



## مروری جامع بر حسابداری فعالیت‌های کشاورزی

کریم نخعی<sup>۱</sup>، علی امیرآبادی‌زاده<sup>۲</sup>، محمد عرب<sup>۳</sup>، امین عن‌دلیب<sup>۴</sup>، حسین آرزومندان<sup>۵</sup>

## چکیده

هدف پژوهش حاضر مروری جامع بر حسابداری فعالیت‌های کشاورزی می‌باشد. حسابداری فعالیت‌های کشاورزی دانشی است که با استفاده از آن، کشاورز می‌تواند تمام درآمدها و هزینه‌های تولید در یک واحد کشاورزی را در مراحل مختلف کاشت، داشت و برداشت را ثبت کند و اثر آن را روی سود و زیان مزرعه خود مورد بررسی قرار دهد. بررسی‌های این پژوهش نشان داد که واحدهای بزرگ کشاورزی را نمی‌توان با شیوه‌های سنتی دهقانان قدیم اداره کرد و چرخاندن امور آنها به نرم افزارهای جدیدی به خصوص در زمینه تهیه اطلاعات نیاز دارد. مدیران این بنگاه‌های کشاورزی برای اداره روزمره واحدها، قیمت‌گذاری محصولات، کنترل هزینه‌ها و در یک کلام تخصیص بهینه منابع، به اطلاعات مالی نیاز دارند که بخش اساسی آن محصول سیستم‌های حسابداری است. لذا توجه به مسائل حسابداری واحدهای کشاورزی بسیار مهم است. چنانچه بخش کشاورزی هم مانند سایر بخش‌ها از روش‌های حسابداری استاندارد شده استفاده کند، می‌توان انتظار داشت که کشاورزان، مشاوران مدیریت و اشخاص دیگری همچون موسسات مالی و دولتی، از مزایایی نظیر امکان تحلیل و تفسیر اطلاعات مالی به شکل کارآمد و مقایسه‌پذیری شاخص‌های عملکرد مزارع با محک‌های مقایسه‌پذیر در بخش کشاورزی برخوردار شوند.

واژه‌های کلیدی: کشاورزی، حسابداری کشاورزی.

## مقدمه

امروزه کشاورزی جایگاهی ویژه در اقتصاد ایران دارد و ارائه داده‌های سودمند در این زمینه به پیشبرد اهداف اقتصادی کشور کمک می‌کند. با وجود اهمیت نسبی بحث کشاورزی در اقتصاد بسیاری از کشورها و تعامل رو به رشد آن با سایر بخش‌ها، متأسفانه توجه چندانی به بحث حسابداری کشاورزی از سوی پژوهشگران، کارشناسان و استانداردگذاران نشده است (آرگیلس و اسلوف، ۲۰۰۱). با وجود این که یکی از بخش‌های عمده اقتصاد ایران را بخش کشاورزی تشکیل می‌دهد (کورکی نژاد و نجفی، ۱۳۸۷). این کم‌توجهی به حسابداری کشاورزی در ایران بیشتر به چشم می‌خورد در نتیجه اصول و رویه‌های حسابداری کنونی نمی‌تواند به گونه معمول و کارا بر اساس ویژگی‌های

<sup>۱</sup> استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بیرجند، ایران<sup>۲</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بیرجند، ایران<sup>۳</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بیرجند، ایران<sup>۴</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بیرجند، ایران<sup>۵</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بیرجند، ایران<sup>۶</sup> Argilés & Slof

کسب و کارهای کشاورزی نیازهای داده‌هایی مدیران این کسب و کار کشاورزان و سهامداران خود را پاسخگو باشد. در ایران یکی از استانداردهای حسابداری که از سوی سازمان حسابرسی تدوین شده است، مربوط به فعالیت‌های کشاورزی است و در مورد شرکت‌هایی که در زمینه کشاورزی فعالیت می‌کنند، لازم‌الاجرا است. مطابق با این استاندارد، فعالیت کشاورزی عبارت است از مدیریت بر دگردیسی دارایی‌های زیستی (حیوان یا گیاه زنده) برای فروش، تبدیل به تولید کشاورزی یا افزایش دارایی‌های زیستی. همچنین، دگردیسی را به عنوان فرآیندهای رشد، تحلیل، تولید و تولید مثل که به تغییرهای کیفی یا کمی دارایی زیستی می‌انجامد، تعریف می‌کنند. 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 (رضایی و همکاران، ۱۳۹۷). به دلیل ماهیت خاص فعالیت‌های کشاورزی، روش حسابداری آنها متفاوت از سایر فعالیت‌های دیگر می‌باشد. بخش کشاورزی ایران که عمدتاً بر پایه بهره‌برداران سنتی و کشاورزی در مزارع کوچک استوار است به منظور ارتقاء بهره‌وری در این بخش و بهبود کمی و کیفی محصولات کشاورزی لازم است که مدیریت مزارع، کارآمدتر از گذشته شود. دفاتر حسابداری واحدهای کشاورزی نشان می‌دهد که در مزارع با امکانات مشابه، تفاوت درآمد فقط بخاطر مدیریت صحیح در مزرعه می‌باشد (حسن پور، ۱۳۹۴).

2

### مروری بر پیشینه تحقیق

- جریبه و همکاران (۱۴۰۲) پژوهشی را با عنوان بررسی نقش شاخص‌های حسابداری زیست محیطی در عملکرد (زیست محیطی، اجتماعی و اخلاقی) تعاونی‌های کشاورزی انجام دادند. در این تحقیق از یک پرسشنامه ۹۱ سوالی برگرفته از تحقیق عزیز و همکاران (۱۴۰۰) که شش شاخص حسابداری زیست محیطی (تعهد مدیریت ارشد، استراتژی، عدم قطعیت، مشروعیت اجتماعی، کنترل و نظارت زیست محیطی، سیستم اطلاعات حسابداری)؛ و یک پرسشنامه عملکرد برگرفته از تحقیق زندی و فغانی (۱۳۹۷) عملکرد تعاونی‌ها را در سه حوزه عملکرد زیست محیطی، عملکرد اجتماعی و اخلاقی ارزیابی می‌کرد، استفاده شد. رویی و پایایی ابزارهای تحقیق مورد بررسی و تایید شدند. نتایج مدل‌های رگرسیونی چندگانه نشان داد که کلیه شاخص‌های ۶ گانه حسابداری زیست محیطی بر روی عملکرد تعاونی‌های کشاورزی در سه حوزه (زیست محیطی، اجتماعی و اخلاقی) تاثیر معناداری دارد. همچنین نتایج ضرایب استاندارد حاکی از آن است که شاخص کنترل و نظارت زیست محیطی ۲۵ درصد از عملکرد زیست محیطی؛ و شاخص مشروعیت اجتماعی ۲۵ درصد از عملکرد اجتماعی؛ و شاخص تعهد مدیریت ارشد ۳۶ درصد از عملکرد اخلاقی تعاونی‌های کشاورزی را تبیین و پیش‌بینی می‌کنند.
- سجادی (۱۴۰۲) پژوهشی را با عنوان نقش فرآیند حسابداری در بخش‌های مرتبط با کشاورزی انجام داد. محقق در این پژوهش نشان داد که نیاز است تا در بخش‌های کشاورزی فرآیند حسابداری اجرا شود که در نهایت حسابداری کشاورزی باید داده‌های با کیفیت مطلوب و مطابق با استانداردها جهت ارائه به استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی ارائه نماید.
- بادپا (۱۴۰۱) پژوهشی را با عنوان حسابداری ریسک فعالیت‌های کشاورزی انجام داد. بر اساس نتایج پژوهش، با توجه به اینکه فعالیت‌های کشاورزی با خطرات و عدم اطمینان بیشتری مواجه هستند و نقش مهمی در امنیت غذایی جامعه دارند، نیاز بیشتری به استفاده از اطلاعات حسابداری و تحلیل‌های مالی در تکنیک‌های مدیریتی شرکت دارند.

- بادپا (۱۴۰۱) پژوهشی را با عنوان کاربرد اطلاعات حسابداری و مالی در مدیریت ریسک‌فعالیت‌های کشاورزی انجام داد. نتایج پژوهش نشان داد کنترل و مدیریت ریسک بر اساس استانداردهای مدل مدیریت ریسک انجام میشود. در مدل‌های مدیریت ریسک، مراحل حسابداری ریسک مورد توجه قرار نگرفته است، اما این موضوع به معنای عدم استفاده از اطلاعات حسابداری برای کنترل و مدیریت ریسک نیست. بر اساس نتایج پژوهش، با توجه به اهمیت مدیریت ریسک در فعالیت‌های کشاورزی ضرورت دارد در مدل‌های مدیریت ریسک، حسابداری ریسک، انواع ریسک‌های اقتصادی مؤثر بر عملکرد شرکت و همچنین تحلیل‌های مالی مورد توجه قرار گیرند.
- شیخی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی را با عنوان شناسایی موانع اجرای سیستم حسابداری کشاورزی انجام دادند. جامعه آماری تحقیق حاضر را مدیران ارشد اداره کل جهاد کشاورزی استان تهران به تعداد ۷۴ نفر تشکیل میدهند که جهت بالا بردن اعتبار تحقیق کل جامعه به عنوان نمونه در نظر گرفته شده است. برای جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز تحقیق از ابزار پرسشنامه استفاده شده که پایایی آن با استفاده از آزمون آلفای کرونباخ مورد تایید قرار گرفت. جهت تحلیل اطلاعات بدست آمده از نرم افزار SPSS استفاده شد و نتایج حاکی از آن است که بین آگاهی و شناخت کافی از سیستم حسابداری کشاورزی، نیروی انسانی متخصص، حمایت دولت، توجه به ارزش اقتصادی دارایی زراعی و حمایت مدیران ارشد به عنوان متغیرهای مستقل و استقرار سیستم حسابداری کشاورزی به عنوان متغیر وابسته رابطه معنی داری وجود دارد.
- بیات (۱۴۰۰) پژوهشی را با عنوان اثرات بکارگیری حسابداری تعهدی در گزارشگری مالی دولت در بخش کشاورزی انجام داد. نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش نشان داد بازنگری در تشکیلات امور مالی، شماره گذاری و تعیین مراکز هزینه، جمع‌آوری سوابق و اطلاعات مالی، تطبیق وضع موجود با طرح جدید، پاسخگویی در حسابداری تعهدی، شفافیت در حسابداری تعهدی و بودجه ریزی عملیاتی بر گزارشگری مالی دولت در بخش کشاورزی مؤثر می‌باشد. همچنین نتایج نشان داد مولفه شفافیت در حسابداری تعهدی برابر است با میانگین رتبه ۵,۲۲ بیشترین تاثیر و تطبیق وضع موجود با طرح جدید با میانگین رتبه ۱,۳۲ دارای کمترین تاثیر بر گزارشگری مالی دولت در بخش کشاورزی می‌باشد.
- گرامی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی را با عنوان حسابداری کشاورزی زعفران انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که سودآوری زعفران از سال سوم به بعد خود را نشان میدهد و بیش از آن سرمایه و هزینه‌ی گزافی را علاوه بر زحمت فراوان باید صرف کرد تا کشت زعفران نتیجه بخش باشد. از آنجایی که درآمد کاشت زعفران قابل توجه بوده بسیاری از کشاورزان و دانش‌آموختگان این رشته، به سمت پرورش این گیاه روی آوردن. حتی در این زمینه طرح کاشت زعفران در منزل نیز اجرا شده و به موفقیت‌های چشمگیری دست یافته است. هرچند کاشت، داشت و برداشت زعفران، بسیار سخت و هزینه بر بوده و نیاز به سرمایه مالی و انسانی فراوان دارد اما به علت سودآوری و نیز حمایت‌های دولت از طرح‌های اقتصادی کشاورزی با رویکرد کشت کم‌آب، کاشت زعفران از بسیاری از جهات از سایر محصولات کشاورزی از توجیه اقتصادی مناسبی برخوردار است. زیرا زعفران برای پرورش نیاز چندانی به آب نداشته و در بیشتر مواقع آب باران کفاف آن را میدهد. همچنین زعفران گیاهی گرمسیری و چند ساله است، یعنی با هر بار کاشت پیاز زعفران، میتوان چندین بار از آن برداشت کرد.

## کشاورزی و اهمیت آن در اقتصاد

در ادبیات توسعه اقتصادی در مورد اهمیت و جایگاه بخش کشاورزی در فرآیند توسعه اقتصادی سخن بسیار رفته است. به ویژه این نقش در ابتدای توسعه اقتصادی از اهمیت بیشتری برخوردار است؛ زیرا بخش کشاورزی بزرگترین بخش در اقتصاد کشورهای در حال توسعه بوده و می‌تواند به شیوه‌های گوناگون مانند عرضه نیروی کار، سرمایه، تأمین مواد خام و ارزان بازار برای کالاهای تولیدی در بخش صنعت و تأمین ارز خارجی به توسعه اقتصادی کمک نماید (گاتاک و اینگرسنت<sup>۱</sup>، ۱۹۸۳). رشد بخش کشاورزی از راه مکانیسم‌های متفاوتی به گونه مستقیم و غیرمستقیم به عنوان موتور رشد بخش غیرکشاورزی به شمار می‌آید (جانسون و ملور<sup>۲</sup>، ۱۹۶۱؛ بلاک و تیمر<sup>۳</sup>، ۱۹۹۴). در فرایند توسعه اقتصادی به دلیل تغییرات ساختاری، سهم بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی کاهش و منابع از بخش کشاورزی به سمت فعالیت‌های صنعتی و خدماتی با بهره‌وری بالاتر روانه می‌شوند. اگر این منابع به بهره‌وری بالاتر بخش کشاورزی از این بخش رها شده و توسط بخش غیرکشاورزی از راه تقاضای پویا برای عوامل تولید جذب شوند، موجب استفاده کارآتر از منابع و رشد سریعتر اقتصادی خواهد شد (بلاک و تیمر، ۱۹۹۴). در اقتصادی که بخش کشاورزی قابلیت رشد و توسعه را داشته باشد، اگر سرمایه‌گذاری کافی برای مرتبط کردن بخش کشاورزی از یک سو به صنایع مصرفی (پیوندهای پیشین) و از سوی دیگر به عرضه کنندگان مواد اولیه و داده‌های بخش کشاورزی پیوندهای پسین انجام شود، توسعه صنعتی جامعه بر پایه توسعه بخش کشاورزی صورت می‌پذیرد و چون سبب ایجاد تقاضا برای محصولات صنعتی می‌گردد، می‌تواند به عنوان منبعی جهت تأمین سرمایه‌گذاری‌های صنعتی از محل مالیات‌ها و پس‌اندازهای کشاورزان باشد (جانسون و ملور، ۱۹۶۱). روی هم رفته بخش کشاورزی از راه رشد اقتصادی، کاهش فقر، تأمین امنیت غذایی، تأثیر بر محیط زیست در توسعه می‌اقتصادی هر کشور آثار می‌بسیار حیاتی دارد (احمد، ۱۳۸۲).

## ویژگی‌های مشترک فعالیت‌های کشاورزی

کشاورزی، دانش و هنر کشت گیاهان به منظور به دست آوردن محصول می‌باشد. کشاورزی مهم‌ترین پیشرفت در ظهور تمدن بشری غیرمهاجر بود. توسعه کشاورزی و پرورش حیوانات اهلی توسط انسان باعث افزایش غذای موجود و شکل‌گیری شهرها و تمدن‌ها شد. امروزه بیشتر محصولات کشاورزی در جهان از طریق کشاورزی متمرکز یا صنعتی تولید می‌شود که اساس آن کشت تک‌محصولی است. با این حال هنوز زندگی نزدیک به ۲ میلیارد انسان به کشاورزی معیشتی وابسته است. برخی ویژگی‌های مشترک فعالیت‌های کشاورزی به شرح زیر می‌باشد:

## ➤ قابلیت تغییر

حیوانات و گیاهان زنده به صورت بالقوه توانایی دگردیسی زیستی دارند.

<sup>1</sup> Gatack & Ingersent

<sup>2</sup> Johnston & Mellor

<sup>3</sup> Block & Timmer

## ➤ مدیریت تغییر

مجموعه فعالیت‌هایی که از راه بهینه‌سازی و ایجاد شرایط لازم (مانند سطوح تغذیه، رطوبت، درجه حرارت، کود و نور) فرآیند دگرذیسی 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.

## ➤ 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 لیاف و تعداد جوانه) ناشی از دگرذیسی به عنوان شاخص‌های فعالیت معمول مدیریت، اندازه‌گیری و نظارت می‌شود (رضایی و همکاران، ۱۳۹۷).

## ➤ مفهوم حسابداری فعالیت‌های کشاورزی و اهداف آن

حسابداری فعالیت‌های کشاورزی دانشی است که با استفاده از آن، کشاورز می‌تواند تمام درآمدها و هزینه‌های تولید در یک واحد کشاورزی را در مراحل مختلف کاشت، داشت و برداشت در یک دفتر یادداشت و ثبت کند و اثر آن را روی سود و زیان مزرعه خود مورد بررسی قرار دهد. کشاورزان می‌توانند با تجزیه و تحلیل حساب‌های مزرعه و لیست ارقام درآمد و هزینه ثبت شده در طول فصل رشد گذشته، تصمیم بگیرند که در طی فصل رشد آینده آیا همین روش‌های بکار برده شده در دوره قبل، سودآوری لازم را داشته و یا درآمدی که مزرعه داشته نسبت به هزینه آن مقرون به صرفه است یا اینکه باید اصلاحاتی در امور مزرعه انجام گیرد. حسابداری فعالیت‌های کشاورزی یک ابزار قوی برای مدیریت بهتر مزرعه می‌باشد که کشاورز را برای رسیدن به اهداف اصلی زیر یاری می‌نماید

➤ تعیین ارزش اقتصادی مزرعه یا واحد تولیدی

➤ تعیین درآمد ناخالص و سود و زیان مزرعه یا واحد تولیدی در یک دوره معین مثلاً یکسال

➤ فراهم آوردن آمار و اطلاعات لازم برای مدیر مزرعه جهت اتخاذ تصمیمات مربوط به امور واحد کشاورزی در آینده.

## ➤ روش‌های حسابداری فعالیت‌های کشاورزی

اولین قدم در حسابداری حسابداری فعالیت‌های کشاورزی ثبت ارقام دارایی موجود، هزینه و درآمدهای واحد است که برای این کار دو روش وجود دارد.

➤ روش ساده یا یک طرفه

➤ روش دوپل یا دو طرفه

ثبت ارقام به روش دوپل عمدتاً در حسابداری پیشرفته و واحدهای صنعتی و شرکت‌های دولتی و خصوصی کاربرد دارد. در حالیکه برای واحدهای کشاورزی حتی در کشورهای پیشرفته نیز از روش ساده یا یک طرفه استفاده می‌کنند. مزیت روش ساده این است که از اشتباه در دفترداری و ثبت حسابها تا حد ممکن جلوگیری می‌شود و بعلاوه ساده بودن آن بین کشاورزان بیشتر مرسوم است. از یک دفتر معمولی می‌توان برای ثبت دریافتی‌ها و پرداختی‌ها به روش ساده استفاده نمود. دریافتی‌ها همان درآمد حاصل از فروش محصولات زراعی، باغی و دامی است و پرداختی‌ها

همان هزینه‌های آب، اجاره زمین، کود، سم، تراکتور، کمباین، دستمزد کارگران، سوخت و غیره می‌باشد. معمولاً در حساب‌های مزرعه دریافتی‌ها و پرداختی‌ها به دو صورت نقدی (پولی) و غیر نقدی وجود دارد. همانطور که در یک واحد کشاورزی یا مزرعه، حساب‌های نقدی یعنی کلیه خرید و فروش‌ها به صورت نقدی وجود دارد، حساب‌های غیر نقدی هم مثل محصولاتی که در مزرعه تولید و توسط خانوار زارع مصرف می‌شود یا کارگران خانوادگی که به کار در واحد کشاورزی اشتغال دارند و دستمزدی دریافت نمی‌کنند، نیز وجود دارد که باید ارزش آن به ریال محاسبه گردد. لذا در دفتر حسابداری، کلیه دریافتی‌ها و پرداختی‌های نقدی و غیر نقدی ثبت می‌شود (حسن پور، ۱۳۹۴).

### نکات مهم در پیاده‌سازی سیستم حسابداری کشاورزی

برخی از نکات مهم در خصوص پیاده‌سازی یک سیستم حسابداری کارا و مفید در فعالیت‌های کشاورزی به شرح زیر می‌باشند (صداقت و دهشیری، ۱۳۹۰):

- 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 غیر مولد باید در سود و زیان دوره وقوع منظور گردد.
- بهای تمام شده تولیداتی که دارای منافع اقتصادی در آینده است به عنوان دارایی در ترازنامه و کلیه هزینه‌هایی که منافع اقتصادی آینده ندارند به محض وقوع به حساب هزینه‌های جاری منظور شوند.
- محصولات کشاورزی برداشت شده به عنوان موجودی کالا در صورت‌های مالی آورده می‌شود.
- موجودی کالا بر اساس حداقل بهای تمام شده هزینه‌های تولید محصول در یک سال یا ارزش بازار یا به قیمت فروش بعد از کسر هزینه‌های برآوردی فروش ارزش گذاری می‌شود.
- هر باغ 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 فرا رسد هزینه‌های سرمایه‌ای انباشته (بهای تمام شده) باید بر مبنای عمر مفید اقتصادی برآوردی باغ مستهلک شود.
- هزینه‌های به‌سازی زمین به استثنای هزینه‌های مکرر به حساب بهای تمام شده دارایی ثابت منظور می‌شود. هزینه‌های به‌سازی دائمی نباید مشمول استهلاک یا کاهش تدریجی شود زیرا عمر مفید آن نامشخص است. هزینه‌های آماده‌سازی با عمر محدود باید به حساب دارایی منظور و طی عمر مفید آن مستهلک شود.
- هزینه‌های داشت عبارتند از هزینه‌های مراقبت و نگهداری سالانه باغ‌ها و جایگزینی عادی درخت.
- طبق بیانیه شماره ۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی با عنوان "حسابداری هزینه‌های تحقیق و توسعه" کلیه هزینه‌های تحقیق و توسعه مربوط به محصولات جدید یا به‌سازی شده باید به محض تحقق به حساب‌های هزینه جاری منظور شود. این هزینه‌ها شامل هزینه اصلاح نژاد درخت است.
- هزینه‌های اداری و عمومی جزء بهای تمام شده ثبت نمی‌شود و به عنوان هزینه‌های غیر عملیاتی در صورت سود و زیان گزارش می‌شود.
- بهای تمام شده یک دارایی شامل قیمت خرید و هر گونه مخارج لازم مانند عوارض گمرکی، مالیات حق ثبت و محضری و دلالتی می‌باشد.

➤ خالص ارزش فروش، برابر با ارزش منصفانه بازار دارایی پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش است.

## ماهیت عملیات و رویه‌های حسابداری در بخش کشاورزی

### ➤ ماهیت عملیات

شرکت یک واحد تولید کننده محصولات کشاورزی است که به ویژه در زمینه کاشت؛ داشت؛ و برداشت محصولات کشاورزی فعالیت می‌کند. بدوا شرکت محصولات خود را به عمده فروشان و خرده فروشان محلی می‌فروشد.

### ➤ استفاده از برآورد

تهیه صورت‌های مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری مدیریت را ملزم به انجام برآوردها و مفروضاتی می‌کند که بر مبالغ دارایی‌ها و بدهی‌های گزارش شده و افسای دارایی‌ها و بدهی‌های احتمالی در تاریخ تهیه آن صورت‌های مالی و نیز مبالغ درآمدها و هزینه‌های واقع شده در دوره مورد گزارش تاثیر می‌گذارد. نتایج واقعی عملیات می‌تواند با ارقام برآورد شده متفاوت باشد.

### ➤ اقلام معادل وجه نقد

شرکت کلیه سرمایه‌گذاری‌های با درجه نقدینگی بالا را که سررسید آنها در زمان خرید سه ماه یا کمتر از آن باشد معادل وجه نقد تلقی می‌کند.

### ➤ حساب‌های دریافتنی

حساب‌های دریافتنی ناشی از فروش محصولات بر مبنای قیمت‌های قرارداد منعکس می‌شود. شرکت، وصول پذیرگی کلیه حساب‌های دریافتنی را در پایان سال مالی ارزیابی می‌کند. مبالغ وصول ناپذیر و مشکوک الوصول هنگام تشخیص از حساب‌های دریافتنی خارج می‌شوند و به عنوان هزینه مطالبات مشکوک الوصول در صورت‌های مالی آورده می‌شوند.

### ➤ موجودی کالا

موجودی‌های محصولات بر اساس روش حداقل بهای تمام شده (روش اولین صادره از اولین وارده) یا ارزش بازار قیمت‌گذاری می‌شود. بهای تمام شده محصولات هزینه‌های انجام شده در طول سال به غیر از هزینه‌های عمومی و اداری می‌باشد. موجودی محصولات سلف فروشی محصولات که طبق قرار داد آینده به فروش می‌رسند و محصولات در جریان رشد تا آنجا که امکان کاهش خطر نوسان قیمت بازار وجود دارد از طریق بستن قراردادهای آینده مصون می‌شود. شناسایی سود یا زیان تحقق یافته و تحقق نیافته مربوط به قرار دادهای آینده که به عنوان مصون ساز تلقی می‌شود تا زمان فروش محصول به تعویق می‌افتد. در این صورت سود یا زیان تحقق یافته و تحقق نیافته در تعیین خالص ارزش بازمانده برای اعمال روش حداقل بهای تمام شده یا ارزش بازار در نظر گرفته می‌شود.

### ➤ سرمایه‌گذاری

سرمایه‌گذاری در شرکت تعاونی تهیه و توزیع مرکزی گویای حقوق صاحبان سهام اختصاص داده شده به شرکت توسط تعاونی مرکزی تا نزدیکترین سال مالی آن به اضافه ذخیره‌ای در پایان سال مالی شرکت بابت پیش بینی سود تخصیص بر مبنای میزان معاملات است. ذخیره انجام شده بر درصدهای مورد انتظار (یک درصد در هر ۲ سال

( جمع معاملات تعاونی؛ تعاونی مرکزی به نتایج عملیاتی میان دوره آن مبتنی است. بازیافت معاملات تعاونی به حساب هزینه های عملیاتی بستانکار می شود.

### ➤ اموال و تجهیزات

اموال و تجهیزات به بهای تمام شده گزارش می شود. استهلاک دارایی ها بر اساس عمر مفید برآوردی آنها بر مبنای روش مستقیم محاسبه می شود. تجدید بنا و بهینه سازی ها به حساب دارایی منظور می شود. هزینه های نگهداری و تعمیرات که سبب بهبود ظرفیت یا افزایش عمر مفید دارایی نمی شود به حساب هزینه منظور می گردد.

### ➤ دارایی های بلندمدت غیر جاری

هرگاه رویدادها و تغییرات شرایط حاکی از غیر قابل بازیافت بودن ارزش دفتری آن دسته از دارایی های غیر جاری باشد که به منظور استفاده نگهداری می شود؛ بهای این گونه دارایی ها کاهش داده می شود. در صورت لزوم؛ زیان ناشی از تقلیل بهای دارایی های غیر جاری نگهداری شده برای استفاده داخلی بر مبنای ارزش منصفانه و در مورد دارایی های غیر جاری قابل واگذاری بر اساس روش ارزش دفتری یا ارزش منصفانه منهای هزینه فروش هر کدام کمتر است شناسایی می گردد.

### ➤ مالیات بر درآمد

میزان ذخیره مالیات به مبلغ مالیات قابل پرداخت یا قابل استرداد برای سال جاری و مالیات انتقالی در مورد مغایرات موقت بین درآمد مشمول مالیات و درآمد مالی قبل از کسر مالیات و همچنین تفاوت بین مبنای مالیات در دارایی ها و بدهی ها (طلب و بدهی مالیاتی) و به مبلغ اظهار شده در صورت های مالی بستگی دارد دارایی ها و بدهی های مالیاتی مربوط به مالیات های انتقالی بر اساس نرخ هایی که اخیرا به مورد اجرا گذاشته شده طی دوره ای که انتظار می رود شناسایی یا تسویه شود طبق مفاد بیانیه شماره ۱۰۹ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی با عنوان حسابداری مالیات بر درآمد " در صورت های مالی منعکس می شود. به محض جاری شدن تغییرات قوانین مالیاتی و نرخ های مالیاتی دارایی و بدهی ناشی از مالیات انتقالی از طریق ثبت در حساب ذخیره مالیات بر درآمد تعدیل می گردد.

### ➤ سود پایه هر سهم

سود پایه هر سهم سهام عادی از طریق تقسیم سود در اختیار؛ بین دارندگان سهام و به روش میانگین موزون تعداد سهام موجود در پایان سال محاسبه می گردد تقلیل سود هر سهم به این دلیل که شرکت سهام عادی مشمول تقلیل صادر نکرده است اظهار نمی گردد.

### ➤ تهیه صورتهای مالی (سازمان حسابرسی ایران)

هدف از تهیه صورت های مالی فراهم آوردن اطلاعاتی مختصر و مفید درباره وضعیت مالی و نتیجه عملکرد یک واحد تجاری است مدیران و دیگر اشخاص ذینفع از اطلاعات مندرج در صورت های مالی برای تصمیم گیری آگاهانه استفاده می نمایند.





## گزارشات و صورت‌های مالی در بخش کشاورزی

محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی، ارائه داده‌های مالی به استفاده‌کنندگان گوناگون، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارش‌های حسابداری است. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تأمین نیازهای داده‌هایی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد. صورت‌های مالی، بخش اصلی فرآیند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. امروزه یک مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی می‌باشد. دیگر موارد تشکیل‌دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش تحلیلی مدیران می‌باشد که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورت‌های مالی مجموعه‌ای تحت عنوان گزارش مالی سالانه را تشکیل می‌دهد. سایر گزارش‌های مالی که موردی و با اهداف خاص تهیه می‌شود دربرگیرنده مواردی همچون گزارش‌های مالی تهیه شده به منظور دریافت تسهیلات مالی از بانک‌ها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکتهای سهامی و اظهارنامه مالیاتی می‌باشد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، ۱۳۸۷). بنا به دلایلی همچون پیچیدگی مدیریتی، کمتر بودن ابزارهای اقتصاد مالی و نبود اصول عمومی حسابداری کارا در بخش کشاورزی باعث شده تا کشاورزان تمایلی کمتر به تهیه گزارش‌های حسابداری و استفاده از این نوع داده‌ها نسبت به سایر بخش‌های اقتصادی داشته باشند (پوپه و بریمبروک<sup>۱</sup>، ۱۹۹۲؛ پوپه ۱۹۹۱). افزون بر این به دلیل اندازه یا شکل قانونی آنها بیشتر مزارع در ایران مشابه با اروپا هیچ تعهد قانونی به انتشار صورت‌های مالی نداشته و ندارند و تنها گزارشهای لازم را در صورت نیاز برای مالیات و یارانه‌ها تهیه می‌کنند. بنابراین، می‌توان گفت که در این نوع از کسب و کار ضعف عمده‌ای در تهیه و ارائه داده‌های مالی، اعم از درون‌سازمانی و برون‌سازمانی وجود دارد (رضایی و همکاران، ۱۳۹۷).

## مسائل خاص در حسابداری کشاورزی

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 به طور 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 هر چند که در اکثر مواقع قابل اندازه‌گیری پولی نیستند، نقش تعیین‌کننده‌ای دارند. مثلاً تولید قارچ را در نظر بگیرید که در آن بذری مصرفی در مقابل محصول بسیار ناچیز است هر چند که از نظر شیمیایی و طبیعی بالآخره 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 مسائل خاص حسابداری را ایجاد می‌کند، مسئله زایش است. در حسابداری عمومی معمولاً ازدیاد در دارایی‌ها ناشی از یک مبادله دوطرفه است و موارد استثناً 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 سرمایه

<sup>1</sup> Poppe & Breembroek

ای نگهداری شود و نظایر آن. در حالی که مسئله 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 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 گمراه‌کننده‌ای به بار می‌آورد (سلامی، ۱۳۹۰).

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

فعالیت‌های کشاورزی بسیار گسترده است و فرآورده‌های آن در صنایع مختلفی به کار گرفته می‌شود. به عبارت دیگر، محصولات کشاورزی ماده‌ی اولیه بسیاری از صنایع مختلف را تشکیل می‌دهند و نقش موثری در اقتصاد جهانی ایفا می‌کنند. واژه کشاورزی از نظر عامه مردم بیشتر تداعی کننده کاشت، داشت و برداشت است. اما در طبقه بندی فعالیت‌های اقتصادی، بخش کشاورزی بسیار گسترده‌تر از زراعت است و حوزه‌های دامپروری و پرورش آبزیان را نیز در بر می‌گیرد. طبق آمارهای موجود، در ایالات متحده، 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٪ فعالیت‌های اقتصادی را تشکیل می‌دهد و ۱۰٪ 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 که این خود یکی از دلایل عقب ماندگی بخش کشاورزی است. با در پیش گرفتن سیاست‌های توسعه بخش کشاورزی توسط دولت‌ها در سال‌های اخیر، تاحدودی بنگاه‌های به نسبت بزرگی در زمینه فعالیت‌های کشاورزی فعال شده‌اند. از سوی دیگر، واحدهای بزرگ کشاورزی را نمی‌توان با شیوه‌های سنتی دهقانان قدیم اداره کرد و چرخاندن امور آنها به نرم افزارهای جدیدی به خصوص در زمینه تهیه اطلاعات نیاز دارد. مدیران این بنگاه‌های کشاورزی برای اداره روزمره واحدها، قیمت گذاری محصولات، کنترل هزینه‌ها و در یک کلام تخصیص بهینه منابع، به اطلاعات مالی نیاز دارند که بخش اساسی آن محصول سیستم‌های حسابداری است. لذا توجه به مسائل حسابداری واحدهای کشاورزی بسیار مهم است. چنانچه بخش کشاورزی هم مانند سایر بخش‌ها از روش‌های حسابداری استاندارد شده استفاده کند، می‌توان انتظار داشت که کشاورزان، مشاوران مدیریت و اشخاص دیگری همچون موسسات مالی و دولتی، از مزایایی نظیر امکان تحلیل و تفسیر اطلاعات مالی به شکل کارآمد و مقایسه پذیری شاخص‌های عملکرد مزارع با محک‌های مقایسه در بخش کشاورزی برخوردار شوند.

## منابع و مأخذ

۱. احمد (۱۳۸۲). مسائل سیاست‌گذاری و توسعه کشاورزی: مروری بر منطقه و ایران برگزیده نخستین همایش کشاورزی و توسعه ملی مؤسسه پژوهش‌های برنامه‌ریزی مقالات و اقتصاد کشاورزی تهران، جلد ۱.
۲. بادپا، بهروز (۱۴۰۱). حسابداری ریسک‌فعالیت‌های کشاورزی، اولین کنفرانس بین‌المللی پژوهش در حسابداری، مدیریت، اقتصاد و علوم انسانی.
۳. بادپا، بهروز (۱۴۰۱). کاربرد اطلاعات حسابداری و مالی در مدیریت ریسک‌فعالیت‌های کشاورزی، اولین کنفرانس بین‌المللی پژوهش در حسابداری، مدیریت، اقتصاد و علوم انسانی.
۴. بیات، حسین (۱۴۰۰). اثرات بکارگیری حسابداری تعهدی در گزار شگری مالی دولت در بخش کشاورزی، اولین کنفرانس مدیریت، مهندسی صنایع، حسابداری و اقتصاد.
۵. جریره، محمد؛ اکرمی مقدم، غفت؛ نیک‌روش، کاووس (۱۴۰۲). بررسی نقش شاخص‌های حسابداری زیست‌محیطی در عملکرد (زیست‌محیطی، اجتماعی و اخلاقی) تعاونی‌های کشاورزی.
۶. حسن‌پور، بهروز (۱۳۹۴). حسابداری ساده مزرعه و مدیریت کشاورزی در مزارع کوچک. مدیریت هماهنگی ترویج کشاورزی استان کهگیلویه و بویراحمد، چاپ اول.
۷. رضایی، غلامرضا؛ کاظم‌نژاد، مصطفی؛ صادق‌زاده مهارلوئی، محمد؛ بلوری، امین (۱۳۹۷). بررسی آثار استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی ایران بر ویژگی‌های کیفی داده‌های رایج شده در شرکت‌های کشاورزی و دامپروری. تحقیقات اقتصاد کشاورزی، دوره ۱۰، شماره ۱، صص ۱۸۶-۱۷۱.
۸. سجادی، زهرا (۱۴۰۲). نقش فرآیند حسابداری در بخش‌های مرتبط با کشاورزی، پانزدهمین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و حسابداری، شیروان.
۹. سلامی (۱۳۹۰). مسائل خاص در حسابداری بخش کشاورزی.
۱۰. شیخی، زهرا؛ حسنی، زهره؛ گل‌بند، زهرا؛ عزیزی، آتوسا (۱۴۰۰). شناسایی موانع اجرای سیستم حسابداری کشاورزی، دهمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت امور مالی، تجارت، بانک، اقتصاد و حسابداری.
۱۱. صداقت، رضا؛ دهشیری، محمدعلی (۱۳۹۰). اصول حسابداری کاربردی در کشاورزی پسته مطابق استانداردهای موجود.
۱۲. کروکی‌نژاد، ژاله؛ نجفی، بهاء‌الدین (۱۳۸۷). تعیین سهم نسبی بخش‌های اقتصادی در رشد اقتصاد ایران: کاربرد مدل شبیه‌سازی. اقتصاد و کشاورزی، دوره ۲، شماره ۲، صص ۹۲-۶۹.
۱۳. گرمی، آمنه؛ اسکندری، فاطمه؛ صفری، ندا؛ طهماسی، فاطمه (۱۳۹۹). حسابداری کشاورزی زعفران، سومین همایش سراسری علم و فناوری هزاره سوم اقتصاد، مدیریت و حسابداری ایران، تهران.

14. Argiles, J.M., and Slof, J. (2001). New Opportunities for Farm Accounting. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=246522>.

15. Block, S., C.P. Timmer, (1994), Agriculture and economic growth: conceptual issues and the Kenyan experience, Development Discussion Paper, No. 498, Harvard Institute for International Development, Harvard University.

16. Johnston, B.F., and J.W. Mellor, (1961), The role of agriculture in economic development, American Economic Review, 51(4), 566-93.



## 4<sup>th</sup> International & 5<sup>th</sup> National Conference on New Findings in Management, Psychology and Accounting

۲۹ و ۳۰ آذر ۱۴۰۲  
دانشگاه تهران

December 20<sup>th</sup> & 21<sup>th</sup>, 2023 | University of Tehran



17. Poppe, K.J. (1991). Information needs and accounting in agriculture. *Agricultural Economics Research Institute LEI 444*: pp. 1-51.
18. Poppe, K.J., & Breembroek, J.A. (1992). The assessment of a farm's financial situation with a report writer. *Tijdschrift voor Sociaalwetenschappelijk onderzoek* 7(1): pp. 49-70.