	13×1/12/29	13×2/12/29	یادداشت	داراییها
میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال		
			بدهیهای جاری :				داراییهای جاری :
180	155		حسابها و اسناد پرداختنی تجاری	80	100		موجودی نقد
140	110		سایر حسابها و اسناد پرداختنی	65	150		حسابها و اسناد دریافتنی تجاری
25	40		پیش دریافتها	75	85		سایر حسابها و اسناد دریافتنی
235	250		سود سهام پرداختنی	330	300		داراییهای زیستی غیر مولد
100	80		تسهیلات مالی دریافتی	180	145		موجودی مواد و کالا
				40	45		سفارشات و پیش پرداختها
680	635		جمع بدهیهای جاری	770	825		جمع داراییهای جاری
			بدهیهای غیرجاری :				داراییهای غیر جاری :
80	90		حسابها و اسناد پرداختنی بلندمدت	800	900		داراییهای زیستی مولد
140	230		تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	950	810		سایر داراییهای ثابت مشهود
220	320			30	45		سایر داراییها
200	235		ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان				
420	555		جمع بدهیهای غیرجاری	1,780	1,755		جمع داراییهای غیرجاری
			حقوق صاحبان سهام :				
1,200	1,200		سرمایه (×× سهم ××× ریالی تمام پرداخت شده)				
70	80		اندوخته قانونی				
30	30		سایر اندوختهها				
150	80		سود (زیان) انباشته				
1,450	1,390		جمع حقوق صاحبان سهام				
2,550	2,580		جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام	2,550	2,580		جمع داراییها

یادداشتهای توضیحی ... تا ... مندرج در صفحات ... تا ... ، جزء لاینفک صورتهای مالی است.

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره 1 (ادامه)

شرکت نمونه

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به 29 اسفندماه 13×2

13×1	13×2		یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
700	840		ارزش منصفانه تولیدات کشاورزی
200	260		خالص افزایش ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیرمولد
900	1,100		
800		1,200	خالص فروش تولیدات کشاورزی و داراییهای زیستی غیرمولد
(650)		(800)	بهای تمام شده انتسابی
150	400		
1,050	1,500		درآمدهای عملیاتی
(735)			هزینه‌های تولید
(91)		(1,223)	
(826)	(1,343)	(120)	هزینه‌های فروش، اداری و عمومی
224	157		سود عملیاتی
80		70	سود فروش داراییهای زیستی مولد
15		10	خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی
(45)		(50)	هزینه‌های مالی
50	30		
274	187		سود قبل از مالیات
(1)	(2)		مالیات*
273	185		سود خالص
گردش حساب سود (زیان) انباشته			
273	185		سود خالص
87	150		سود انباشته ابتدای سال
360	335		سود قابل تخصیص
			کسر می‌شود:
(10)	(10)		انتقال به اندوخته قانونی
(200)	(245)		سود سهام پرداختنی
150	80		سود انباشته در پایان سال

* مبلغ مالیات، مربوط به درآمد حاصل از فعالیت‌های غیرکشاورزی است.

یادداشت‌های توضیحی ... تا ... مندرج در صفحات ... تا ... ، جزء لاینفک صورتهای مالی است.

یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی

خلاصه اهم رویه‌های حسابداری

یادداشت ... - داراییهای زیستی غیرمولد (گوساله گوشتی) باتوجه به گروه سنی، نژاد و کیفیت به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش شناسایی می‌شود. مخارج برآوردی زمان فروش شامل کارمزد فروش، مالیات و عوارض مربوط می‌باشد. افزایش و کاهش ناشی از شناسایی داراییهای زیستی غیرمولد به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش در سود و زیان دوره وقوع منظور می‌شود.

یادداشت - تولیدات کشاورزی استحصال شده از داراییهای زیستی (گوشت، میوه و شیر) در زمان برداشت به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش شناسایی می‌شود. افزایش یا کاهش ناشی از شناخت اولیه تولیدات کشاورزی در سود و زیان دوره وقوع منظور می‌شود. ارزش منصفانه تعیین شده در زمان برداشت به عنوان بهای تمام شده تولیدات کشاورزی محسوب و تا زمان فروش، بر مبنای بهای تمام شده گزارش می‌شود.

یادداشت - داراییهای زیستی مولد (گله شیری و درختان میوه) بر مبنای بهای تمام شده شناسایی می‌شود. مخارج تولید در رابطه با داراییهای زیستی مولد تا زمان آماده‌سازی این داراییها برای آغاز بهره‌برداری به بهای تمام شده منظور می‌شود. این گونه مخارج پس از بهره‌برداری، تنها در صورتی به بهای تمام شده اضافه می‌شود که موجب افزایش عمر مفید دارایی یا بهبود اساسی در کیفیت بازدهی آنها شود. سایر مخارج تولید در دوره وقوع به سود و زیان منظور می‌شود.

یادداشت - داراییهای زیستی مولد با توجه به عمر مفید برآوردی داراییها و ارزش اسقاط براساس نرخها و روشهای زیر مستهلک می‌شود:

دارایی	دوره / نرخ استهلاک	روش
گله شیری	×× %	نزولی
درخت سیب	×× سال	خط مستقیم
درخت پسته	×× سال	خط مستقیم

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره 1 (ادامه)

شرکت نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی

سال مالی منتهی به 29 اسفندماه 13×2

یادداشت - داراییهای زیستی غیرمولد :

گوساله گوشتی		
مبلغ	مقدار	
میلیون ریال	تن	
330	29	در 13 × 1 / 12 / 29
100		خالص تغییرات در ارزش منصفانه
29		خرید
(99)		فروش
(50)		برداشت
(10)		سایر تغییرات
300	19/5	در 13 × 2 / 12 / 29

ارزش منصفانه گوساله گوشتی براساس مفروضات اصلی زیر تعیین شده است :

الف . تغییرات عمده‌ای در شرایط بازار در سال آینده انتظار نمی‌رود.

ب . تمام گوساله‌های گوشتی به‌طور زنده و در بازار ... به‌فروش خواهد رسید.

ج . برای تعیین ارزش منصفانه از میانگین قیمت فروش در 10 روز آخر سال مالی استفاده شده است.

یادداشت - موجودیهای مواد و کالا :

13 × 1		13 × 2		
خالص	خالص	ذخیره کاهش ارزش	بهای تمام شده	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
45	26	(14)	40	میوه
80	60	-	60	یونجه
55	59	-	59	جو
180	145	(14)	159	جمع

پیوست شماره 1 (ادامه)

شرکت نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی

سال مالی منتهی به 29 اسفندماه 13×2

یادداشت ... - داراییهای زیستی مولد

جدول بهای تمام شده و استهلاك انباشته داراییهای زیستی مولد بشرح زیر است :

مبلغ دفتری - میلیون ریال		استهلاک انباشته - میلیون ریال					بهای تمام شده - میلیون ریال					شرح اقلام
مانده در 13×1/12/29	مانده در 13×2/12/29	استهلاک انباشته				مانده در 13×1/12/29	مانده در 13×2/12/29	نقل و انتقالات و سایر تغییرات	داراییهای فروخته شده	داراییهای اضافه شده	مانده در 13×1/12/29	
		مانده در 13×2/12/29	نقل و انتقالات و سایر تغییرات	داراییهای فروخته شده	استهلاک دوره							
221	235	35	-	(2)	8	29	270	-	(30)	50	250	گاوه‌های شیری
140	180	45	-	(3)	10	38	225	5	(95)	137	178	گاوه‌های نر مولد
159	160	51	-	(4)	9	46	211	43	(47)	10	205	درختان میوه ثمردار
520	575	131	-	(9)	27	113	706	48	(172)	197	633	جمع
200	130						130	(5)	(65)	-	200	گوساله‌ها و تلیسه‌ها
80	195						195	(43)	-	158	80	درختان میوه قبل از ثمردهی
280	325						325	(48)	(65)	158	280	جمع
800	900	131	-	(9)	27	113	1,031	-	(237)	355	913	جمع کل

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره 1 (ادامه)

یادداشت - اطلاعات مقداری داراییهای زیستی مولد:

13×1	13×2	
		در حال بهره‌برداری:
124 رأس	130 رأس	گاوه‌های شیری
15 رأس	15 رأس	گاوه‌های نر
		درختان میوه ثمردار:
450 اصله	500 اصله	سیب
310 اصله	310 اصله	پسته
		قبل از بهره‌برداری:
72 رأس	75 رأس	گوساله‌ها و تلیسه‌ها
150 اصله	150 اصله	درختان پسته

یادداشت - مقدار و ارزش منصفانه تولیدات کشاورزی برداشت شده طی دوره بشرح زیر است :

شرح اقلام	مقدار	ارزش منصفانه در زمان برداشت
		میلیون ریال
گوشت	10 تن	50
میوه	40 تن	320
شیر	12 هزار لیتر	470
		<u>840</u>

ارزش منصفانه میوه و گوشت باتوجه به قیمت عمده فروشی به ترتیب در بازار و بازار تعیین شده است. شیر تولیدی شرکت تماماً به کارخانه ... فروخته می شود و ارزش منصفانه آن براساس قیمت فروش توافق شده با این کارخانه تعیین شده است.

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره 1 (ادامه)

یادداشت ... - هزینه‌های تولید :

13×1	13×2	
میلیون ریال	میلیون ریال	
340	462	هزینه‌های خوراک دام
48	120	هزینه‌های باروری
99	120	هزینه‌های بهداشتی
10	27	هزینه استهلاك دارایی‌های زیستی مولد
14	31	هزینه استهلاك تجهیزات تولیدی
25	26	هزینه کود و سم
370	600	هزینه دستمزد کارکنان
45	25	سایر هزینه‌های تولیدی
951	411	
	1	
(216)	(188)	مخارج تخصیص یافته به دارایی‌های زیستی مولد
735	223	
	1	

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره 2

مبانی نتیجه‌گیری

پیشینه

1. براساس مصوبه شماره 57 مورخ 1380/5/7 کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، کارهای تحقیقاتی لازم برای تدوین استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی توسط کارشناسان و گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردها شروع شد. در فرایند تحقیقات، فعالیت‌های زیرصورت گرفته است:

الف. بررسی روشهای حسابداری شرکتهایی که در زمینه کشاورزی فعالیت می‌کنند.

ب. مطالعه استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط مراجع حرفه‌ای معتبر.

ج. بررسی تحقیقات انجام شده در زمینه حسابداری فعالیت‌های کشاورزی.

د. نظرخواهی از برخی شرکتها که در زمینه کشاورزی فعالیت می‌کنند.

ه. تشکیل جلسات متعدد گروه کارشناسی برای جمع‌بندی نتایج تحقیقات.

2. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری براساس نتایج مطالعات انجام شده و همچنین استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 41 با عنوان کشاورزی، تدوین استاندارد حسابداری شماره 26 با عنوان فعالیت‌های کشاورزی را در دستور کار قرار داد و پس از حدود 30 جلسه بحث و تبادل نظر، متن پیشنهادی استاندارد تصویب شد.

دلایل تدوین استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی

3. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری به دلایل زیر تدوین استاندارد حسابداری مربوط به فعالیت‌های کشاورزی را ضروری تشخیص داده است:

الف. استفاده از روشهای حسابداری متفاوت توسط شرکتها برای معاملات و رویدادهای مشابه،

ب. مستثنی شدن فعالیت‌های کشاورزی از دامنه کاربرد بعضی از استانداردهای حسابداری

موجود (همانند استاندارد حسابداری شماره 8 با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا و

استاندارد حسابداری شماره 3 با عنوان درآمد عملیاتی)،

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره 2 (۱۴۱۴ه)

- ج . ماهیت خاص فعالیت‌های کشاورزی از جمله وجود دگردیسی زیستی، و
- د . هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی حسابداری با توجه به تدوین استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 41 با عنوان کشاورزی.

اندازه‌گیری داراییهای زیستی

- 4 . برای اندازه‌گیری داراییهای زیستی مربوط به فعالیت‌های کشاورزی دو رویکرد اصلی ارزش منصفانه و بهای تمام شده وجود دارد که هر کدام از این رویکردها مبتنی بر استدلالات خاصی است.
- 5 . کاربرد ارزش منصفانه برای اندازه‌گیری داراییهای زیستی مربوط به فعالیت‌های کشاورزی براساس استدلالات زیر است :
- الف . تغییرات ارزش منصفانه، آثار تغییرات ناشی از دگردیسی زیستی داراییهای زیستی را بهتر منعکس می‌کند،
- ب . الگوی زمانی وقوع مخارج در موارد زیادی با الگوی دگردیسی زیستی متفاوت است،
- ج . برای بسیاری از داراییهای زیستی بازار فعال وجود دارد و در نتیجه ارزش بازار قابل اتکا برای آنها وجود دارد،
- د . به دلیل مشکلات تخصیص هزینه‌ها در رویکرد بهای تمام شده، در برخی از مواقع ارزش منصفانه از بهای تمام شده قابل اتکاتر است، و
- ه . اطلاعات مبتنی بر ارزش منصفانه مربوط تر از اطلاعات مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی است.
- 6 . کاربرد بهای تمام شده برای اندازه‌گیری داراییهای زیستی مربوط به فعالیت‌های کشاورزی براساس استدلالات زیر است :
- الف . در بیشتر موارد، بهای تمام شده تاریخی از ارزش منصفانه قابل اتکاتر است، زیرا بهای تمام شده حاصل معاملات واقعی و دارای شواهد کافی است،

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره 2 (ادامه)

ب. ارزشهای منصفانه محصولات دارای نوسانات زیاد است و مبنای مناسبی برای اندازه‌گیری نیست،

ج. استفاده از ارزشهای منصفانه در هر دوره مالی هزینه تهیه اطلاعات را افزایش می‌دهد،

د. رویکرد بهای تمام شده رایج‌تر از رویکرد ارزشهای منصفانه است، و

ه. در مورد برخی داراییهای زیستی به‌ویژه داراییهای زیستی مولد بازار فعال وجود ندارد.

7. کمیته پس از انجام بررسیهای لازم به این نتیجه رسید که برای مقاصد اندازه‌گیری، داراییهای زیستی را به دو گروه داراییهای زیستی مولد و غیرمولد طبقه‌بندی کند. در مورد داراییهای زیستی مولد بازار فعالی هم‌اکنون وجود ندارد بنابراین استفاده از ارزش منصفانه به دلیل نبود ارزشهای بازار قابل اتکا به‌طور منظم مناسب نمی‌باشد. علاوه بر این شناسایی درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته داراییهای مولد در صورت سود و زیان یا صورت سود و زیان جامع مشکل‌آفرین است. به همین دلیل کمیته تشخیص داد که حسابداری داراییهای زیستی مولد بهتر است براساس استاندارد حسابداری شماره 11 با عنوان داراییهای ثابت مشهود انجام شود. اما داراییهای زیستی غیرمولد باید براساس ارزشهای منصفانه اندازه‌گیری شود مگر در موارد استثنایی که ممکن است اندازه‌گیری داراییهای زیستی غیر مولد براساس ارزشهای منصفانه، قابل اتکا نباشد.

8. یکی از روشهای تعیین ارزش منصفانه استفاده از جریانهای نقدی تنزیل شده می‌باشد. کمیته به دلایل زیر این روش را نپذیرفته است:

الف. برآورد جریانهای نقدی و همچنین نرخ تنزیل در محیط اقتصادی کشور بسیار قضاوتی خواهد بود و در اکثر موارد منجر به ارزشهای قابل اتکا نمی‌شود، و

ب. به دلیل گسترش دامنه قضاوت، زمینه تحریف صورتهای مالی تقویت می‌شود.

نحوه عمل مخارج زمان فروش

9. براساس این استاندارد داراییهای زیستی غیرمولد براساس ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری می‌شود. مخارج زمان فروش شامل حق‌الزحمه

استاندارد حسابداری شماره 26

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره 2 (۱۴۱۴ه)

پرداختی به واسطه‌ها، مالیات و عوارض مربوط می‌باشد. مخارج زمان فروش شامل هزینه حمل و سایر هزینه‌های لازم جهت انتقال دارایی به بازار نیست زیرا ارزش منصفانه در این استاندارد برابر ارزش بازار پس از کسر هزینه‌های حمل و سایر هزینه‌های لازم برای انتقال دارایی به بازار است.

10. مخارج زمان فروش به این دلیل کسر می‌شود که مبلغ دفتری دارایی باید نشان‌دهنده منافع اقتصادی مورد انتظار دارایی باشد. ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش نشان‌دهنده منافع اقتصادی است که انتظار می‌رود در تاریخ ترازنامه از دارایی بدست آید. کسر نکردن مخارج برآوردی زمان فروش موجب انتقال زیان به دوره‌های آتی می‌شود.

اندازه‌گیری تولیدات کشاورزی

11. طبق این استاندارد، تولیدات کشاورزی در زمان برداشت باید به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود. پس از برداشت، این مبلغ به عنوان بهای تمام شده انتسابی تولیدات کشاورزی محسوب می‌شود و حسابداری آن براساس استاندارد حسابداری شماره 8 با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا خواهد بود.

12. کمیته به دلیل وجود مشکلات تخصیص بهای تمام شده به تولیدات کشاورزی، هماهنگی مبنای اندازه‌گیری تولیدات کشاورزی برداشت شده از داراییهای زیستی غیرمولد با مبنای اندازه‌گیری این گونه داراییها، وجود ارزشهای منصفانه قابل اتکا و استفاده بعضی از شرکتها از روش ارزش منصفانه، به این نتیجه رسید که تولیدات کشاورزی در زمان برداشت باید براساس ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود. پس از زمان برداشت، برای هماهنگی روش اندازه‌گیری تولیدات کشاورزی با سایر موجودیها باید از روش بهای تمام شده طبق استاندارد حسابداری شماره 8 با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا استفاده شود.