

استاندارد حسابداری ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

فهرست مندرجات



بند

دامنه کاربرد.....	۱ - ۴
تعاریف.....	
تعاریف مرتبط با کشاورزی.....	۵ - ۸
تعاریف عمومی.....	۹ - ۱۱
ساخت و اندازه‌گیری.....	۱۲ - ۲۲
درآمدها و هزینه‌های ناشی از اندازه‌گیری به ارزش منصفانه.....	۲۳ - ۲۵
عدم امکان اندازه‌گیری ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکا پذیر.....	۲۶ - ۲۹
کمک‌های بلاعوض دولت.....	۳۰
افشا.....	۳۱ - ۴۱
تاریخ اجرا.....	۴۲
مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری.....	۴۳
پیوست شماره ۱: نمونه صورتهای مالی	
پیوست شماره ۲: مبانی نتیجه‌گیری	

دامنه کاربرد

۱. 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.
۲. این استاندارد در موارد زیر کاربرد ندارد :
 - الف. زمین مربوط به فعالیت کشاورزی (به استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود مراجعه شود)، و
 - ب. داراییهای نامشهود مربوط به فعالیت کشاورزی (به استاندارد حسابداری ۱۷ داراییهای نامشهود مراجعه شود).
۳. 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 ۸ 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.
۴. 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
۵. 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.

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.

۶. 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.
۷. 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.
۸. 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

۹. 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 صورت وضعیت مالی منعکس می‌شود.

ارزش منصفانه قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود.
۱۰. 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.
۱۱. 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

۱۲. 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.
- ۱۳ . 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 ۱۱ داراییهای ثابت مشهود شناسایی و گزارش شود.
- ۱۴ . 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 گزارشگری به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود بجز در مورد توضیح داده شده در بند ۲۶ که نمی‌توان ارزش منصفانه را به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری کرد.
- ۱۵ . 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 ۸ حسابداری موجودی مواد و کالا یا استاندارد حسابداری دیگری، بهای تمام شده آن محصول محسوب می‌شود.
- ۱۶ . مخارج زمان فروش شامل حق الزحمه پرداختی به واسطه‌ها، مالیات و عوارض مربوط می‌باشد.
- ۱۷ . 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.
- ۱۸ . 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 منعکس کننده 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.
- ۱۹ . 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.
- ۲۰ . 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 گزارشگری 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.
- ۲۱ . در برخی موارد، منابع اطلاعاتی مندرج در بند ۲۰ 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.
- ۲۲ . 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

۲۳. 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.
۲۴. 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.
۲۵. در آمد 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 اتکاپذیر

۲۶. 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 آن به وضوح غیر قابل 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.
۲۷. 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.
۲۸. 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 منعکس کننده این دیدگاه است که ارزش منصفانه تولید کشاورزی در زمان برداشت همواره می‌تواند به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری شود.
۲۹. واحد تجاری در تعیین بهای تمام شده و کاهش ارزش تولید کشاورزی پس از برداشت، الزامات مندرج در استاندارد حسابداری ۸ حسابداری موجودی مواد و کالا را بکار می‌گیرد.

کمک‌های بلاعوض دولت

۳۰. نحوه عمل حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت مربوط به داراییهای زیستی، تابع الزامات استاندارد حسابداری ۱۰ 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 ۲۳ این استاندارد است.

افشا

۳۱. واحد تجاری باید مبلغ دفتری داراییهای زیستی مولد و غیر مولد خود را به صورت جداگانه در صورت وضعیت مالی ارائه کند.
۳۲. 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 .

۳۳. 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) .
۳۴. واحد تجاری باید روشها و مقروضات 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.
۳۵. 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.
۳۶. 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.
۳۷. 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 ۳۱ 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.
۳۸. سایر الزامات افشای مربوط به داراییهای زیستی مولد براساس استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود خواهد بود.
۳۹. 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 ۱ ارائه صورتهای مالی افشا می شود. وقوع بیماری و ویروسی مهلک، سیل، خشکسالی یا سرمای شدید و هجوم حشرات نمونه‌های بارزی از این موضوع هستند.
۴۰. در مواردی که اندازه گیری ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیر مولد به گونه‌ای اتکا پذیر میسر نباشد (رجوع شود به بند ۲۶) واحد تجاری در پایان دوره مالی باید درخصوص این داراییها موارد زیر را افشا کند :
- الف. شرحی از داراییهای زیستی غیر مولد ،
- 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.
۴۱. 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 درخصوص 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

۴۲. الزامات این استاندارد حسابداری در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آن منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۸۳ یا پس از آن می‌باشد، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۴۳. به استثنای موارد زیر، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ کشاورزی نیز رعایت می‌شود:
- الف. براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ کشاورزی، کلیه داراییهای زیستی باید به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود، مگر اینکه تعیین ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر 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 ۱۱ داراییهای ثابت مشهود اندازه‌گیری می‌شود.
- ب. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ 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 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 ۱۰ کمکهای بلاعوض دولت شناسایی می‌شود.

پیوست ۱

نمونه صورتهای مالی

این پیوست به منظور آشنایی با نحوه اجرای بعضی از الزامات استاندارد حسابداری ۲۶ 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 صورت وضعیت مالی همراه با افشای اطلاعات مرتبط در یادداشتهای توضیحی مشخص شده است. افزون بر این 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.

شرکت نمونه

صورت وضعیت مالی

در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۲

داراییها	یادداشت	۱۳۰۲/۱۲/۲۹	۱۳۰۱/۱۲/۲۹	بدهیها و حقوق صاحبان سهام	یادداشت	۱۳۰۲/۱۲/۲۹	۱۳۰۱/۱۲/۲۹
داراییها		میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال
داراییهای جاری :				بدهیهای جاری :			
موجودی نقد		۱۰۰	۱۵۵	حسابها و اسناد پرداختنی تجاری		۸۰	۱۸۰
حسابها و اسناد دریافتنی تجاری		۱۵۰	۱۱۰	سایر حسابها و اسناد پرداختنی		۶۵	۱۴۰
سایر حسابها و اسناد دریافتنی		۸۵	۴۰	پیش دریافتها		۷۵	۲۵
داراییهای زیستی غیر مولد		۳۰۰	۲۵۰	سود سهام پرداختنی		۳۳۰	۲۳۵
موجودی مواد و کالا		۱۴۵	۸۰	تسهیلات مالی دریافتی		۱۸۰	۱۰۰
سفارشات و پیش پرداختها		۴۵				۴۰	
جمع داراییهای جاری		۸۲۵	۶۳۵	جمع بدهیهای جاری		۷۷۰	۶۸۰
داراییهای غیر جاری :				بدهیهای غیر جاری :			
داراییهای زیستی مولد		۹۰۰	۹۰	حسابها و اسناد پرداختنی بلندمدت		۸۰۰	۸۰
سایر داراییهای ثابت مشهود		۸۱۰	۲۳۰	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت		۹۵۰	۱۴۰
سایر داراییها		۴۵	۳۲۰			۳۰	۲۲۰
			۲۳۵	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان			۲۰۰
جمع داراییهای غیر جاری		۱,۷۵۵	۵۵۵	جمع بدهیهای غیر جاری		۱,۷۸۰	۴۲۰
				حقوق صاحبان سهام :			
			۱,۲۰۰	سرمایه (××) سهم ××× ریالی تمام پرداخت شده)			۱,۲۰۰
			۸۰	اندوخته قانونی		۷۰	
			۳۰	سایر اندوخته‌ها		۳۰	
			۸۰	سود (زیان) انباشته		۱۵۰	
			۱,۳۹۰	جمع حقوق صاحبان سهام		۱,۴۵۰	
جمع داراییها		۲,۵۸۰	۲,۵۵۰	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام		۲,۵۵۰	۲,۵۵۰

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

شرکت نمونه

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۲

۱۳۰۱	۱۳۰۲	یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
۷۰۰	۸۴۰	ارزش منصفانه تولیدات کشاورزی
۲۰۰	۲۶۰	خالص افزایش ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیرمولد
۹۰۰	۱۱۰۰	
۸۰۰	۲۰۰	خالص فروش تولیدات کشاورزی و داراییهای زیستی غیرمولد
(۶۵۰)	۱	بهای تمام شده انتسابی
۱۵۰	(۸۰۰)	
۱۰۵۰	۴۰۰	
۱۰۵۰	۱۵۰۰	درآمدهای عملیاتی
(۷۳۵)	(۱۲۲۳)	هزینه‌های تولید
(۹۱)	(۱۲۰)	هزینه‌های فروش، اداری و عمومی
(۸۲۶)	(۱۳۴۳)	
۲۲۴	۱۵۷	سود عملیاتی
۸۰	۷۰	سود فروش داراییهای زیستی مولد
۱۵	۱۰	خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی
(۴۵)	(۵۰)	هزینه‌های مالی
۵۰	۳۰	
۲۷۴	۱۸۷	سود قبل از مالیات
(۱)	(۲)	مالیات*
۲۷۳	۱۸۵	سود خالص
گردش حساب سود (زیان) انباشته		
۲۷۳	۱۸۵	سود خالص
۸۷	۱۵۰	سود انباشته ابتدای سال
۳۶۰	۳۳۵	سود قابل تخصیص
		کسر می‌شود:
(۱۰)	(۱۰)	انتقال به اندوخته قانونی
(۲۰۰)	(۲۴۵)	سود سهام پرداختنی
۱۵۰	۸۰	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.

شرکت نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۲

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 غیر مولد 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 استهلاك	روش
گله شیری	×× %	نزولی
درخت سیب	×× سال	خط مستقیم
درخت پسته	×× سال	خط مستقیم

یادداشت - داراییهای زیستی غیرمولد :

گوساله گوشتی		
مقدار	مبلغ	
تن	میلیون ریال	
۲۹	۳۳۰	در ۲۹ / ۱۲ / ۱۳ × ۱
	۱۰۰	خالص تغییرات در ارزش منصفانه
	۲۹	خرید
	(۹۹)	فروش
	(۵۰)	برداشت
	(۱۰)	سایر تغییرات
۱۹/۵	۳۰۰	در ۲۹ / ۱۲ / ۱۳ × ۲

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 ... به فروش خواهد رسید.

ج . برای تعیین ارزش منصفانه از میانگین قیمت فروش در ۱۰ روز آخر سال مالی استفاده شده است.

یادداشت - موجودیهای مواد و کالا:

۱۳×۱	خالص	۱۳×۲	ذخیره کاهش ارزش	بهای تمام شده	
خالص	خالص	ذخیره کاهش ارزش	ذخیره کاهش ارزش	بهای تمام شده	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
۴۵	۲۶	(۱۴)		۴۰	میوه
۸۰	۶۰	-		۶۰	یونجه
۵۵	۵۹	-		۵۹	جو
۱۸۰	۱۴۵	(۱۴)		۱۵۹	جمع

شرکت نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳×۲

یادداشت ... - داراییهای زیستی مولد

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

مبلغ دفتری - میلیون ریال		استهلاک انباشته - میلیون ریال				بهای تمام شده - میلیون ریال				شرح اقلام
مانده در	مانده در	مانده در	انتقالات و سایر تغییرات	استهلاک انباشته داراییهای فروخته شده	مانده در	مانده در	انتقالات و سایر تغییرات	داراییهای اضافه شده	داراییهای فروخته شده	
۱۳×۱/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۱/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	
۲۲۱	۲۳۵	۳۵	-	(۲)	۲۹	۲۷۰	-	(۳۰)	۵۰	گاوهای شیری
۱۴۰	۱۸۰	۴۵	-	(۳)	۳۸	۲۲۵	۵	(۹۵)	۱۳۷	گاوهای نر مولد
۱۵۹	۱۶۰	۵۱	-	(۴)	۴۶	۲۱۱	۴۳	(۴۷)	۱۰	درختان میوه ثمردار
۵۲۰	۵۷۵	۱۳۱	-	(۹)	۱۱۳	۷۰۶	۴۸	(۱۷۲)	۱۹۷	جمع
۲۰۰	۱۳۰					۱۳۰	(۵)	(۶۵)	-	گوساله‌ها و تلیسه‌ها
۸۰	۱۹۵					۱۹۵	(۴۳)	-	۱۵۸	درختان میوه قبل از
۲۸۰	۳۲۵					۳۲۵	(۴۸)	(۶۵)	۱۵۸	ثمردهی
۸۰۰	۹۰۰	۱۳۱	-	(۹)	۱۱۳	۱,۰۳۱	-	(۲۳۷)	۳۵۵	جمع کل

یادداشت - اطلاعات مقداری داراییهای زیستی مولد :

۱۳×۱	۱۳×۲	
۱۲۴ رأس	۱۳۰ رأس	درحال بهره‌برداری :
		گاوهای شیری
۱۵ رأس	۱۵ رأس	گاوهای نر
		درختان میوه ثمردار :
۴۵۰ اصله	۵۰۰ اصله	سیب
۳۱۰ اصله	۳۱۰ اصله	پسته
		قبل از بهره‌برداری :
۷۲ رأس	۷۵ رأس	گوساله‌ها و تلیسه‌ها

اصله ۱۵۰

اصله ۱۵۰

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	۱۰ تن	۵۰
میوه	۴۰ تن	۳۲۰
شیر	۱۲ هزار لیتر	۴۷۰
		۸۴۰

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.

یادداشت ... - هزینه های تولید :

۱۳×۱	۱۳×۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۳۴۰	۴۶۲	هزینه های خوراک دام
۴۸	۱۲۰	هزینه های باروری
۹۹	۱۲۰	هزینه های بهداشتی
۱۰	۲۷	هزینه استهلاك داراییهای زیستی مولد
۱۴	۳۱	هزینه استهلاك تجهیزات تولیدی
۲۵	۲۶	هزینه کود و سم
۳۷۰	۶۰۰	هزینه دستمزد کارکنان
۴۵	۲۵	سایر هزینه های تولیدی
۹۵۱	۱۴۱۱	
(۲۱۶)	(۱۸۸)	مخارج تخصیص یافته به داراییهای زیستی مولد
۷۳۵	۱۲۲۳	

پیوست ۲

مبانی نتیجه‌گیری

پیشینه

۱. براساس مصوبه شماره ۵۷ مورخ ۱۳۸۰/۵/۷ 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 شرکتیایی 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 جمع بندی نتایج تحقیقات.
۲. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری براساس نتایج مطالعات انجام شده و همچنین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ کشاورزی، تدوین استاندارد حسابداری ۲۶ فعالیت‌های کشاورزی را در دستور کار قرار داد و پس از حدود ۳۰ جلسه بحث و تبادل نظر، متن پیشنهادی استاندارد تصویب شد.

دلایل تدوین استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی

۳. 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 ۸ حسابداری موجودی مواد و کالا)،
 - ج. ماهیت خاص فعالیت‌های کشاورزی از جمله وجود دگردیسی زیستی، و
 - د. هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی حسابداری باتوجه به تدوین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ کشاورزی.

اندازه‌گیری داراییهای زیستی

۴. 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.
۵. 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.
۶. کاربرد بهای تمام شده برای اندازه‌گیری داراییهای زیستی مربوط به فعالیت‌های کشاورزی براساس استدلالات زیر است:
 - الف. ...

- 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.
۷. 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 ۱۱ **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.
۸. 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

۹. براساس این استاندارد داراییهای زیستی غیرمولد براساس ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری می‌شود. مخارج زمان فروش شامل حق‌الزحمه 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.
۱۰. 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 گزارشگری از دارایی بدست آید. کسر نکردن مخارج برآوردی زمان فروش موجب انتقال زیان به دوره‌های آتی می‌شود.

اندازه‌گیری تولیدات کشاورزی

۱۱. 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 ۸ **حسابداری موجودی مواد و کالا** خواهد بود.
۱۲. 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 ۸ **حسابداری موجودی مواد و کالا** استفاده شود.

