

استاندارد حسابداری شماره ۲۶
فعالیت‌های کشاورزی

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

فهرست مندرجات

شماره بند

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

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

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

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 شماره ۱۱ با عنوان حسابداری داراییهای ثابت مشهود مراجعه شود)، و
 - ب. داراییهای نامشهود مربوط به فعالیت کشاورزی (به استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان حسابداری 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 شماره ۸ با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا یا سایر استانداردهای حسابداری مربوط خواهد بود. بنابراین، این استاندارد به فرآوری محصولات کشاورزی بعد از زمان برداشت مربوط نمی‌شود؛ برای مثال، فرایند فرآوری انگور تا سرکه توسط باغدار پرورش‌دهنده 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 فرآوری در این استاندارد در تعریف فعالیت کشاورزی قرار نمی‌گیرد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

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

داراییهای زیستی	تولیدات کشاورزی	محصولات فرآوری 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.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

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.

- 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 لیاف و تعداد جوانه) ناشی از دگردیسی به عنوان شاخصهای فعالیت معمول مدیریت، اندازه‌گیری و نظارت می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

- 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 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.
- 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.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

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 شماره ۱۱ با عنوان " حسابداری 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 ترازنامه 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 به کارگیری استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان " 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.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

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 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.

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 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 ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

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، دگرذیسی زیستی کمی صورت گرفته باشد، یا

ب. انتظار نرود دگرذیسی 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. 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

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

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

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.

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 منعکس‌کننده 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 شماره ۸ با عنوان 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 شماره ۱۰ 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 ۲۳ این استاندارد است.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

افشا

۳۱ . واحد تجاری باید مبلغ دفتری داراییهای زیستی مولد و غیر مولد خود را به صورت جداگانه در ترازنامه 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 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.

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.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

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،

د . کاهشهای ناشی از برداشت، و

ه . سایر تغییرات.

۳۸ . سایر الزامات افشای مربوط به داراییهای زیستی مولد براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان حسابداری 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 شماره ۶ 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.

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 اندازه گیری 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.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

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 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

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 شماره ۴۱ با عنوان کشاورزی نیز رعایت می‌شود :

الف. براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ 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 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 شماره ۱۱ با عنوان حسابداری داراییهای ثابت مشهود اندازه‌گیری می‌شود.

ب. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ 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 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 ۱۰ با عنوان کمکهای بلاعوض دولت شناسایی می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

اصلاحات سایر استانداردهای حسابداری

این استاندارد، استانداردهای حسابداری موجود را به شرح زیر اصلاح می‌کند. برای سهولت تشخیص اصلاحات، متون جدید در زمینه ترام‌دار ارائه می‌شود و روی متون حذف شده خط کشیده می‌شود.

اصلاحات استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان "حسابداری موجودی مواد و کالا"

این استاندارد بند ۲ استاندارد حسابداری شماره ۸ را به شرح زیر اصلاح می‌کند.

۲. این استاندارد، نحوه ارزشیابی و انعکاس موجودی مواد و کالا را در صورتهای مالی تشریح می‌کند و موارد زیر را دربر نمی‌گیرد:

الف. کار در جریان پیشرفت پیمانهای بلندمدت (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان "حسابداری پیمانهای بلند مدت")،

ب. ابزارهای مالی پیچیده،

ج. موجودی گله‌های دام، تولید کشاورزی، محصولات جنگلی و معدنی در مواردی که این اقلام در صنایع مربوط به خالص ارزش فروش اندازه‌گیری می‌شود، و

د. تولیدات کشاورزی در زمان برداشت و داراییهای زیستی غیر مولد مربوط به فعالیت کشاورزی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان "فعالیت‌های کشاورزی").

این استاندارد عناوین فرعی زیر و همچنین بند جدید ۲۱ الف را بین بندهای ۲۱ و ۲۲ به استاندارد حسابداری شماره ۸ اضافه می‌کند:

بهای تمام شده تولید کشاورزی برداشت شده از داراییهای زیستی

۲۱ الف - طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۶، با عنوان فعالیت‌های کشاورزی، تولیدات کشاورزی که توسط واحد تجاری از داراییهای زیستی برداشت می‌شود، در شناخت اولیه به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری می‌شود. برای بکارگیری این استاندارد، این مبلغ، بهای تمام شده موجودی در آن تاریخ است.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

اصلاحات استاندارد حسابداری شماره ۱۱، با عنوان "حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود" این استاندارد بند ۳ استاندارد حسابداری شماره ۱۱ را به شرح زیر اصلاح می‌کند.

۳. این استاندارد نحوه حسابداری ~~اقتلام زیر را مورد بحث قرار نمی‌دهد:~~

~~الف. جنگل‌ها و منابع طبیعی مشابهی که احیا شونده است، و~~

~~ب. حق امتیاز معادن، اکتشاف و استخراج مواد معدنی و نفت، گاز طبیعی و سایر منابع~~

~~مشابهی که احیا شونده نیست، را مورد بحث قرار نمی‌دهد.~~

هرگاه دارایی ثابت مشهودی در امر توسعه یا نگهداری فعالیت‌ها یا دارایی‌های یاد شده ~~مندرج در بندهای الف یا ب~~ مورد استفاده قرار گیرد، ولی از فعالیت‌ها یا دارایی‌های مزبور قابل تفکیک نباشد، الزامات این استاندارد در مورد آن کاربرد دارد.

این استاندارد بند جدید ۷۹ الف را بین بندهای ۷۹ و ۸۰ به استاندارد حسابداری شماره ۱۱ اضافه می‌کند:

۷۹ الف - سایر اطلاعات مربوط به دارایی‌های زیستی مولد مربوط به فعالیت‌های کشاورزی باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان "فعالیت‌های کشاورزی" افشا شود.

اصلاحات استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان "درآمد عملیاتی"

این استاندارد بند ۷ استاندارد حسابداری شماره ۳ را به شرح زیر اصلاح می‌کند.

۷. در این استاندارد درآمد عملیاتی حاصل از موارد زیر مطرح نمی‌شود:

الف. سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری‌هایی که به روش ارزش ویژه به حساب گرفته می‌شود،

ب. پیمان‌های بلندمدت (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمان‌های بلند مدت)،

ج. قراردادهای اجاره،

د. کمک‌های بلاعوض و سایر کمک‌های مشابه دولتی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۱۰ با عنوان حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت)،

ه. قراردادهای بیمه در شرکت‌های بیمه،

استاندارد حسابداری شماره ۲۶
فعالیت‌های کشاورزی

و . شناخت اولیه تولید کشاورزی و شناخت اولیه و تغییرات ارزش منصفانه داراییهای زیستی غیرمولد مربوط به فعالیت کشاورزی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان *فعالیت‌های کشاورزی*)،

ز . استخراج مواد معدنی ، و

ح . تغییر ارزش سایر داراییهای جاری از قبیل سرمایه‌گذاریها (در مؤسسات تخصصی سرمایه‌گذاری) یا سرمایه‌گذاری در املاک در واحدهای تجاری که به خرید و فروش املاک اشتغال دارند.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالتهای کشاورزی

پیوست شماره ۱

نمونه صورتهای مالی

این پیوست به منظور آشنایی با نحوه اجرای بعضی از الزامات استاندارد حسابداری شماره ۲۶ تهیه شده است و بخشی از استاندارد محسوب نمی شود.

در این پیوست خلاصه اهم رویه های 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 بر این نحوه تغییرات ارزش منصفانه در صورت سود و زیان و نحوه افشای هزینه های تولید در یادداشتهای توضیحی مشخص شده است. نمونه های 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 نمونه ها 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.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره ۱ (۱۵۱ه)

شرکت نمونه

ترازنامه

در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۲

۱۳۰۱/۱۲/۲۹	۱۳۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	بدیهیا و حقوق صاحبان سهام	۱۳۰۱/۱۲/۲۹	۱۳۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	داراییها
میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال		
			بدهیهای جاری :				داراییهای جاری :
۱۸۰	۱۵۵		حسابها و اسناد پرداختی تجاری	۸۰	۱۰۰		موجودی نقد
۱۴۰	۱۱۰		سایر حسابها و اسناد پرداختی	۶۵	۱۵۰		حسابها و اسناد دریافتی تجاری
۲۵	۴۰		پیش دریافتها	۷۵	۸۵		سایر حسابها و اسناد دریافتی
۲۳۵	۲۵۰		سود سهام پرداختی	۳۳۰	۳۰۰		داراییهای زیستی غیر مولد
۱۰۰	۸۰		تسهیلات مالی دریافتی	۱۸۰	۱۴۵		موجودی مواد و کالا
				۴۰	۴۵		سفارشات و پیش پرداختها
<u>۶۸۰</u>	<u>۶۳۵</u>		جمع بدهیهای جاری	<u>۷۷۰</u>	<u>۸۲۵</u>		جمع داراییهای جاری
			بدهیهای غیرجاری :				داراییهای غیر جاری :
۸۰	۹۰		حسابها و اسناد پرداختی بلندمدت	۸۰۰	۹۰۰		داراییهای زیستی مولد
۱۴۰	۲۳۰		تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	۹۵۰	۸۱۰		سایر داراییهای ثابت مشهود
۲۲۰	۳۲۰			۳۰	۴۵		سایر داراییها
۲۰۰	۲۳۵		ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان				
<u>۴۲۰</u>	<u>۵۵۵</u>		جمع بدهیهای غیرجاری	<u>۱۰۷۸۰</u>	<u>۱۰۷۵۵</u>		جمع داراییهای غیرجاری
			حقوق صاحبان سهام :				
۱۰۲۰۰	۱۰۲۰۰		سرمایه (×× سهم ××× ریالی تمام پرداخت شده)				
۷۰	۸۰		اندوخته قانونی				
۳۰	۳۰		سایر اندوختهها				
۱۵۰	۸۰		سود (زیان) انباشته				
<u>۱۰۴۵۰</u>	<u>۱۰۳۹۰</u>		جمع حقوق صاحبان سهام				
<u><u>۲۰۵۵۰</u></u>	<u><u>۲۰۵۸۰</u></u>		جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام	<u><u>۲۰۵۵۰</u></u>	<u><u>۲۰۵۸۰</u></u>		جمع داراییها

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

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره ۱ (۱۵۱مه)

شرکت نمونه

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳×۲

۱۳×۱	۱۳×۲		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		۱۲۰۰	خالص فروش تولیدات کشاورزی و داراییهای زیستی غیرمولد
(۶۵۰)		(۸۰۰)	بهای تمام شده انتسابی
۱۵۰	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.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره ۱ (۱۵مه)

شرکت نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳×۲

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:

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

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالتهای کشاورزی

پیوست شماره ۱ (۱۵۱مه)

شرکت نمونه

یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳×۲

یادداشت - داراییهای زیستی غیرمولد :

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

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 ۱۰ روز آخر سال مالی استفاده شده است.

یادداشت - موجودیهای مواد و کالا :

۱۳×۱	۱۳×۲			
خالص	خالص	ذخیره کاهش ارزش	بهای تمام شده	
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

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالتهای کشاورزی

پیوست شماره ۱ (۱۳۹۱ه)

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	نقل و انتقالات	داراییهای	مانده در	مانده در	نقل و انتقالات	داراییهای	داراییهای	مانده در		
۱۳×۱/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	و سایر تغییرات	فروخته شده	استهلاک دوره	۱۳×۱/۱۲/۲۹	۱۳×۲/۱۲/۲۹	فروخته شده	افزافه شده	۱۳×۱/۱۲/۲۹		
۲۲۱	۲۳۵	۳۵	-	(۲)	۸	۲۹	۲۷۰	-	(۳۰)	۵۰	۲۵۰	گاوهای شیری
۱۴۰	۱۸۰	۴۵	-	(۳)	۱۰	۳۸	۲۲۵	۵	(۹۵)	۱۳۷	۱۷۸	گاوهای نر مولد
۱۵۹	۱۶۰	۵۱	-	(۴)	۹	۴۶	۲۱۱	۴۳	(۴۷)	۱۰	۲۰۵	درختان میوه ثمردار
۵۲۰	۵۷۵	۱۳۱	-	(۹)	۲۷	۱۱۳	۷۰۶	۴۸	(۱۷۲)	۱۹۷	۶۳۳	جمع
۲۰۰	۱۳۰						۱۳۰	(۵)	(۶۵)	-	۲۰۰	گوسالهها و تلیسهها
۸۰	۱۹۵						۱۹۵	(۴۳)	-	۱۵۸	۸۰	درختان میوه قبل از ثمردهی
۲۸۰	۳۲۵						۳۲۵	(۴۸)	(۶۵)	۱۵۸	۲۸۰	جمع
۸۰۰	۹۰۰	۱۳۱	-	(۹)	۲۷	۱۱۳	۱,۰۳۱	-	(۲۳۷)	۳۵۵	۹۱۳	جمع کل

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره ۱ (۱۵۱مه)

شرکت نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳×۲

یادداشت - اطلاعات مقداری داراییهای زیستی مولد:

۱۳×۱	۱۳×۲	
		در حال بهره‌برداری:
۱۲۴ رأس	۱۳۰ رأس	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
۱۵۰ اصله	۱۵۰ اصله	درختان پسته

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره ۱ (۱۵۱ه)

شرکت نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳×۲

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

شرح اقلام	مقدار	ارزش منصفانه در زمان برداشت
گوشت	۱۰ تن	۵۰ میلیون ریال
میوه	۴۰ تن	۳۲۰
شیر	۱۲ هزار لیتر	۴۷۰
		<u>۸۴۰</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 می‌شود و ارزش منصفانه آن براساس قیمت فروش توافق شده با این کارخانه تعیین شده است.

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره ۱ (۱۵۱ه)

شرکت نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳×۲

یادداشت ... - هزینه‌های تولید :

۱۳×۱	۱۳×۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۳۴۰	۴۶۲	هزینه‌های خوراک دام
۴۸	۱۲۰	هزینه‌های باروری
۹۹	۱۲۰	هزینه‌های 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 هزینه‌های تولیدی
۹۵۱	۱۴۱۱	
(۲۱۶)	(۱۸۸)	مخارج تخصیص یافته به دارایی‌های زیستی مولد
۷۳۵	۱۲۲۳	

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره 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 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 شرکتهای که در زمینه کشاورزی فعالیت می‌کنند.

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

۲. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری براساس نتایج مطالعات انجام شده و همچنین استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ با عنوان کشاورزی، تدوین استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان 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 شرکتهای برای معاملات و رویدادهای مشابه،

ب. مستثنی شدن فعالیت‌های کشاورزی از دامنه کاربرد بعضی از استانداردهای حسابداری موجود (همانند استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا و

استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان درآمد عملیاتی)،

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره ۲ (۱۵۱ه)

- 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 ۴۱ با عنوان 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 . 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 ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره ۲ (۱۵۱ه)

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 شماره ۱۱ با عنوان حسابداری 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

استاندارد حسابداری شماره ۲۶

فعالیت‌های کشاورزی

پیوست شماره ۲ (۱۵۱ه)

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 ترازنامه 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 شماره ۸ با عنوان 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 این‌گونه 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 ۸ با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا استفاده شود.