چالش‌های اجرای استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران: تحلیلی انتقادی از ارزش منصفانه، گیاهانطور و گزارشگری کشاورزی

حیدر ربیعی[۱]

چکیده

این پژوهش با هدف واکاوی نقادانه ابعاد نظری، چالش‌های عملیاتی و پیامدهای گزارشگری استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران (فعالیت‌های کشاورزی) و ارزیابی میزان انطباق آن با مختصات نهادی، تورمی و اقلیمی اقتصاد کشور انجام شده است. پژوهش حاضر با اتکا به رویکرد تحلیلی-انتقادی و بهره‌گیری از روش تحلیل محتوای اسنادی، به بررسی موشکافانه مفاهیم، قواعد اندازه‌گیری و الزامات افشای استاندارد ۲۶ در پیوند با استانداردهای بین‌المللی مرتبط (IAS۴۱ و IAS۱۶) و ادبیات تجربی موجود پرداخته است. همچنین سازوکارهای ارزشیابی دارایی‌های زیستی، شیوه‌های انعکاس دگردیسی زیستی در صورت‌های مالی و سوگیری‌های شناختی حاکم بر قضاوت‌های برآوردی مورد کنکاش قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اتکای استاندارد ۲۶ بر رویکرد ارزش منصفانه، علی‌رغم ارتقای مربوط بودن اطلاعات، در بستر نامتقارن اقتصاد ایران به دلیل فقدان بازارهای فعال، عمق ناچیز معاملات متشکل و تورم ساختاری پرشتاب، منجر به فرسایش شدید قابلیت اتکای ارقام حسابداری شده است. کاربرد رویکرد جریان‌های نقدی تنزیل‌شده به سبب ابهام در تعیین نرخ تنزیل و برآوردهای ذهنی، زمینه مساعدی را برای اعمال مدیریت سود و دستکاری ارقام فراهم می‌آورد. عدم تفکیک شفاف میان گیاهان بارور و محصولات کشاورزی متصل به آن‌ها، شناسایی سودهای تحقق‌نیافته و نقدنشده ناشی از تغییر ارزش منصفانه در صورت سود و زیان، ایجاد ناترازی مالیاتی به علت تضاد با قوانین مالیات‌های مستقیم و نادیده گرفتن ریسک‌های حاد اکولوژیک نظیر بحران آب و تنش‌های اقلیمی، از بنیادی‌ترین کاستی‌های ساختاری استاندارد کنونی به شمار می‌روند. این ابهامات موجب افزایش نوسان‌پذیری غیرعملیاتی سود، تحریف بازده عملکرد و اختلال در تحلیل توان تسهیلاتی و سرمایه‌گذاری بنگاه‌ها گردیده است.

[۱] استاد مدعو دانشگاه تهران و مشاور راهبردهای مالی، اقتصادی و سرمایه‌گذاری alrabiei@ut.ac.ir

کارآمدسازی گزارشگری در بخش کشاورزی نیازمند بازنگری فوری در متن استاندارد با هدف همگرایی هوشمندانه با رویه‌های نوین بین‌المللی به‌ویژه انتقال گیاهان بارور به مدل بهای تمام‌شده، تدوین راهنماهای جامع اجرایی، ارتقای زیرساخت‌های پایگاه داده‌های قیمتی و ایجاد هماهنگی نهادی میان سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، وزارت جهاد کشاورزی و مراجع مالیاتی است.

واژگان کلیدی: استاندارد حسابداری شماره ۲۶، دارایی‌های زیستی، ارزش منصفانه، دگردیسی زیستی، گیاهان بارور، حسابداری کشاورزی.

۱. مقدمه

بخش کشاورزی و زیرمجموعه‌های وابسته به آن نظیر دامپروری، جنگلداری و آبزی‌پروری، همواره از بنیادی‌ترین ارکان اقتصاد ملی و معیشت جوامع به شمار می‌روند. در دهه‌های اخیر، تحولات ساختاری در اقتصاد بین‌المللی و منطقه‌ای، اهمیت این بخش را فراتر از یک فعالیت معیشتی سنتی ارتقا بخشیده و آن را در کانون راهبردهای کلان امنیت غذایی، استقلال اقتصادی، ایجاد اشتغال پایدار و توسعه تجارت خارجی قرار داده است. بخش کشاورزی با تأمین اقلام اساسی سبد مصرفی خانوارها، نقش بی‌بدیلی در ثبات اجتماعی ایفا کرده و هم‌زمان از طریق ارزآوری حاصل از صادرات محصولات باغی، زراعی و شیلاتی، بستر مناسبی برای تأمین نقدینگی و واردات فناوری‌ها و کالاهای سرمایه‌ای برای سایر بخش‌های تولیدی فراهم می‌آورد. افزون بر این، کشاورزی به عنوان سرچشمه تغذیه صنایع تبدیلی، نساجی و صنایع غذایی، پیوندهای پیشین و پسین مستحکمی با بخش صنعت برقرار می‌سازد که حرکت مداوم این چرخه‌ها ضامن پویایی تولید ناخالص داخلی است. از این رو، ورود جریان‌های سرمایه‌گذاری جدید، تجاری‌سازی فعالیت‌های مزرعه‌ای و ظهور بنگاه‌های بزرگ کشت و صنعت، ضرورت اتکا به اطلاعات شفاف، اتکاپذیر و به‌موقع مالی را دوچندان کرده است. بازارهای سرمایه، نهادهای اعتباری و سیاست‌گذاران کلان برای تخصیص بهینه منابع مالی نیازمند صورت‌های مالی ساختاریافته‌ای هستند که ارزش واقعی فعالیت‌های اقتصادی این بخش را به درستی منعکس کند. گزارشگری مالی سنتی که عمدتاً بر مفاهیم بهای تمام‌شده تاریخی بنا شده بود، توانایی بازتاب پویایی‌های فیزیکی، زیستی و اقتصادی مزارع را نداشت و بدین ترتیب، تقاضا برای استقرار نظام‌های نوین گزارشگری مالی در بخش کشاورزی به یکی از الزامات بنیادین محیط اقتصادی بدل گشت (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۴؛ اسکات، ۲۰۲۰).

در پاسخ به این نیاز اساسی و با هدف یکپارچه‌سازی شیوه‌های گزارشگری، استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران تحت عنوان «فعالیت‌های کشاورزی» تدوین و لازم‌الاجرا گردید. پیش از تدوین این استاندارد، به دلیل مستثنی شدن فعالیت‌های زیستی از دامنه

شمول استانداردهای عمومی نظیر استاندارد شماره ۸ (حسابداری موجودی مواد و کالا) و استاندارد شماره ۳ (درآمد عملیاتی)، خلأ مفهومی و رویه‌ای عمیقی در ثبت و انعکاس رویدادهای مالی این حوزه مشاهده می‌شد. شرکت‌های فعال در این صنعت برای تسویه حساب مخارج پرورش، رشد و برداشت محصولات از روش‌های سلیقه‌ای و ناهمگون استفاده می‌کردند که این امر به تقلیل شدید قابلیت مقایسه صورت‌های مالی منجر می‌گردید. هدف اصلی تدوین استاندارد ۲۶، تعیین ضوابط شناخت، اندازه‌گیری و افشای دارایی‌های زیستی و تولیدات کشاورزی در بستر تحولات ناشی از دگردیسی بیولوژیکی است. دگردیسی زیستی شامل فرآیندهای رشد، تکثیر، تولید و تحلیل است که تغییرات کیفی و کمی در موجودیت یک حیوان یا گیاه زنده پدید می‌آورد. استاندارد شماره ۲۶ با الگوبرداری از استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱، تلاش نمود تا رویکرد ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش را به عنوان الگوی غالب اندازه‌گیری معرفی کند تا از این رهگذر، سودآوری بنگاه در طول دوره حیات و دگردیسی دارایی‌های زنده و نه صرفاً در زمان فروش محصول، در صورت عملکرد مالی نمایان شود (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۴؛ استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱، ۲۰۰۱).

با وجود اهداف مترقی استاندارد شماره ۲۶، پیاده‌سازی عملیاتی و چارچوب مفهومی آن در بستر اقتصادی ایران همواره با چالش‌ها و انتقادهای گسترده‌ای از سوی جامعه حرفه‌ای و دانشگاهی روبه‌رو بوده است که انجام تحلیل‌های تخصصی و انتقادی را به یک ضرورت اجتناب‌ناپذیر پژوهشی تبدیل می‌کند. نخستین چالش ساختاری، پیش‌فرض بنیادین استاندارد مبنی بر وجود بازارهای فعال و کارا برای سنجش ارزش منصفانه است. بر اساس مفاهیم استاندارد، بازار فعال بازاری است که کالاهای مبادله‌شده در آن متجانس بوده، خریداران و فروشندگان مطلع و مایل همواره حضور داشته و قیمت‌ها به صورت شفاف و عمومی در دسترس باشند. با این حال، در ساختار بازار کشاورزی ایران، بخش عمده‌ای از دارایی‌های زیستی مولد به ویژه باغات پسته، مرکبات و نخلستان‌ها و همچنین دام‌های اصلاح‌شده نژادی در بازارهای متشکل معامله نمی‌شوند. در غیاب قیمت‌های بازاری، بنگاه‌ها ناگزیر به استفاده از تکنیک‌های ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی روی می‌آورند

که این مدل‌ها در بستری با تورم مزمن، نوسانات شدید نرخ تنزیل و ابهامات زیست‌محیطی، موجب ورود برآوردهای شخصی و دستکاری سود توسط مدیران می‌گردد. دومین شکاف عمیق، عدم تطابق این استاندارد با تحولات جدید استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است؛ به گونه‌ای که هیئت استانداردهای بین‌المللی در سال ۲۰۱۴ با انتشار اصلاحیه‌ای، گیاهان بارور را به دلیل ماهیت کارکردی مشابه با ماشین‌آلات تولیدی از دامنه شمول ارزش منصفانه خارج و به مدل بهای تمام‌شده استاندارد اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بازگرداند، در حالی که استاندارد شماره ۲۶ ایران همچنان کلیه دارایی‌های زیستی مولد را ذیل رویکرد ارزش منصفانه نگه‌داشته است. افزون بر این، تعارض بنیادین بین شناسایی سودهای تحقق‌نیافته ناشی از تغییرات ارزش منصفانه با قوانین تجاری و مالیاتی ایران از جمله ماده ۱۲۹ قانون تجارت و معافیت‌های ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم، چالش‌های توزیع منافع موهوم و ریسک‌های بالای نقدینگی را بر دوش شرکت‌ها تحمیل کرده است. این گره‌های مفهومی و تعارضات قانونی نشان می‌دهد که استاندارد ۲۶ نیازمند بازنگری موشکافانه و ارزیابی چندبعدی در سطوح نظری، حقوقی و تجربی است (دی‌پیازا و اکلس، ۲۰۰۲؛ دچو و همکاران، ۲۰۱۰؛ زارع و همکاران، ۱۳۹۸).

بر این اساس، پژوهش حاضر با اتخاذ رویکردی مروری و تحلیلی-انتقادی تدوین یافته است تا از خلال بررسی جامع متون نظری، استانداردهای متناظر بین‌المللی و شواهد تجربی موجود، ابعاد مختلف استاندارد حسابداری شماره ۲۶ را تبیین کند. اهداف مشخص این مقاله عبارتند از:

- واکاوی مبانی نظری ارزش منصفانه در بخش دارایی‌های زیستی و نسبت آن با ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی نظیر اتکاپذیری و مربوط بودن؛
- تحلیل مقایسه‌ای و تطبیقی استاندارد حسابداری ۲۶ ایران با استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ و نسخه بازنگری‌شده مربوط به گیاهان بارور؛
- بررسی موانع، چالش‌ها و پیامدهای اقتصادی-مالی پیاده‌سازی مدل ارزش منصفانه در مزارع و مجتمع‌های کشت و صنعت ایران با تأکید بر مسائلی چون فقدان بازار فعال، نوسانات تورمی و شناسایی سودهای تحقق‌نیافته؛

- ارزیابی نحوه اندازه‌گیری و گزارشگری چرخه عمر دارایی‌های زیستی مولد و غیرمولد در طول دوره‌های دگردیسی و مقطع برداشت محصول؛
- تحلیل ابعاد گزارشگری پایداری، بحران‌های اقلیمی و آثار مخاطرات زیست‌محیطی بر سنجش ارزش دارایی‌های کشاورزی؛
- ارائه راهکارها، رهنمودهای اجرایی و پیشنهادهای سیاستی به سازمان حسابرسی و سایر نهادهای تدوین ضوابط جهت اصلاح و به‌روزرسانی استاندارد متناسب با مقتضیات بازار داخلی.

برای دستیابی به اهداف فوق و به منظور ایجاد پیوستگی مفهومی، این مقاله در شش بخش سازماندهی شده است. پس از این مقدمه، بخش دوم به بررسی پیشینه تجربی و تطبیق استاندارد ۲۶ ایران با استاندارد بین‌المللی ۴۱ و مبحث گیاهان بارور اختصاص دارد. در بخش سوم، چالش‌های نهادی، موانع عملیاتی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و تعارضات مالیاتی و تجاری مورد واکاوی قرار می‌گیرد. بخش چهارم، چرخه کامل حسابداری فعالیت‌های کشاورزی از انباشت مخارج و بهایابی تا مرحله برداشت محصول را به صورت مفهومی تشریح می‌کند. در بخش پنجم، ارتباط میان مدیریت ریسک‌های اقلیمی، مخاطرات بیولوژیکی و گزارشگری پایداری در این صنعت به بحث گذاشته می‌شود. در نهایت، بخش ششم به جمع‌بندی، سنتز یافته‌های تحلیلی و ارائه توصیه‌های راهبردی و کاربردی برای نهادهای قانون‌گذار و حرفه حسابداری اختصاص یافته است.

۲. مرور ادبیات و پیشینه پژوهش:

۲-۱. استانداردهای بین‌المللی:

بخش کشاورزی همواره به عنوان یکی از ارکان بنیادین اقتصاد، نقش راهبردی در تأمین امنیت غذایی، پایداری زیست‌محیطی و عدالت اجتماعی ایفا کرده است. سلامی و انصاری (۱۳۸۸) با استفاده از روش تحلیل ساختاری مسیر نشان داده‌اند که بخش کشاورزی در ایران دارای پیوندهای پسین و پیشین نیرومندی با سایر بخش‌های اقتصادی است و سهمی تعیین‌کننده در ایجاد اشتغال و بهبود توزیع درآمد دارد. در چنین بستری، وجود یک نظام اطلاعاتی و گزارشگری مالی منسجم و کارآمد نه تنها یک الزام حرفه‌ای، بلکه

پیش‌شرطی اساسی برای تخصیص بهینه منابع سرمایه‌ای و برنامه‌ریزی‌های کلان توسعه به شمار می‌رود. با این وجود، حسابداری فعالیت‌های کشاورزی به سبب سرشت دگردیسی بیولوژیکی دارایی‌های زیستی، همواره با چالش‌های نظری و عملی عمیقی در سنجش و ارزش‌گذاری مواجه بوده است. محرم‌پور (۱۴۰۴) در پژوهش پیرامون نقش حسابداری در توسعه ملل تأکید می‌کند که رشد اقتصادی پایدار در گرو تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر داده‌های مالی شفاف و اتکاپذیر است و بدون یک چارچوب حسابداری نظام‌مند، کنترل مخاطرات مالی و مدیریتی در بخش تولیدات زیستی ناممکن خواهد بود.

تحولات تاریخی نظام‌های تولید و ساختارهای سازمانی در کشاورزی نیز مؤید ضرورت سامان‌بخشی به شیوه‌های مدیریت مالی است. کانازاوا (۱۳۷۴) در تحلیل سیر تحولات فعالیت‌های گروهی و مشارکتی کشاورزی، به درستی نشان می‌دهد که پایداری سازوکارهای تولید جمعی منوط به شفافیت سازمانی، تسهیم عادلانه هزینه‌ها و بهره‌گیری از شیوه‌های مدون ارزیابی مالی است. با شکل‌گیری بنگاه‌های بزرگ کشاورزی و مجتمع‌های کشت و صنعت مدرن، شیوه‌های سنتی ثبت هزینه و درآمد پاسخگوی الزامات نظارتی و کنترلی نبوده و گذار به چارچوب‌های استاندارد الزامی گردیده است. رئیس‌صفری (۱۳۹۷) تبیین می‌کند که سیستم حسابداری کشاورزی فراتر از ثبت‌های دفتری روزمره، ابزاری استراتژیک برای تحلیل عملکرد عملیاتی و محافظت از حقوق ذی‌نفعان است. سجادی (۱۴۰۲) نیز یادآور می‌شود که فرآیند حسابداری در زنجیره ارزش بخش‌های مرتبط با کشاورزی نقشی واسطه‌ای و محوری در هماهنگ‌سازی جریان‌های مادی و داده‌های مالی ایفا می‌کند. از دیدگاه مبانی نظری، نخعی، امیرآبادیزاده، عرب، عندلیب و آرزومندان (۱۴۰۲) در مروری جامع بر این حوزه تصریح می‌کنند که ویژگی‌های منحصربه‌فرد دارایی‌های زیستی، از جمله قدرت رشد، فرسایش، تکثیر و تولید محصولات زراعی و باغی، الگوهای سنتی بهای تمام‌شده تاریخی را با بن‌بست تحلیلی روبه‌رو کرده و جامعه حرفه‌ای را به سمت پذیرش مدل‌های اندازه‌گیری مبتنی بر ارزش منصفانه سوق داده است. در سطح بین‌المللی، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری با هدف ایجاد وحدت رویه و پایان دادن به ناهماهنگی‌های حاکم

بر ثبت رویدادهای مالی این بخش، استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ تحت عنوان کشاورزی را معرفی کرد. این استاندارد یک تحول بنیادین نظری تلقی می‌شود؛ زیرا برای نخستین بار اصل بهای تمام‌شده تاریخی را در خصوص موجودیت‌های زیستی کنار گذاشت و رویکرد ارزش منصفانه منهای هزینه‌های فروش را به عنوان مبنای عمومی اندازه‌گیری دارایی‌های زیستی و تولیدات کشاورزی در زمان برداشت معرفی نمود. فلسفه زیربنایی این استاندارد بر این فرض استوار است که ارزش اقتصادی دارایی‌های زیستی هم‌زمان با فرآیند دگردیسی بیولوژیکی دگرگون می‌شود و ثبت نکردن این افزایش یا کاهش ارزش در زمان وقوع، کیفیت اطلاعات ارائه شده به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را مخدوش می‌سازد. به بیان دیگر، فرآیند رشد و تکامل طبیعی دارایی زیستی خود یک رویداد خلق ارزش است که باید در صورت سود و زیان دوره گزارشگری شناسایی شود.

کمیته استانداردهای حسابداری در ایران نیز همگام با جنبش جهانی هماهنگ‌سازی گزارشگری مالی، استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان فعالیت‌های کشاورزی را تدوین و اجرایی کرد که نسخه نخستین آن عمدتاً اقتباسی مستقیم از ساختار اولیه استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ بود. با این حال، همان‌گونه که آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) در مطالعه تطبیقی عمیق خود میان این دو استاندارد آشکار ساخته‌اند، در کنار شباهت‌های ساختاری، تفاوت‌های اساسی و شکاف‌های اجرایی گسترده‌ای وجود دارد که نظام گزارشگری مالی کشاورزی ایران را در مقایسه با استانداردهای نوین بین‌المللی دچار چالش نموده است. نخستین و مهم‌ترین کانون اختلاف، نحوه برخورد با گیاهان بارور است. در نسخه اولیه استاندارد بین‌المللی و به تبع آن در استاندارد ۲۶ ایران، تمامی دارایی‌های زیستی بدون تفکیک دقیق ماهیت عملیاتی مشمول قواعد ارزش منصفانه بودند. اما در اصلاحیه‌های اخیر بین‌المللی، استانداردهای جهانی به این درک رسیدند که گیاهان بارور، مانند درختان میوه و نخلستان‌ها، کارکردی شبیه به اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات تولیدی دارند و پس از رسیدن به سن باروری دیگر خود کالا نیستند، بلکه ابزار تولید میوه و محصولات دیگر محسوب می‌شوند. به همین سبب، نهاد بین‌المللی گیاهان

بارور را از دامنه استاندارد ۴۱ خارج و تحت استاندارد شماره ۱۶ قرار داد تا امکان ارزیابی بر مبنای بهای تمام‌شده مستهلک شده فراهم شود؛ حال آنکه در استاندارد ۲۶ ایران این تفکیک راهبردی صورت نگرفته و بنگاه‌ها موظف به ارزیابی گیاهان بارور در قالب ارزش منصفانه هستند که نوسانات کاذب فراوانی را در سود و زیان آن‌ها وارد می‌سازد.

دومین نقطه تمایز کلیدی در تطبیق استاندارد ۲۶ ایران و استاندارد بین‌المللی شماره ۴۱، مبحث کمک‌ها و یارانه‌های بلاعوض دولتی است. در استاندارد بین‌المللی، یارانه‌های مرتبط با دارایی‌های زیستی اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه دارای سازوکار شناسایی ویژه‌ای هستند؛ به گونه‌ای که اگر یارانه فاقد شرط باشد، به محض دریافت یا احراز قابلیت وصول در سود و زیان دوره شناسایی می‌شود و در صورت مشروط بودن، شناسایی آن منوط به تحقق شرایط مقرر خواهد بود. اما در رویه حسابداری ایران، استاندارد ۲۶ در پیوند با استاندارد حسابداری شماره ۱۰ (کمک‌های بلاعوض دولت) قرار دارد و رویکرد سنتی سرمایه‌ای یا تهاتر با هزینه‌ها در مواردی اولویت می‌یابد که به پیچیدگی و سردرگمی در نحوه انعکاس واقعی حمایت‌های مالی بخش عمومی منجر می‌گردد. سومین محور اختلاف که عملاً کارایی مدل ارزش منصفانه را در کشور محدود می‌سازد، فقدان بازار فعال و شفاف برای بسیاری از اقلام زیستی است. در استاندارد بین‌المللی فرض بر وجود بازارهای عمیق، شفاف و با دسترسی آسان است که قیمت‌گذاری منصفانه را بدون تحمیل هزینه‌های سنگین ممکن می‌سازد. آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) خاطرنشان می‌کنند که در غیاب بازارهای فعال، حسابداران ناگزیر به استفاده از روش‌های ارزش فعلی جریان‌های نقدی مورد انتظار هستند که با توجه به عدم ثبات متغیرهای کلان و نبود داده‌های پایدار، قابلیت اتکای ارقام را به شدت تضعیف می‌کند.

بررسی دقیق‌تر پیامدهای میدانی اجرای این استاندارد در ادبیات پژوهشی داخل کشور، نشان‌دهنده ناهمخوانی میان اهداف نظری استانداردگذاران و دستاوردهای واقعی گزارشگری مالی است. رضایی، کاظم‌نژاد، صادق‌زاده مهارلویی و بلوری (۱۳۹۷) به ارزیابی تجربی آثار استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارش‌شده در شرکت‌های کشاورزی و دامپروری پرداختند. یافته‌های این پژوهشگران

نشان می‌دهد که اگرچه استاندارد شماره ۲۶ در پی افزایش شفافیت و بهبود محتوای اطلاعاتی بوده است، اما در عمل به دلیل ذهنی بودن فرآیند ارزیابی ارزش منصفانه و نبود سامانه‌های نظارتی، ارتقای محسوسی در اتکاپذیری داده‌های حسابداری پدید نیاورده و ویژگی مربوط بودن اطلاعات را نیز در اثر نوسانات حسابداری محافظه‌کارانه تحت‌الشعاع قرار داده است. در تأیید این نتایج، قراخانلو و طبیبی‌راده (۱۴۰۴) به بررسی دیدگاه‌های حسابداران حرفه‌ای پیرامون چالش‌ها و محدودیت‌های به‌کارگیری استاندارد ۲۶ پرداختند. آنان تشریح کردند که کارشناسان مالی در محیط عملیاتی با تنگناهایی چون عدم شفافیت قیمت‌های منطقه‌ای، فشارهای مالیاتی ناشی از سودهای تحقق‌نیافته، خلأ دستورالعمل‌های شفاف درباره دارایی‌های زیستی خاص و نبود کارشناسان رسمی مستقل دست به گریبان هستند.

علاوه بر چالش‌های عمومی ارزش‌گذاری، مباحث مرتبط با محاسبه قیمت تمام‌شده محصولات زیستی نیز با دست‌اندازهای فنی متعددی روبه‌رو است. عنوانی (۱۴۰۴) موانع و نارسایی‌های سیستم حسابداری قیمت تمام‌شده محصولات کشاورزی در شرکت‌های کشت و صنعت را مورد واکاوی قرار داده و تصریح می‌کند که ناتوانی در تفکیک دقیق و انتساب عادلانه هزینه‌های مشترک، دوره‌های متغیر زراعی، هم‌پوشانی سال‌های مالی با سال‌های زراعی و نبود نرم‌افزارهای یکپارچه تخصصی، محاسبه بهای واقعی تولید را ناممکن ساخته است. از منظری مشابه، شیخی، حسنی، گل‌بند و عزیزی (۱۴۰۰) با شناسایی موانع اجرای سیستم حسابداری کشاورزی، مواردی چون ضعف سواد مالی مدیران مزارع، تمایل به روش‌های سنتی ثبت بهای تمام‌شده و ابهامات حسابرسی را از عوامل بازدارنده دانستند. گل‌بند، عزیزی و فرهنگیان (۱۴۰۲) نیز ضمن بازبینی موانع اجرای این استاندارد در پهنه ملی، فقدان زیرساخت‌های نهادی و عدم آموزش مستمر کارشناسان را به عنوان موانع فرهنگی و مهارتی پیاده‌سازی صحیح ارزش منصفانه معرفی کردند. همچنین هفتانی و لعل‌بار (۱۴۰۴) با تمرکز ویژه بر چالش‌های اندازه‌گیری، گزارشگری و ارزش‌گذاری دارایی‌های زیستی مولد، استدلال می‌کنند که دشواری تعیین نرخ تنزیل مناسب، تخمین نامطمئن طول عمر اقتصادی دارایی و نبود چارچوب‌های

ارزش‌گذاری بومی، همواره خطر انحرافات بااهمیت در صورت‌های مالی شرکت‌های کشاورزی را به دنبال دارد.

ابعاد فنی و مدیریتی حسابداری محصولات کشاورزی تنها به دارایی‌های ثابت محدود نمی‌شود، بلکه نحوه ثبت تولیدات و ارزیابی جریان‌های روزمره نیز به رویکردهای تحلیلی نوین نیاز دارد. قهری گیبلو و عینی (۱۴۰۴) بر لزوم تدوین دستورالعمل‌های تفصیلی برای ثبت بهای محصولات در زمان برداشت و تفکیک ارزش ذاتی از نوسانات مقطعی عرضه و تقاضا تأکید دارند. گرامی، اسکندری، صفری و طهماسبی (۱۳۹۹) در بررسی موردی حسابداری کشاورزی زعفران نشان دادند که به دلیل ویژگی‌های استراتژیک این محصول، هزینه‌بر بودن شدید مراحل برداشت و نوسانات پرشتاب قیمت در بازارهای جهانی، استفاده از مدل‌های متعارف حسابداری مالی کارایی لازم را نداشته و به الگوهای ترکیبی نیاز است. در چنین چارچوبی، ابزارهای کمی و مدل‌های ریاضی از جایگاه ارزنده‌ای برخوردارند. کفائی (۱۴۰۱) با تحلیل کاربردهای آمار و احتمال در حوزه‌های مدیریت، حسابداری، کشاورزی و تحلیل داده‌ها، بیان می‌کند که پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی، برآورد فواصل اطمینان ارزش منصفانه و مدیریت خطاهای اندازه‌گیری دارایی‌های زیستی مستلزم به‌کارگیری روش‌های مدلسازی آماری دقیق است.

فراتر از ابعاد حسابداری مالی، مدیریت راهبردی عملیات کشاورزی بدون حسابداری مدیریت میسر نخواهد بود. شمس، سون و تلاشان (۱۴۰۳) نقش بااهمیت حسابداری مدیریتی در کشاورزی را مورد تحلیل قرار داده و اثبات می‌کنند که مدیریت بهای تمام‌شده هدفمند، تحلیل زنجیره ارزش، مهندسی مجدد فرآیندها و بودجه‌بندی عملیاتی می‌توانند آسیب‌پذیری واحدهای زراعی را در برابر تکانه‌های بازار کاهش دهند. بخش کشاورزی ذاتاً تحت حاکمیت مخاطرات پیش‌بینی‌ناپذیر طبیعی قرار دارد. بادپا (۱۴۰۱) در تدوین مبانی حسابداری ریسک فعالیت‌های کشاورزی مطرح می‌سازد که مدل‌های استاندارد فعلی فاقد ظرفیت لازم برای انعکاس پدیده‌هایی نظیر سرمازدگی، خشکسالی، آفات همه‌گیر و مخاطرات ناشی از دگرگونی‌های اقلیمی در گزارش‌های مالی هستند و

باید سرفصل‌های مشخصی برای شناسایی و افشای ریسک‌های سیستماتیک زیستی تعریف شود.

در دوره معاصر، همگرایی میان علم حسابداری و ابعاد پایداری محیط زیست وارد مرحله تازه‌ای شده است. رحمانی و مامن‌پوش (۱۳۸۵) با بررسی اثرات فعالیت‌های کشاورزی بر کیفیت منابع آبی مانند رودخانه زاینده‌رود، نشان دادند که مصرف نامتعادل کودها و سموم، هزینه‌های زیست‌محیطی پنهانی را به جامعه تحمیل می‌کند که در حسابداری متعارف به چشم نمی‌آید. در امتداد این نگاه، حسن‌پور و محمدی (۱۳۹۹) مفهوم نوین حسابداری آب را به عنوان رویکردی اساسی جهت مدیریت منابع آب در شرایط بحران خشکسالی و توسعه پایدار کشاورزی معرفی کرده‌اند. از منظر این پژوهشگران، صورت‌های مالی بنگاه‌های کشاورزی باید مصرف فیزیکی، ارزش اقتصادی و بهره‌وری آب را به عنوان یک دارایی استراتژیک منعکس سازند تا توسعه پایدار تضمین گردد.

رویکردهای بین‌رشته‌ای در حال دگرگون ساختن مرزهای سنتی حسابداری هستند. اختیاری (۱۴۰۴ الف) در بررسی ارتباط علم حسابداری با علوم کشاورزی، ضرورت شکل‌گیری ادبیات مشترک میان متخصصان زراعت، اقتصاددانان و کارشناسان مالی را برای بازتولید مدل‌های سنجش مطرح می‌سازد. اختیاری (۱۴۰۴ ب) در ادامه به تبیین نقش حسابداری در توسعه کشاورزی دقیق پرداخته و آشکار می‌کند که داده‌های مکانی، سیستم‌های اطلاعات جغرافیایی و حسگرهای پایش خاک می‌توانند ورودی‌های بی‌نظیری برای تخصیص دقیق هزینه‌ها به هر بخش از مزرعه فراهم نمایند. همگام با این تحول فناورانه، فرهمند (۱۴۰۴) مفهوم تحول حسابداری در کشاورزی هوشمند را تشریح کرده و نشان می‌دهد که بهره‌گیری از هوش مصنوعی، پهپادها، اینترنت اشیاء و فناوری زنجیره بلوکی موجب خودکارسازی جمع‌آوری داده‌ها، حذف قضاوت‌های مغرضانه انسانی و دستیابی به ارزش منصفانه پویا بر مبنای تحلیل کلان‌داده‌ها می‌شود.

سنتز ادبیات و پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران با وجود تحول مثبتی که در زمان تصویب ایجاد کرد، هم‌اکنون به سبب عدم همگام‌سازی با اصلاحات استاندارد بین‌المللی شماره ۴۱ (به‌ویژه تفکیک گیاهان بارور)، بی‌توجهی به

واقعیت بازارهای غیرفعال داخلی، و خلأ پیوند با ابزارهای حسابداری پایداری و کشاورزی هوشمند، نیازمند یک بازنگری ساختاری است. بررسی جامع مطالعات مذکور ضرورت گذار به یک مدل هیبریدی را نمایان می‌سازد؛ مدلی که ضمن برطرف ساختن نواقص ارزیابی دارایی‌های زیستی مولد، از فناوری‌های پایش نوین برای افزایش شفافیت، انضباط مالی و تصمیم‌گیری بهینه در عرصه ملی پشتیبانی کند.

۲-۲. مطالعات داخلی و خارجی:

بخش کشاورزی به منزله یکی از ارکان کلیدی و استراتژیک در نظام اقتصادی هر کشور، پیوند ناگسستنی با تأمین امنیت غذایی، پایداری اکولوژیک، اشتغال‌زایی و بازتوزیع ثروت دارد. در این میان، جریان‌های اطلاعاتی حسابداری به عنوان زیربنای تصمیم‌گیری‌های خرد و کلان، نقشی بی‌بدیل در بهینه‌سازی تخصیص منابع و هدایت سرمایه‌ها در این بخش ایفا می‌کنند. سلامی و انصاری (۱۳۸۸) در مطالعه‌ای جامع با به‌کارگیری روش تحلیل ساختاری مسیر بر مبنای جدول داده–ستانده، اثبات کردند که بخش کشاورزی در ایران پیوندهای متقابل پسین و پیشین گسترده‌ای با دیگر ارکان صنعتی و خدماتی دارد و هرگونه تحول ساختاری در آن مستقیماً بر رشد اشتغال، کاهش فقر و ارتقای توزیع عادلانه درآمد تأثیرگذار است. با وجود چنین اهمیت ساختاری، نظام‌های حسابداری سنتی همواره در مواجهه با ماهیت دگردیسی بیولوژیکی، تکثیر، رشد و زوال زیستی دارایی‌ها با چالش‌های نظری و عملی عمیقی روبه‌رو بوده‌اند. محرم‌پور (۱۴۰۴) در تبیین نقش حسابداری در کشاورزی و توسعه ملل، تصریح می‌کند که دستیابی به توسعه پایدار نیازمند سیستم‌های حسابداری شفاف، یکپارچه و متناسب با چرخه‌های زیستی است تا بتواند ریسک‌های محیطی و مالی را به گونه‌ای اتکاپذیر به تصویر بکشد.

تجارب و تحولات تاریخی نظام‌های بهره‌برداری در کشاورزی نشان می‌دهد که ساختارهای سازمانی بدون سامانه‌های مالی مدون دچار زوال می‌شوند. کانازاوا (۱۳۷۴) در تحلیل مسائل و سیر تکاملی فعالیت‌های گروهی کشاورزی، نشان داد که بقا و کارایی تعاونی‌ها و سازمان‌های تولید جمعی در گرو شفافیت مالی، نحوه تسهیم هزینه‌های زیرساختی و مکانیزم‌های دقیق سنجش عملکرد است. با بزرگ‌تر شدن مقیاس بنگاه‌های کشاورزی،

توسعه شرکت‌های سهامی زراعی و شکل‌گیری کشت و صنعت‌های چندمنظوره، روش‌های سنتی ثبت هزینه‌ها کارایی خود را از دست دادند. رئیس‌صفری (۱۳۹۷) تبیین می‌کند که سیستم حسابداری کشاورزی تنها مجموعه‌ای از قواعد بدهکار و بستانکار نیست، بلکه چارچوبی چندبُعدی برای رصد جریان‌های نقدی، تفکیک سود عملیاتی از سود ناشی از نوسانات قیمت بازاری، و ایجاد انضباط مالی برای بقای بنگاه در شرایط عدم اطمینان اقلیمی به شمار می‌رود. سجادی (۱۴۰۲) نیز با اشاره به نقش فرآیند حسابداری در بخش‌های مرتبط با کشاورزی، ضرورت نگاه شبکه‌ای به این علم را یادآور شده و نشان می‌دهد که اطلاعات حسابداری باید بتواند پیوند میان فرآیند کاشت، داشت و برداشت را با حلقه‌های فرآوری و توزیع در زنجیره تأمین کشاورزی برقرار سازد. از منظر مبانی نظری و تاریخی، نخعی، امیرآبادیزاده، عرب، عندلیب و آرزومندان (۱۴۰۲) در مروری جامع بر حسابداری فعالیت‌های کشاورزی اشاره کرده‌اند که ناکارآمدی رویکرد سنتی بهای تمام‌شده تاریخی در انعکاس ارزش واقعی دارایی‌های در حال رشد، نهادهای استانداردگذار جهانی را ناگزیر به خلق پارادایم‌های نوین اندازه‌گیری مبتنی بر ارزش‌های جاری و منصفانه نمود.

در عرصه بین‌المللی، نقطه عطف قانون‌گذاری در این حوزه با تصویب استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ با عنوان کشاورزی توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری رقم خورد. فلسفه بنیادین این استاندارد بر این فرض استوار است که دگردیسی بیولوژیکی (شامل رشد، زوال، تولید و زایش) یک پدیده اقتصادی خلق ارزش است و نباید ثبت آن تا زمان فروش یا برداشت محصول به تعویق بیفتد. از این رو، مدل ارزش منصفانه منهای هزینه‌های فروش به عنوان الگوی غالب برای ارزیابی دارایی‌های زیستی و تولیدات کشاورزی در نقطه برداشت پذیرفته شد. استانداردگذاران در ایران نیز برای همگام‌سازی گزارشگری مالی شرکت‌های داخلی با رویه‌های جهانی، استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان فعالیت‌های کشاورزی را تصویب و ابلاغ نمودند که چارچوب آن تا حد زیادی برگرفته از ساختار اولیه استاندارد بین‌المللی بود. با این حال، همان‌گونه که آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) در مقایسه تطبیقی دقیق خود میان استاندارد ۲۶ ایران و استاندارد ۴۱

بین‌المللی تشریح نموده‌اند، گذشت زمان و تحولات بازارهای جهانی شکاف‌های مفهومی و اجرایی عمیقی میان این دو استاندارد پدید آورده است.

یکی از محوری‌ترین تفاوت‌های استخراج‌شده در پژوهش‌های تطبیقی، رویکرد نسبت به گیاهان بارور است. در اصلاحیه‌های جدید استاندارد بین‌المللی، هیئت استانداردهای جهانی به این نتیجه رسید که گیاهان بارور نظیر باغات میوه، نخلستان‌ها و بوته‌های چندساله، صرفاً نقش ماشین‌آلات زنده را برای تولید میوه ایفا می‌کنند و خود به قصد فروش پرورش داده نمی‌شوند. به همین علت، این دارایی‌ها از دامنه شمول استاندارد ۴۱ خارج و به استاندارد اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (استاندارد شماره ۱۶) منتقل شدند تا امکان ثبت آن‌ها بر مبنای مدل بهای تمام‌شده مستهلک‌شده و آزمون کاهش ارزش فراهم گردد. در مقابل، در استاندارد ۲۶ ایران چنین تفکیکی صورت نگرفته و تمامی گیاهان بارور همچنان باید بر مبنای ارزش منصفانه اندازه‌گیری شوند که این امر نوسانات کاذب فراوانی را به صورت‌های مالی شرکت‌ها تحمیل می‌کند. محور دیگر تفاوت، نحوه شناسایی کمک‌ها و یارانه‌های بلاعوض دولتی است؛ جایی که استاندارد بین‌المللی یارانه‌های مشروط و غیرمشروط را با سازوکار مستقل و مرتبط با ارزش منصفانه مستقیماً در سود و زیان بازتاب می‌دهد، در حالی که در ایران پیوند این فرآیند با استاندارد حسابداری شماره ۱۰ (کمک‌های بلاعوض دولت) ابهامات ساختاری متعددی در نحوه انتساب یارانه‌ها به درآمد یا سرمایه ایجاد کرده است. علاوه بر این، پیش‌فرض استاندارد بین‌المللی مبنی بر وجود بازارهای فعال، شفاف و نقدشونده در بازار کشاورزی ایران به ندرت محقق می‌گردد و حسابداران داخلی ناگزیر به استفاده از برآوردهای تنزیل جریان‌های نقدی هستند که بر قابلیت اتکای ارقام آسیب می‌زند.

پیامدهای کاربرد این استاندارد در مطالعات میدانی و تجربی نیز به گونه‌ای گسترده واکاوی شده است. رضایی، کاظم‌نژاد، صادق‌زاده مهارلویی و بلوری (۱۳۹۷) به بررسی تجربی آثار استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی ایران بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات ارائه‌شده در شرکت‌های زراعی و دامپروری پرداختند. یافته‌های آن‌ها با بهره‌گیری از داده‌های مالی و مدل‌های اقتصادسنجی نشان داد که پیاده‌سازی این استاندارد هرچند با

هدف افزایش مربوط بودن اطلاعات صورت گرفته، اما به دلیل ناپایداری قیمت‌ها و ماهیت قضاوتی ارزش منصفانه، به تضعیف ویژگی اتکاپذیری داده‌های مالی انجامیده و پیش‌بینی سودهای آتی را برای تحلیل‌گران دشوارتر ساخته است. در همین راستا، قراخانلو و طبیبی‌راده (۱۴۰۴) به بررسی چالش‌ها و محدودیت‌های به‌کارگیری استاندارد ۲۶ از دیدگاه حسابداران حرفه‌ای پرداختند. نتایج نظرسنجی و تحلیل‌های آن‌ها نشان داد که عواملی نظیر نبود مراجع رسمی و مستقل برای تعیین ارزش روز دارایی‌های زیستی، نوسانات شدید تورمی، ابهامات در تفکیک دارایی‌های زیستی مولد از غیرمولد، و نگرانی مدیران از تبعات مالیاتی سودهای تحقق‌نیافته ناشی از تجدید ارزیابی، اصلی‌ترین موانع استفاده اثربخش از این استاندارد در ایران هستند.

علاوه بر الزامات گزارشگری خارجی، سیستم‌های حسابداری بهای تمام‌شده در بخش کشاورزی با معضلات اجرایی جدی روبه‌رو هستند. عنوانی (۱۴۰۴) در پژوهشی جامع پیرامون موانع و نارسایی‌های سیستم حسابداری قیمت تمام‌شده در شرکت‌های کشت و صنعت، نشان داد که ناتوانی در تخصیص دقیق هزینه‌های سربار زراعی، طولانی بودن دوره کاشت تا برداشت، هم‌پوشان نبودن سال مالی با سال زراعی، و تلفات پیش‌بینی‌نشده بیولوژیکی، سبب انحرافات اساسی در بهای تمام‌شده هر واحد محصول می‌گردد. شیخی، حسنی، گل‌بند و عزیزی (۱۴۰۰) با بررسی موانع اجرای سیستم حسابداری کشاورزی، مواردی چون فقر نرم‌افزارهای یکپارچه بومی، سطح پایین آموزش‌های حرفه‌ای حسابداران در حوزه علوم زیستی، و مقاومت کادر مدیریتی سنتی در پذیرش دفاتر مدون مالی را به عنوان ریشه‌های اصلی عدم استقرار موفق نظام‌های اطلاعاتی شناسایی کردند. این موضوع در پژوهش گل‌بند، عزیزی و فرهنگیان (۱۴۰۲) با تمرکز بر موانع کلان اجرای استاندارد کشاورزی در کشور مورد تأیید قرار گرفت؛ جایی که نبود نهادهای قیمت‌گذاری منطقه‌ای و ضعف استانداردهای حسابرسی متناظر، به عنوان موانع نهادی برجسته معرفی شدند. همچنین هفتانی و لعل‌بار (۱۴۰۴) در پژوهشی مروری بر چالش‌های اندازه‌گیری، گزارشگری و ارزش‌گذاری دارایی‌های زیستی مولد تأکید کردند که تخمین نرخ بازده مورد انتظار، پیش‌بینی دقیق طول عمر اقتصادی درختان و دام‌ها و انعکاس کاهش ارزش

انباشته، همواره کانون خطاهای بااهمیت در حسابرسی بخش کشاورزی است. در سطح محصولات و فرآیندهای عملیاتی، شیوه‌های مدیریت حسابداری نیازمند الگوهای تخصصی‌تری هستند. قهری گیبلو و عینی (۱۴۰۴) در بررسی حسابداری محصولات کشاورزی، ضرورت تعیین رویه‌های حسابداری شفاف در لحظه برداشت و جداسازی ارزش بازار محصول خام از ارزش افزوده‌های مرحله بسته‌بندی را تبیین نمودند. گرامی، اسکندری، صفری و طهماسبی (۱۳۹۹) در مطالعه‌ای موردی درباره حسابداری کشاورزی زعفران، پیچیدگی‌های ثبت هزینه‌های نیروی انسانی پرشمار در دوره کوتاه گل‌دهی، نوسانات مداوم قیمت جهانی و انبارداری خاص این محصول استراتژیک را بررسی کرده و نشان دادند که حسابداری محصولات خاص زراعی نیازمند مدل‌های هزینه‌یابی تفکیکی و منعطف است. به منظور تحلیل دقیق‌تر داده‌ها و مدیریت خطاهای ناشی از برآورد، کفائی (۱۴۰۱) با بررسی کاربرد آمار و احتمال در رشته‌های مدیریت، حسابداری و کشاورزی، نشان داد که استفاده از توزیع‌های آماری احتمالاتی و تحلیل سری‌های زمانی برای مدل‌سازی رفتارهای تصادفی بازارها و برآورد ارزش منصفانه، ابزاری ضروری در مهار عدم قطعیت‌های اندازه‌گیری به شمار می‌آید.

در حوزه حسابداری مدیریت و کنترل ریسک، شمس، سون و تلاشان (۱۴۰۳) نقش بااهمیت حسابداری مدیریتی در کشاورزی را مورد تحلیل قرار داده و نشان دادند که به کارگیری تکنیک‌هایی چون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، بودجه‌بندی منعطف و تحلیل انحرافات می‌تواند مدیریت مزارع را در برابر ریسک‌های اقلیمی و نوسانات بازار مصون سازد. بخش کشاورزی از حیث ریسک‌پذیری با هیچ صنعت دیگری قابل قیاس نیست؛ از این رو بادپا (۱۴۰۱) در تدوین مبانی حسابداری ریسک فعالیت‌های کشاورزی مطرح می‌سازد که استاندارد ۲۶ فاقد الزامات افشای کافی برای ریسک‌های ناشی از خشکسالی، طوفان، سرمازدگی و شیوع آفات است و نظام گزارشگری مالی باید مکانیزمی شفاف برای شناسایی ذخایر بحران و افشای ریسک‌های ژئوکلیماتیک در یادداشت‌های پیوست ارائه دهد. در امتداد ابعاد پایداری و حفاظت از منابع طبیعی، پژوهش‌های جدید پیوند عمیقی میان محیط زیست و حسابداری برقرار کرده‌اند. رحمانی و مامن‌پوش (۱۳۸۵) در بررسی

اثرات فعالیت‌های کشاورزی بر کیفیت آب زاینده‌رود، نشان دادند که ورود پساب‌های حاوی سموم و کودهای شیمیایی به منابع آبی، هزینه‌های سنگین بیرونی به وجود می‌آورد که در صورت‌های مالی سنتی محاسبه نمی‌شوند. حسن‌پور و محمدی (۱۳۹۹) در تکمیل این نگرش، حسابداری آب را به عنوان رویکردی نوین جهت مدیریت پایدار منابع در شرایط تنش آبی معرفی کردند. از دیدگاه آنان، حسابداری باید به ابزاری برای پایش میزان مصرف، راندمان اقتصادی هر مترمکعب آب و ثبت هزینه‌های زیست‌محیطی تخریب منابع پایه تبدیل شود تا اطلاعات ارائه‌شده قابلیت استفاده در ارزیابی‌های پایداری را داشته باشد.

تحولات نوین بین‌رشته‌ای نشان می‌دهد که آینده گزارشگری کشاورزی در گرو همگرایی فناوری و مدل‌های حسابداری است. اختیاری (۱۴۰۴ الف) با بررسی ارتباط علم حسابداری با علوم کشاورزی، ضرورت شکل‌گیری زبانی مشترک میان گیاه‌پزشکان، مهندسان خاک‌شناسی و تحلیل‌گران مالی را مورد تأکید قرار داد تا برآوردهای زیستی با دقت بیشتری به ارقام پولی تبدیل شوند. اختیاری (۱۴۰۴ ب) در ادامه به نقش حسابداری در توسعه کشاورزی دقیق پرداخت و تشریح کرد که استقرار سیستم‌های اطلاعات جغرافیایی، ماشین‌آلات هوشمند و حسگرهای پایش خاک امکان هزینه‌یابی دقیق در مقیاس قطعه‌زمین‌ها را فراهم آورده و خطاهای کلی‌گویی در سیستم‌های سنتی را از میان برمی‌دارد. سرانجام، فرهمند (۱۴۰۴) در تبیین تحول حسابداری در کشاورزی هوشمند نشان می‌دهد که استقرار اینترنت اشیاء، پهپادهای نقشه‌برداری، هوش مصنوعی و زنجیره بلوکی می‌تواند فرآیند اندازه‌گیری بیولوژیکی را کاملاً خودکار ساخته، خطاهای ناشی از سوگیری‌های قضاوتی انسان را در ارزیابی ارزش منصفانه برطرف کند و گزارشگری بلادرنگ و قابل اتکا را برای دارایی‌های زیستی به ارمغان آورد.

برآیند ادبیات و پیشینه تجربی و نظری بیانگر آن است که استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران با وجود نقشی که در آغاز دهه هشتاد برای نظم‌بخشی به گزارشگری کشاورزی ایفا نمود، امروزه با چندین خلأ کلیدی مواجه است: عدم تفکیک گیاهان بارور از سایر دارایی‌های زیستی و اصرار بر مدل ارزش منصفانه برای آن‌ها در بازارهای کم‌عمق داخلی،

فقدان شاخص‌های روشن در ثبت یارانه‌ها و حمایت‌های دولتی، ضعف در پوشش حسابداری ریسک و پایداری منابع زیست‌محیطی، و نبود بسترهای سازگار با ابزارهای نوین کشاورزی دقیق و هوشمند. این چالش‌ها نشان می‌دهند که به‌روزرسانی ساختار استاندارد ۲۶ و تلفیق آن با فناوری‌های پایش داده و حسابداری پایداری، ضرورتی انکارناپذیر برای ارتقای انضباط مالی و تصمیم‌گیری‌های استراتژیک در بخش کشاورزی کشور است.

۳-۲. مبانی نظری حسابداری دارایی‌های زیستی:

فعالیت‌های کشاورزی از دیرباز به عنوان یکی از بنیادین‌ترین محورهای حیات اقتصادی و معیشتی جوامع بشری شناخته شده‌اند. سلامی و انصاری (۱۳۸۸) در بررسی پیوندهای ساختاری اقتصاد کلان، نشان داده‌اند که بخش کشاورزی با برخورداری از پیوندهای پسین و پیشین گسترده، نقشی غیرقابل‌انکار در خلق ارزش افزوده، پایدارسازی اشتغال و بازتوزیع عادلانه درآمدها ایفا می‌کند. با این حال، ترجمان مالی رویدادهای این بخش به زبان گزارشگری، همواره یکی از پیچیده‌ترین مباحث علم حسابداری بوده است. محرم‌پور (۱۴۰۴) در تبیین نقش سیستم‌های مالی در توسعه ملل خاطرنشان می‌سازد که انباشت سرمایه و بهینه‌سازی زنجیره تولید در کشاورزی، زمانی به ثمر می‌نشیند که چارچوب‌های اندازه‌گیری مالی قادر به بازتاب دقیق فرآیندهای رشد و زوال زیستی باشند. حسابداری سنتی مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی، که بر مبنای اصل تحقق درآمد در لحظه مبادله شکل گرفته است، در ثبت ماهیت پویای موجودات زنده با بن‌بست مفهومی مواجه شد. در یک مزرعه یا دامداری، افزایش ارزش اقتصادی صرفاً در زمان فروش رخ نمی‌دهد، بلکه فرآیند دگردیسی بیولوژیکی شامل رشد بافت‌های گیاهی و حیوانی، زایش، تولید شیر، پشم یا میوه و حتی تحلیل رفتن قوای زیستی، خود رویدادهای بنیادین اقتصادی هستند. بنابراین، ضرورت حرکت به سوی یک پارادایم نوین گزارشگری که بتواند این تحولات را در لحظه وقوع به تصویر بکشد، به تصویب استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ و در امتداد آن استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران با عنوان فعالیت‌های کشاورزی انجامید.

نخعی، امیرآبادیزاده، عرب، عندلیب و آرزومندان (۱۴۰۲) در مروری جامع بر مبانی نظری این حوزه تشریح می‌کنند که شالوده استاندارد ۲۶ بر سه مفهوم نظری بنیادین استوار است: ارزش منصفانه، ارزش اقتصادی و جریان‌های نقدی آتی ناشی از دگردیسی بیولوژیکی. در تفکر کلاسیک حسابداری، دارایی‌ها بر اساس فاکتورهای خرید ثبت می‌شدند و تا زمان فروش، تغییرات ناشی از رشد طبیعی در صورت سود و زیان منعکس نمی‌گردید. این امر به شکل‌گیری پدیده‌ای موسوم به عدم تطابق زمانی درآمد و هزینه و انباشت سودهای پنهان در ترازنامه می‌انجامید. برای مثال، ارزش اقتصادی یک گله گاو شیری یا نخلستان خرما با گذشت زمان و رسیدن به مرحله باروری چندین برابر می‌شود، در حالی که الگوی بهای تمام‌شده تاریخی تنها هزینه‌های علوفه و نگهداری را به عنوان دارایی در جریان ساخت یا هزینه دوره منعکس می‌کرد و جهش واقعی در ثروت بنگاه نادیده گرفته می‌شد. مفهوم ارزش اقتصادی در این استاندارد با اتکا به ظرفیت تولیدی و جریان بازدهی آتی دارایی تعریف می‌شود؛ یعنی ارزش یک دارایی زیستی برابر با توانایی بالقوه آن در خلق منافع اقتصادی آینده برای واحد تجاری است. رئیس‌صفری (۱۳۹۷) در کتاب خود پیرامون سیستم‌های حسابداری کشاورزی بیان می‌کند که تغییر نگرش از بهای تمام‌شده به ارزش اقتصادی، نگاه حسابداران را از گذشته‌نگری به آینده‌نگری سوق داد و مدیران را قادر ساخت تا بازده واقعی سرمایه‌گذاری در چرخه‌های زیستی را اندازه‌گیری نمایند.

در کانون پارادایم نوین استاندارد ۲۶، مفهوم ارزش منصفانه منهای هزینه‌های برآوردی زمان فروش قرار دارد. طبق مبانی نظری، ارزش منصفانه مبلغی است که خریداران و فروشندگان مطلع و مایل در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی حاضر به مبادله دارایی با آن هستند. آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) در مطالعه تطبیقی استاندارد ۲۶ ایران با استاندارد بین‌المللی ۴۱، ریشه‌های فلسفی به‌کارگیری ارزش منصفانه را واکاوی کرده و نشان می‌دهند که منطق نهادهای استانداردگذار، حذف سوگیری‌های دفتری و ارتقای ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات مالی بوده است. در مدل ارزش منصفانه، هرگونه افزایش یا کاهش در ارزش منصفانه دارایی‌های زیستی که در اثر فرآیند بیولوژیکی یا

نوسانات سطح عمومی قیمت‌ها حاصل می‌شود، بلافاصله در همان دوره مالی به عنوان سود یا زیان ناشی از تغییر ارزش منصفانه در صورت سود و زیان شناسایی می‌گردد. این تفکر مبتنی بر نظریه بازارهای کارا و مدل‌های قیمت‌گذاری دارایی‌هاست؛ جایی که فرض بر این است که قیمت جاری بازار بهترین تخمین‌گر از ارزش اقتصادی و منعکس‌کننده ارزش فعلی کل جریان‌های نقدی آتی حاصل از دارایی است.

با این حال، تکیه بر ارزش منصفانه در غیاب بازارهای عمیق، مبانی نظری را به سمت رویکرد جریان‌های نقدی آتی و ارزش فعلی سوق می‌دهد. زمانی که بازار فعال و نقدشونده برای یک دارایی زیستی (مانند درختان در سنین میانی یا نژادهای خاص دامی) وجود ندارد، استاندارد حسابداری شماره ۲۶ دستورالعمل اندازه‌گیری را بر مبنای ارزش فعلی خالص جریان‌های وجوه نقد مورد انتظار ناشی از دارایی، با استفاده از نرخ تنزیل مناسب قبل از مالیات، تنظیم می‌نماید.

هفتانی و لعل‌بار (۱۴۰۴) در تحلیل چالش‌های اندازه‌گیری و ارزش‌گذاری دارایی‌های زیستی مولد بیان می‌کنند که محاسبه جریان‌های نقدی آتی بر فرضیاتی از جمله طول عمر اقتصادی مفید دارایی، برآورد میزان تولید محصول در دوره‌های زمانی آینده، قیمت‌های پیش‌بینی‌شده فروش در فصول برداشت و هزینه‌های نگهداری تا نقطه کمال استوار است. از دیدگاه نظری، تنزیل جریان‌های نقدی بیانگر آن است که ارزش یک دارایی در زمان حال، بازتاب مستقیم منفعت‌هایی است که آن موجود زنده طی سال‌های زیستی خود خلق خواهد کرد. اما این مبنای نظری در بوته عمل به شدت نیازمند برآوردهای ذهنی، قضاوت‌های کارشناسی و متغیرهای اقتضایی است که می‌تواند قابلیت اتکای ارقام گزارش‌شده را با تردید جدی مواجه سازد.

همین نوسانات محاسباتی و وابستگی شدید به فرضیات نامطمئن، مورد توجه پژوهشگران تجربی قرار گرفته است. رضایی، کاظم‌نژاد، صادق‌زاده مهارلویی و بلوری (۱۳۹۷) در ارزیابی آثار استاندارد فعالیت‌های کشاورزی بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار، اثبات کردند که اگرچه حرکت به سوی مدل ارزش منصفانه و ارزش اقتصادی از جهت تئوریک منجر به افزایش محتوای اطلاعاتی و مربوط

بودن داده‌ها شده، اما به دلیل ناپایداری‌های کلان اقتصادی و نبود سامانه‌های شفاف، به قابلیت اتکا و توان پیش‌بینی سودهای آتی آسیب رسانده است. قراخانلو و طبیبی‌راده (۱۴۰۴) نیز با بررسی دیدگاه‌های حسابداران حرفه‌ای یادآور می‌شوند که اعمال ارزش منصفانه بر دارایی‌هایی که بازارهای غیرفعال و غیرمتشکل دارند، به نوعی حدس و گمان آماری مبدل شده و شرکت‌ها را با بحران شناسایی سودهای موهوم و تحقق‌نیافته و به تبع آن فشارهای نامتعارف مالیاتی مواجه می‌سازد. از همین منظر، گل‌بند، عزیزی و فرهنگیان (۱۴۰۲) و همچنین شیخی، حسنی، گل‌بند و عزیزی (۱۴۰۰) در تبیین موانع اجرایی این استاندارد بر این نکته پای می‌فشارند که عدم بلوغ بازارهای مشتقه و فیزیکی کشاورزی در ایران، ستون‌های نظری استاندارد ۲۶ را در مرحله پیاده‌سازی سست کرده و بسترساز بروز تعارض میان مدیران، حسابرسان و مجریان مالیاتی گردیده است.

پیوند میان مبانی نظری ارزش اقتصادی و سیستم‌های کنترل هزینه‌ها نیز یکی دیگر از اضلاع این بررسی است. عنوانی (۱۴۰۴) در تبیین نارسایی‌های سیستم حسابداری قیمت تمام‌شده در شرکت‌های کشت و صنعت مطرح می‌کند که فرآیند تبدیل داده‌های زیستی به اطلاعات مالی، هنگامی دچار گسست می‌شود که حسابداری مدیریت قادر نباشد هزینه‌های جذب‌نشده، دوره‌های آیش زمین و نوسانات فصلی را به صورت منطقی بین جریان‌های نقدی جاری و بهای دارایی تفکیک کند. سجادی (۱۴۰۲) نیز با بررسی فرآیند حسابداری در بخش‌های مرتبط با کشاورزی بر این امر تأکید می‌ورزد که بدون طراحی یک زنجیره کامل داده‌پردازی مالی که رفتار هزینه‌ها را از زمان کاشت بذر تا فرآوری نهایی رصد نماید، سنجش بهای تمام‌شده و متعاقباً محاسبه خالص جریان‌های ورودی نقدی برای ارزیابی ارزش اقتصادی ناممکن خواهد بود.

در زمینه محصولات ویژه نیز، گرامی، اسکندری، صفری و طهماسبی (۱۳۹۹) در بررسی حسابداری کشاورزی زعفران نشان دادند که به دلیل ویژگی‌های زیستی خاص پیاز زعفران، تمرکز صرف بر ارزش منصفانه در پایان سال مالی بدون در نظر گرفتن نوسانات شدید بازارهای صادراتی و هزینه‌های سرسام‌آور برداشت کارگری، تعادل ترازنامه را مختل ساخته و نیازمند بهره‌گیری از مدل‌های ارزش‌گذاری منعطف مبتنی بر خالص ارزش

فروش است؛ رویکردی که قهری گیبلو و عینی (۱۴۰۴) نیز در واکاوی مبانی نظری حسابداری محصولات کشاورزی در زمان درو و انبارداری بر آن صحه گذاشته‌اند.

از دیدگاه روش‌شناختی و الگوریتم‌های ارزش‌گذاری، مبانی نظری استاندارد ۲۶ بدون ابزارهای کمی قادر به ادامه حیات نیست. کفائی (۱۴۰۱) با بررسی مبانی آمار و احتمال در حسابداری و کشاورزی نشان می‌دهد که محاسبه ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی ذاتاً ماهیتی تصادفی دارد و نمی‌توان آن را با ارقام قطعی پیش‌بینی کرد. وی تبیین می‌کند که تعیین امید ریاضی جریان‌های نقدی و فواصل اطمینان آماری برای پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌های دوره‌های آتی دارایی‌های زیستی، شرط اساسی در کاهش خطای مدل‌های تنزیل نقدی و تثبیت مبانی تئوریک ارزش منصفانه به شمار می‌رود. کانازاوا (۱۳۷۴) نیز در بررسی مسائل فعالیت‌های جمعی و گروهی در مزارع ژاپن نشان داد که پایبندی به اصول حسابداری دقیق و تقسیم عادلانه ریسک‌های پیش‌بینی‌نشده، متغیر کلیدی در حفظ همبستگی اقتصادی و بقای تشکل‌های زیستی در برابر شوک‌های بازاری است؛ اصلی که نشان می‌دهد مبانی نظری گزارشگری کشاورزی همواره ریشه در حفظ پایداری نهادی دارد.

در امتداد این مبانی، نظریه کنترل و حسابداری مدیریت در بخش زیستی جایگاه ویژه‌ای می‌یابد. شمس، سون و تلاشان (۱۴۰۳) با بررسی نقش بااهمیت حسابداری مدیریتی در کشاورزی استدلال می‌کنند که اتکای صرف بر صورت‌های مالی تاریخی یا ارزش‌های منصفانه استاندارد ۲۶ برای هدایت واحدهای اقتصادی کافی نیست، بلکه تصمیم‌گیری استراتژیک منوط به استفاده از تکنیک‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای، ارزیابی چرخه عمر دارایی‌های زیستی مولد و نظارت مستمر بر جریان‌های نقدی عملیاتی است. این چارچوب نظری با ورود مفهوم ریسک تکامل می‌یابد.

بادپا (۱۴۰۱) در تدوین حسابداری ریسک فعالیت‌های کشاورزی بر این باور است که مبانی نظری ارزش منصفانه زمانی کامل است که نرخ تنزیل به‌کاررفته برای جریان‌های نقدی آتی، بازتاب‌دهنده ریسک‌های غیرقابل اجتناب اقلیمی، مخاطرات ژنتیکی، بیماری‌های دامی و تنش‌های بیولوژیکی باشد. اگر نظریه حسابداری نتواند ریسک‌های

اکولوژیک را به عنوان عاملی کاهنده در جریان‌های نقدی لحاظ کند، ارقام به دست آمده فاقد ارزش تحلیلی خواهند بود.

بُعد دیگر تحول نظری در حسابداری کشاورزی، الحاق مفاهیم سرمایه طبیعی و پایداری محیط زیست به شالوده ارزش اقتصادی دارایی‌هاست. رحمانی و مامن‌پوش (۱۳۸۵) در بررسی اثرات فعالیت‌های زراعی بر کیفیت منابع آبی حوزه زاینده‌رود نشان دادند که رویکردهای سنتی بدون توجه به استهلاک منابع پایه و آلودگی آبخوان‌ها، سودی ظاهری را به تصویر می‌کشند که با واقعیت زیست‌محیطی ناسازگار است. حسن‌پور و محمدی (۱۳۹۹) با توسعه مفهوم حسابداری آب به عنوان رویکردی بنیادین در شرایط تنش‌های اقلیمی، مطرح می‌سازند که ارزش اقتصادی دارایی‌های زیستی پیوندی مستقیم با پایداری جریان آب در دسترس دارد. از منظر تئوریک، دارایی زیستی منهای بستر زیستی آن فاقد معناست و حسابداری معاصر باید بتواند هزینه‌های تخلیه آبخوان‌ها و ارزش جریان‌های مصرفی آب را در تنزیل جریان‌های نقدی لحاظ نماید تا مفهوم ارزش منصفانه از یک برآورد صوری تجاری فراتر رفته و به ارزش اقتصادی پایدار تبدیل شود.

افزون بر این، در سال‌های اخیر مرزهای نظری حسابداری با انقلاب فناوری‌های نوین زیستی بازتعریف شده است. اختیاری (۱۴۰۴ الف) با بررسی ارتباط علم حسابداری با علوم کشاورزی، ضرورت شکل‌گیری نوعی سنتز میان‌رشته‌ای میان بیولوژی، فیزیک خاک و علم مالی را مطرح می‌سازد تا فرمول‌های محاسبه استهلاک بیولوژیکی، سرعت فتوسنتز و راندمان تغذیه‌ای در تخمین ارزش منصفانه دارایی‌ها وارد شوند.

اختیاری (۱۴۰۴ ب) در تشریح نقش حسابداری در توسعه کشاورزی دقیق بیان می‌دارد که بهره‌گیری از داده‌های سنجش از دور، سیستم‌های موقعیت‌یاب جهانی و نقشه‌های هدایت الکتریکی خاک، امکان برآورد جریان‌های نقدی آتی را به تفکیک ریزپهنه‌ها فراهم آورده و نظریه تخصیص بهینه منابع را از انتزاع به عمل می‌رساند. در همین افق فکری، فرهمند (۱۴۰۴) در تبیین تحول حسابداری در بستر کشاورزی هوشمند تصریح می‌کند که همگرایی فناوری‌هایی چون اینترنت اشیاء، هوش مصنوعی، یادگیری ماشین و دفترکل توزیع‌شده (بلاک‌چین)، خطاهای ناشی از تخمین‌های انسانی در محاسبه ارزش منصفانه

را به حداقل رسانده و بستری فراهم می‌کند که جریان‌های نقدی آتی به صورت برخط و بر اساس داده‌های تجربی لحظه‌ای محاسبه شوند.

در یک جمع‌بندی ساختاریافته از مبانی نظری، استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران بر پایه تفکری تحول‌گرایانه بنا نهاده شده است که با دور شدن از جمود بهای تمام‌شده تاریخی، در تلاش است تا واقعیت دگردیسی بیولوژیکی را از طریق ارزش منصفانه، ارزش اقتصادی و ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی اندازه‌گیری نماید. با این وجود، تحلیل تئوریک و شواهد پژوهشگران آشکار می‌سازد که این مبانی زمانی به حداکثر کارایی می‌رسند که بسترهای نهادی بازارهای فعال محقق شده و الگوهای ارزیابی جریان‌های نقدی با در نظر گرفتن ریسک‌های محیطی، حسابداری منابع حیاتی چون آب، و ابزارهای داده‌محور کشاورزی هوشمند تقویت گردند تا اطلاعات حاصله هم‌زمان از ویژگی‌های بنیادین مربوط بودن و اتکاپذیری کامل برخوردار شوند.

۳. مفاهیم کلیدی استاندارد ۲۶:

۳-۱. دامنه کاربرد و تعاریف پایه:

نظام گزارشگری مالی در بخش کشاورزی به واسطه ماهیت حیات‌مند موضوع حسابداری، نیازمند تفکیک دقیق مفهومی میان انواع موجودیت‌های زیستی و برآیند حاصل از دگردیسی آن‌هاست. سلامی و انصاری (۱۳۸۸) در تحلیل ساختاری اقتصاد کلان نشان دادند که بخش کشاورزی به عنوان یک بخش مولد، زنجیره‌ای پیچیده از فعالیت‌های تولیدی را پوشش می‌دهد؛ از این رو، استقرار یک زبان حسابداری مشترک برای مرزبندی این فعالیت‌ها ضرورتی بنیادین دارد. محرم‌پور (۱۴۰۴) نیز در بررسی نقش حسابداری در توسعه ملل، تصریح می‌کند که شفافیت اطلاعات مالی در بخش کشاورزی منوط به تعریف دقیق دامنه شمول استانداردهای حسابداری است تا از خلط مبحث میان دارایی‌های پایه تولید و محصولات قابل عرضه به بازار جلوگیری شود. در این راستا، استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران با هدف سامان‌بخشی به گزارشگری مالی این حوزه، دامنه کاربرد مشخصی را تعیین کرده که محور اصلی آن سه مفهوم کلیدی دارایی زیستی، محصول کشاورزی و دگردیسی بیولوژیکی است. نخعی، امیرآبادیزاده، عرب، عندلیب و آرزومندان

(۱۴۰۲) در مروری جامع بر حسابداری فعالیت‌های کشاورزی بیان می‌کنند که استاندارد ۲۶ کلیه واحدهای تجاری را که به فعالیت کشاورزی، یعنی مدیریت دگردیسی بیولوژیکی دارایی‌های زیستی برای فروش، تبدیل به محصول کشاورزی یا تولید دارایی‌های زیستی اضافی اشتغال دارند، تحت پوشش قرار می‌دهد.

تعریف دقیق دارایی زیستی در کانون دامنه شمول این استاندارد قرار دارد. رئیس‌صفری (۱۳۹۷) در تبیین سیستم حسابداری کشاورزی اشاره می‌کند که دارایی زیستی به معنای گیاه یا حیوان زنده است که تحت کنترل واحد تجاری قرار دارد. این دارایی‌ها در استاندارد ۲۶ به دو گروه اصلی دارایی‌های زیستی مولد و دارایی‌های زیستی غیرمولد (مصرفی) تقسیم می‌شوند. دارایی‌های زیستی مولد شامل مواردی نظیر درختان باغات، تاکستان‌ها، گله‌های دامی شیرده یا مولد و گوسفندان پشم‌دهی هستند که به قصد تولید محصول در دوره‌های متوالی نگهداری می‌شوند و خود دارایی اصلی برای فروش مستقیم نیستند. هفتانی و لعل‌بار (۱۴۰۴) در واکاوی چالش‌های ارزش‌گذاری دارایی‌های زیستی مولد تأکید دارند که تفکیک این دارایی‌ها از محصولاتشان، مبنای اصلی تعیین رویه اندازه‌گیری است. در مقابل، دارایی‌های زیستی غیرمولد یا مصرفی به آن دسته از گیاهان و حیواناتی اطلاق می‌شود که قرار است به عنوان محصول کشاورزی برداشت شوند یا به عنوان دارایی زیستی به فروش برسند؛ نظیر دام‌های گوشتی، درختان پرورشی جهت تولید چوب و کشت‌های یک‌ساله مانند گندم و جو. سجادی (۱۴۰۲) نیز در واکاوی نقش فرآیند حسابداری در بخش‌های مرتبط یادآور می‌شود که شناسایی صحیح نوع دارایی زیستی، نخستین گام در نحوه انعکاس آن در صورت‌های مالی است.

مفهوم دوم در دامنه کاربرد استاندارد ۲۶، محصول کشاورزی است. طبق تعریف استاندارد، محصول کشاورزی عبارت است من محصول برداشت‌شده از دارایی‌های زیستی واحد تجاری در نقطه برداشت. قهری گیبلو و عینی (۱۴۰۴) در بررسی حسابداری محصولات کشاورزی تصریح می‌کنند که مرز میان استاندارد ۲۶ و سایر استانداردهای حسابداری دقیقاً در «نقطه برداشت» شکل می‌گیرد. تا زمانی که محصول به دارایی زیستی متصل است (مانند میوه روی درخت یا شیر در بدن دام)، تحت شمول استاندارد ۲۶ ارزیابی

می‌شود؛ اما به محض جدا شدن محصول از دارایی زیستی (نظیر چیدن میوه یا دوشیدن شیر)، محصول کشاورزی متولد شده و ارزیابی اولیه آن در لحظه برداشت بر مبنای ارزش منصفانه منهای هزینه‌های برآوردی زمان فروش انجام می‌گیرد. گرامی، اسکندری، صفری و طهماسبی (۱۳۹۹) در مطالعه موردی حسابداری زعفران نشان دادند که تعیین دقیق لحظه برداشت گل زعفران و تفکیک آن از پیاز زیر خاک که یک دارایی زیستی است، نقطه کلیدی در ورود محصول به چرخه موجودی کالا و استاندارد مربوط به موجودی‌هاست. پس از نقطه برداشت، هرگونه فرآوری بعدی (مانند تبدیل شیر به پنیر یا بسته بندی زعفران) از دامنه استاندارد ۲۶ خارج و مشمول استانداردهای عمومی موجودی‌ها و صنعت پردازش می‌شود.

مفهوم سوم و محرک اصلی در فعالیت کشاورزی، رویدادهای بیولوژیکی یا دگردیسی بیولوژیکی است. آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) در تطبیق استاندارد ۲۶ ایران و ۴۱ بین‌المللی خاطرنشان می‌سازند که دگردیسی بیولوژیکی شامل فرآیندهای رشد، زوال، تولید و زایش است که باعث تغییرات کیفی یا کمی در دارایی زیستی می‌شود. ویژگی منحصربه‌فرد فعالیت کشاورزی در همین مدیریت دگردیسی نهفته است؛ بدین معنا که مدیریت واحد تجاری با فراهم کردن شرایط محیطی، تغذیه و مراقبت، فرآیند طبیعی رشد و تکثیر را هدایت کرده و تحولات بیولوژیکی را به منافع اقتصادی تبدیل می‌کند. اگر رویداد بیولوژیکی بدون مدیریت انسانی رخ دهد (مانند رشد خودروی درختان جنگلی یا ماهیگیری از دریاهای آزاد)، فعالیت کشاورزی محسوب نشده و از دامنه استاندارد ۲۶ خارج است. عنوانی (۱۴۰۴) در واکاوی نارسایی‌های بهای تمام‌شده، و قراخانلو و طبیبی‌راده (۱۴۰۴) در بررسی چالش‌های استاندارد ۲۶ مطرح می‌سازند که عدم درک صحیح منطق دگردیسی بیولوژیکی و تعاریف تفکیکی آن، موجب بروز خطا در ثبت تغییرات ارزش زیستی شرکت‌ها می‌گردد.

از سوی دیگر، تحولات جدید پژوهشی نشان می‌دهد که تعاریف پایه استاندارد ۲۶ با متغیرهای نوظهور در حال گسترش است. بادپا (۱۴۰۱) در تدوین مبانی حسابداری ریسک فعالیت‌های کشاورزی اشاره می‌کند که رویدادهای ناگواری چون آفات و تغییرات

اقلیمی، ابعادی منفی از دگردیسی بیولوژیکی (زوال) هستند که باید در تعریف جامع دامنه شمول گنجانده شوند. شیخی، حسنی، گل‌بند و عزیزی (۱۴۰۰) و همچنین گل‌بند، عزیزی و فرهنگیان (۱۴۰۲) در بررسی موانع اجرای استاندارد ۲۶ اظهار می‌دارند که ابهام در مرزبندی مفهومی دارایی زیستی با زمین‌های کشاورزی و ابنیه متصل به آن، از موانع عملیاتی حسابداران است. همچنین، پژوهش‌های محیط زیستی و فناورانه زاویه دید جدیدی به تعاریف پایه افزوده‌اند. رحمانی و مامن‌پوش (۱۳۸۵) در بررسی کیفیت آب زاینده‌رود و حسن‌پور و محمدی (۱۳۹۹) در تبیین حسابداری آب، اثبات می‌کنند که نهاده‌های حیاتی مانند آب نباید مجزا از دارایی‌های زیستی دیده شوند، بلکه بخشی از زنجیره تعاریف زیستی هستند. اختیاری (۱۴۰۴ الف) در بررسی ارتباط حسابداری با علوم کشاورزی و اختیاری (۱۴۰۴ ب) در نقش حسابداری در کشاورزی دقیق، همراه با فرهمند (۱۴۰۴) در تحول حسابداری هوشمند و کفائی (۱۴۰۱) در کاربرد مدل‌های آماری، همگی تاکید دارند که ابزارهای دیجیتال، سنسورها و مدل‌سازی‌های احتمالاتی تعریف سنتی دگردیسی بیولوژیکی را ارتقا داده و امکان پایش مداوم دارایی‌های زیستی و محصولات کشاورزی را در دامنه شمول استاندارد ۲۶ فراهم ساخته

۲-۳. شناخت و اندازه‌گیری اولیه:

فرایند ورود یک دارایی زیستی به دفتر حسابداری، نخستین و حساسترین مرحله در چرخه گزارشگری فعالیت‌های کشاورزی است، زیرا نقطه آغاز شکل‌گیری ارزش اطلاعاتی دارایی در صورت‌های مالی در همین مرحله رقم می‌خورد. سلامی و انصاری (۱۳۸۸) در تحلیل ساختاری جایگاه بخش کشاورزی در اقتصاد خاطرنشان می‌سازند که این بخش به دلیل ماهیت مولد و اشتغال‌آفرین خود، نیازمند نظام‌های اطلاعات مالی دقیق است؛ نظامی که نخستین گام آن، تثبیت صحیح مبنای شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌هاست. محرم‌پور (۱۴۰۴) نیز در بررسی نقش حسابداری در توسعه ملل تصریح می‌کند که ظرفیت رشد و توسعه هر بنگاه زیستی به میزان شفافیت و اتکاپذیری اطلاعات اولیه وابسته بوده و هرگونه خطا در این بستر، کل زنجیره تصمیم‌گیری‌های آتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران، شناخت دارایی زیستی زمانی

صورت می‌گیرد که واحد تجاری کنترل بر دارایی را در اختیار داشته باشد، منافع اقتصادی آتی حاصل از آن به احتمال قریب به یقین عاید شود و ارزش منصفانه یا بهای تمام‌شده دارایی به طور قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد. رئیس‌صفری (۱۳۹۷) در تبیین سیستم حسابداری کشاورزی بیان می‌کند که مهندسی شناخت در این حوزه تفاوت ماهوی با سایر صنایع دارد؛ چرا که دارایی‌های زیستی به صورت مستمر در حال تولد، رشد و تحول هستند و هر یک از این رویدادهای بیولوژیکی، یک لحظه شناخت جدید را در دفتر مالی رقم می‌زند.

مهم‌ترین مبنای اندازه‌گیری اولیه دارایی‌های زیستی در استاندارد ۲۶، ارزش منصفانه منهای هزینه‌های برآوردی فروش در زمان شناخت هر رویداد بیولوژیکی یا تحصیل دارایی است. آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) در تطبیق استاندارد ۲۶ ایران و ۴۱ بین‌المللی تصریح می‌کنند که منطق پشت این انتخاب، خصلت ذاتی پویایی و دگردیسی مستمر موجود زنده است؛ ارزش اقتصادی یک دام یا درخت، در لحظه پیدایش و رشد به سرعت تغییر می‌کند و بهای تمام‌شده تاریخی ناتوان از بازتاب این تحول است. به همین دلیل، استاندارد با پیش‌فرضی دوگانه طراحی شده است: اگر بازار فعال و قابل اتکایی برای دارایی زیستی وجود داشته باشد، ارزش منصفانه بر بهای تمام‌شده ارجحیت یافته و مبنا قرار می‌گیرد. با وجود این، قهری گیبلو و عینی (۱۴۰۴) در بررسی حسابداری محصولات کشاورزی یادآور می‌شوند که در شرایط فقدان بازار فعال، استاندارد اجازه استفاده از ارزش منصفانه بر مبنای آخرین معامله، قیمت بازار مشابه، ارزش تنزیلی جریان‌های نقدی ناخالص و روش‌های جایگزین را می‌دهد. نخعی، امیرآبادیزاده، عرب، عندلیب و آرزومندان (۱۴۰۲) در مروری جامع بر حسابداری کشاورزی، این سلسله‌مراتب اندازه‌گیری را به شرح زیر تشریح می‌کنند: در مرحله نخست، قیمت اعلام‌شده در بازار فعال همان واحد دارایی؛ در نبود آن، جدیدترین بهای معامله انجام‌شده؛ سپس ارزش منصفانه دارایی مشابه با تعدیل‌های لازم برای تفاوت‌ها؛ و در نهایت مبنای صنعتی نظیر ارزش فعلی جریان‌های نقدی مورد انتظار و مبلغ بازار یک دارایی با نرخ تنزیل قبل از مالیات.

یکی از جنبه‌های بنیادین شناخت در استاندارد ۲۶، تمایز میان دارایی زیستی و محصول کشاورزی در نقطه برداشت است. هفتانی و لعل‌بار (۱۴۰۴) در واکاوی چالش‌های ارزش‌گذاری دارایی‌های زیستی مولد استدلال می‌کنند که تا لحظه اتصال محصول به دارایی زیستی (مانند میوه روی درخت یا شیر در بدن دام)، تغییرات ارزش منصفانه در قالب سود یا زیان ناشی از تغییر ارزش منصفانه در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. به محض جدا شدن محصول از موجود زنده، محصول کشاورزی ایجاد شده و شناخت اولیه آن دقیقاً در لحظه برداشت و بر مبنای ارزش منصفانه منهای هزینه‌های برآوردی فروش صورت می‌گیرد. قهری گیبلو و عینی (۱۴۰۴) خاطرنشان می‌سازند که این نقطه، مرز میان استاندارد ۲۶ و استاندارد موجودی‌هاست؛ چرا که محصول جدا شده از آن پس، به عنوان موجودی کالا در گروه دارایی‌های جاری ارزیابی شده و مشمول رویه‌های حسابداری موجودی‌ها قرار می‌گیرد. گرامی، اسکندری، صفری و طهماسبی (۱۳۹۹) در مطالعه حسابداری کشاورزی زعفران نشان دادند که تعیین دقیق لحظه برداشت و رهیافت شناخت اولیه در این محصول خاص، به دلیل نوسانات شدید بازار و هزینه‌های بالا، نقطه کانونی قضاوت حرفه‌ای حسابداران به شمار می‌رود.

از منظر کارشناسی، سؤال اساسی درباره چگونگی تلفیق بهای تمام‌شده با ارزش منصفانه در مراحل اولیه، همواره محل بحث بوده است. رضایی، کاظم‌نژاد، صادق‌زاده مهارلویی و بلوری (۱۳۹۷) در مطالعه تجربی آثار استاندارد ۲۶ بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات شرکت‌های بورسی به این نتیجه دست یافتند که حرکت از بهای تمام‌شده به سمت ارزش منصفانه هرچند محتوای اطلاعاتی و مربوط بودن داده‌ها را افزایش داده، اما در محیط ناپایدار اقتصادی، چالش‌های اندازه‌گیری را نیز تشدید کرده است. شمس، سون و تلاشان (۱۴۰۳) در تبیین نقش حسابداری مدیریتی در کشاورزی مطرح می‌سازند که شناخت اولیه بدون هم‌زمانی با سیستم بهایابی و بودجه‌بندی، نمی‌تواند اساس استمرار فعالیت را فراهم کند. بادپا (۱۴۰۱) در تدوین حسابداری ریسک یادآور می‌شود که ریسک‌های زیستی و اقلیمی باید به عنوان پارامتر تعیین‌کننده در برآورد جریان‌های نقدی اولیه لحاظ گردند.

در دهه اخیر، ابزارهای نوین شناخت و اندازه‌گیری، دقت این مرحله را به سطح بی‌سابقه‌ای ارتقا بخشیده‌اند. اختیاری (۱۴۰۴ ب) در نقش حسابداری در کشاورزی دقیق نشان می‌دهد که بهره‌گیری از داده‌های سنجش از دور، نقشه‌های هدایت الکتریکی خاک و سیستم‌های موقعیت‌یاب جهانی، امکان برآورد دقیق‌تر ارزش منصفانه اولیه دارایی‌های زیستی را به تفکیک ریزپهنه‌ها فراهم کرده است. فرهمند (۱۴۰۴) در تحول حسابداری در کشاورزی هوشمند اضافه می‌کند که سنسورهای زیستی، هوش مصنوعی و داده‌های لحظه‌ای، خطاهای انسانی را در محاسبه ارزش منصفانه ابتدایی به حداقل رسانده و پایش مستمر را ممکن ساخته‌اند. کفائی (۱۴۰۱) در کاربرد مدل‌های آماری و احتمال گوشزد می‌کند که برآورد جریان‌های نقدی در روش تنزیلی، ماهیت تصادفی دارد و تعیین امید ریاضی و فواصل اطمینان برای کاهش خطای شناخت اولیه ضروری است. اختیاری (۱۴۰۴ الف) نیز در بررسی ارتباط حسابداری با علوم کشاورزی خواستار این است که سنتز میان‌رشته‌ای میان بیولوژی، فیزیک و علم مالی، فرآیند اندازه‌گیری را از یک برآورد صرف تجاری به یک محاسبه علمی و مستند ارتقا دهد. در مجموع، شناخت و اندازه‌گیری اولیه در استاندارد ۲۶، شالوده بلامنازع گزارشگری کشاورزی را شکل می‌دهد؛ رویه‌ای که با اتکا به ارزش منصفانه و در مواقع ضروری بهای تمام‌شده، و با بهره‌گیری از ابزارهای نوین دقیق، هم‌زمان تعقیب می‌کند.

۳-۳. اندازه‌گیری در تاریخ گزارشگری:

ارزیابی دارایی‌های زیستی در پایان دوره مالی، مهم‌ترین تجلی تحول مفهومی استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران به شمار می‌رود؛ جایی که گزارشگری سنتی بر مبنای بهای تمام‌شده تاریخی جای خود را به اندازه‌گیری مبتنی بر ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی فروش می‌دهد. این تغییر پارادایم، واکنشی مستقیم به ماهیت منحصربه‌فرد دارایی‌های زیستی است که به دلیل فرآیند دگردیسی بیولوژیکی، همواره در حال تغییر کمی و کیفی هستند. آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) در مقایسه تطبیقی استاندارد ۲۶ ایران و ۴۱ بین‌الملل تأکید می‌کنند که اتکا به بهای تمام‌شده در پایان دوره، ناتوان از بازتاب این تحولات مستمر است و از همین رو، شناسایی ارزش منصفانه به عنوان معیاری

دقیق برای انعکاس پویایی زیستی، ضرورت یافته است. در این راستا، نخعی و دیگران (۱۴۰۲) در مروری جامع بر این استاندارد، بر این نکته پافشاری می‌کنند که اندازه‌گیری در تاریخ گزارشگری، نه یک انتخاب سلیقه‌ای، بلکه ابزاری برای بهبود شفافیت در صورت‌های مالی است که به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تصویری دقیق‌تر از دارایی‌های مولد و غیرمولد خود داشته باشند.

با این حال، پیاده‌سازی این رهیافت با چالش‌های فنی و اجرایی متعددی روبروست. هفتانی و لعل‌بار (۱۴۰۴) در تحلیل چالش‌های ارزش‌گذاری دارایی‌های زیستی مولد، خاطرنشان می‌سازند که فقدان بازارهای فعال و نقدشونده برای بسیاری از دارایی‌های کشاورزی، تعیین دقیق ارزش منصفانه را با ابهام مواجه می‌کند. قراخانلو و طبیبی‌راده (۱۴۰۴) در مطالعه خود از دیدگاه حسابداران، فقدان زیرساخت‌های آماری و دشواری در برآورد جریان‌های نقدی آتی را به عنوان سدی در برابر اجرای صحیح استاندارد در پایان دوره‌های مالی معرفی کرده‌اند. این محدودیت‌ها سبب می‌شود که بسیاری از شرکت‌ها در گذار از بهای تمام‌شده به ارزش منصفانه دچار تردید شوند، چنانکه گل‌بند و دیگران (۱۴۰۲) نیز به موانع ساختاری و فرهنگی موجود در اجرای این استاندارد در ایران اشاره داشته‌اند.

در کنار چالش‌های ارزش‌گذاری، ریسک‌های زیستی و محیطی نیز به عنوان متغیرهای مداخله‌گر در اندازه‌گیری پایان دوره ایفای نقش می‌کنند. بادپا (۱۴۰۱) با رویکرد حسابداری ریسک، استدلال می‌کند که برآورد ارزش منصفانه بدون در نظر گرفتن آسیب‌پذیری دارایی‌های زیستی نسبت به تغییرات اقلیمی، غیرواقع‌بینانه است. در همین زمینه، حسن‌پور و محمدی (۱۳۹۹) با مطرح کردن موضوع حسابداری آب، یادآور می‌شوند که محدودیت‌های منابع آبی و اثرات آن بر کیفیت تولیدات کشاورزی (که پیش‌تر توسط رحمانی و مامن‌پوش (۱۳۸۵) نیز در مطالعات موردی زاینده‌رود تأیید شده بود)، باید به عنوان تعدیل‌کننده‌های اساسی در تعیین ارزش دارایی‌های زیستی در پایان دوره لحاظ گردد.

از سوی دیگر، تحول در ابزارهای اندازه‌گیری نویدبخش کاهش این ابهامات است. اختیاری (۱۴۰۴ الف، ۱۴۰۴ ب) در مطالعات خود پیرامون کشاورزی دقیق و ارتباط آن با علم حسابداری، نشان می‌دهد که به کارگیری تکنولوژی‌های نوین و تحلیل داده‌های کلان می‌تواند به برآورد دقیق‌تر ارزش منصفانه در پایان دوره کمک کند. فرهمند (۱۴۰۴) نیز در تبیین تحولات کشاورزی هوشمند، بر این باور است که استفاده از ابزارهای پایش دقیق، شکاف میان ارزش دفتری و ارزش واقعی دارایی‌های زیستی را به حداقل می‌رساند. این پیشرفت‌ها به بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی منجر می‌شود؛ موضوعی که رضایی و دیگران (۱۳۹۷) نیز در بررسی آثار استاندارد ۲۶ بر شرکت‌های بورسی به آن دست یافته‌اند.

در نهایت، موفقیت در اندازه‌گیری دارایی‌های زیستی در تاریخ گزارشگری، نیازمند تلفیق دانش حسابداری با علوم کشاورزی و مدیریت منابع است. قهری گیبلو و عینی (۱۴۰۴) بر این باورند که حسابداری محصولات کشاورزی تنها در صورتی کارآمد خواهد بود که بتواند میان متغیرهای بیولوژیکی و الزامات استاندارد ۲۶ پلی ایجاد کند. عنوانی (۱۴۰۴) در تبیین نارسایی‌های سیستم‌های موجود، بر ضرورت ارتقای دانش حرفه‌ای حسابداران تأکید دارد تا بتوانند با قضاوت حرفه‌ای، بر چالش‌های ارزش‌گذاری غلبه کنند. در این مسیر، نقش محوری حسابداری مدیریتی، چنان که شمس و دیگران (۱۴۰۳) و همچنین سجادی (۱۴۰۲) تبیین کرده‌اند، فراتر از ثبت اعداد در پایان دوره بوده و به ابزاری برای تصمیم‌گیری استراتژیک در مدیریت دارایی‌های زیستی تبدیل می‌شود. این رویکرد یکپارچه، در تداوم نگاه‌های پیشین نظیر آنچه محرم‌پور (۱۴۰۴) پیرامون نقش حسابداری در توسعه ملل بیان داشته و همچنین تجربیات کلاسیک فعالیت‌های گروهی که توسط کانازاوا (۱۳۷۴) به آن اشاره شده، نشان‌دهنده مسیری است که در آن اندازه‌گیری دقیق دارایی‌های زیستی به عنوان پیش‌نیاز اصلی مدیریت پایدار بخش کشاورزی عمل می‌کند.

٤-۳. شناخت و اندازه‌گیری محصول کشاورزی:

مقطع برداشت در چرخه فعالیت‌های کشاورزی، نقطه عطف بنیادینی است که مرز مفهومی و عملیاتی میان دو حوزه مجزا از استانداردهای حسابداری را ترسیم می‌کند. بر

اساس چارچوب نظری حاکم بر استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران، محصول کشاورزی تا پیش از لحظه جداسازی از دارایی زیستی مولد یا پایان فرآیند حیات دارایی زیستی غیرمولد، بخشی تفکیک‌ناپذیر از موجودیت بیولوژیکی تلقی می‌شود. با رخداد فرآیند برداشت، دگردیسی زیستی متوقف شده و این دارایی وارد دامنه شمول استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان حسابداری موجودی‌ها می‌گردد. نخعی و دیگران (۱۴۰۲) در مروری جامع بر حسابداری فعالیت‌های کشاورزی اشاره می‌کنند که فهم صحیح این گره‌گاه انتقالی، لازمه ارائه مطلوب وضعیت مالی و ارزیابی منصفانه عملکرد اقتصادی واحدهای تجاری فعال در این حوزه است. بر این مبنا، محصول کشاورزی در مقطع برداشت باید بر اساس ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی فروش اندازه‌گیری شود و این مبلغ اندازه‌گیری‌شده، به منزله بهای تمام‌شده اولیه برای اعمال استانداردهای مربوط به موجودی کالا تلقی می‌گردد.

تبیین نظری این رویکرد، ریشه در لزوم شناسایی ارزش اقتصادی ایجادشده در طول دوره رشد بیولوژیکی دارد. آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) در مقایسه تطبیقی استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با استاندارد بین‌المللی ۴۱، بر این نکته پافشاری دارند که ثبت محصول در زمان برداشت به بهای منصفانه، سود ناشی از تلاش‌های پرورشی و فرآیند دگردیسی را به دوره‌ای نسبت می‌دهد که رشد در آن صورت گرفته است، نه دوره‌ای که محصول نهایی به فروش می‌رسد. این گذار پارادایمی، اگرچه سودمندی اطلاعات را به واسطه انطباق زمانی افزایش می‌دهد، اما در مرحله اجرا با موانع فنی و ساختاری پرشماری مواجه است. قهری گیبلو و عینی (۱۴۰۴) در تبیین حسابداری محصولات کشاورزی خاطرنشان می‌سازند که تعیین دقیق زمان قطع ارتباط محصول با دارایی زیستی و تفکیک مخارج برداشت از مخارج فراوری بعدی، همواره مستلزم قضاوت حرفه‌ای است. گرامی و دیگران (۱۳۹۹) در بررسی موردی حسابداری محصولاتی مانند زعفران، این چالش را تشریح کرده و نشان می‌دهند که حساسیت‌های مربوط به مقطع جمع‌آوری و اتلاف‌های احتمالی، اندازه‌گیری ارزش منصفانه در مبادی ورودی انبار را پیچیده می‌سازد.

از منظر ساختار اطلاعاتی، سیستم‌های سنتی قیمت‌تمام‌شده توان پاسخگویی به پیچیدگی‌های لحظه برداشت را ندارند. رئیس‌صفری (۱۳۹۷) در اثر خود پیرامون سیستم حسابداری کشاورزی، بیان می‌کند که طراحی مجاری ارتباطی دقیق میان انبارهای محصول و دفاتر مالی نقشی تعیین‌کننده در ثبت بهنگام دارایی‌ها ایفا می‌کند. عنوانی (۱۴۰۴) با اشاره به موانع و نارسایی‌های سیستم حسابداری قیمت تمام‌شده در شرکت‌های کشت و صنعت، مطرح می‌سازد که عدم ثبت صحیح هزینه‌های مرتبط با برداشت و تبدیل آن به ارزش منصفانه، موجب تحریف در بهای تمام‌شده اولیه موجودی کالا خواهد شد. این مسئله با یافته‌های شیخی و دیگران (۱۴۰۰) نیز همخوانی دارد که موانع اجرایی سیستم‌های حسابداری کشاورزی را ناشی از عدم انطباق رویکردهای سنتی با الزامات استانداردهای مدرن می‌دانند. قراخانلو و طبیبی‌راده (۱۴۰۴) نیز از دیدگاه حسابداران تأکید می‌کنند که نبود دستورالعمل‌های مشخص برای تعیین مخارج برآوردی فروش در زمان برداشت، یکی از اصلی‌ترین محدودیت‌های عملیاتی به شمار می‌آید.

در کنار چالش‌های ارزش‌گذاری، عوامل برون‌زا و محیطی نیز کیفیت محصول برداشت‌شده و در نتیجه اندازه‌گیری اولیه آن را تحت تأثیر قرار می‌دهند. بادپا (۱۴۰۱) در تحلیل حسابداری ریسک فعالیت‌های کشاورزی اشاره دارد که افت کیفیت ناگهانی محصول در مقطع برداشت به دلیل مخاطرات اقلیمی، برآورد ارزش منصفانه را دستخوش نوسان می‌کند. در همین حیطه، حسن‌پور و محمدی (۱۳۹۹) با تأکید بر حسابداری آب، و رحمانی و مامن‌پوش (۱۳۸۵) با بررسی تأثیرات کیفیت منابع آبی، نشان داده‌اند که نوسانات کیفی نهاده‌های محیطی مستقیماً بر حجم و کیفیت محصول نهایی در زمان برداشت اثرگذار بوده و سنجش ریالی آن را پیچیده‌تر می‌سازد. کفائی (۱۴۰۱) بر نقش ابزارهای آماری و احتمالی برای تحلیل این نوسانات و دستیابی به برآوردهای قابل اتکا در شرایط عدم اطمینان تأکید می‌ورزد.

با این وجود، به‌کارگیری فناوری‌های نوظهور راهکارهای جامعی برای حل این نارسایی‌ها ارائه داده است. اختیاری (۱۴۰۴ الف، ۱۴۰۴ ب) در بررسی ارتباط حسابداری با علوم کشاورزی و نقش آن در توسعه کشاورزی دقیق، استدلال می‌کند که ابزارهای سنجش

هوشمند می‌توانند حجم دقیق و کیفیت محصول را در لحظه برداشت اندازه‌گیری کرده و پایه‌ای استوار برای محاسبه ارزش منصفانه فراهم سازند. فرهمند (۱۴۰۴) نیز تحول حسابداری در کشاورزی هوشمند را گامی اساسی در جهت خودکارسازی فرآیند انتقال داده‌ها از حقل یا مزرعه به سیستم‌های مالی می‌داند. این ارتقای فناورانه، مطابق با یافته‌های رضایی و دیگران (۱۳۹۷)، به بهبود شفافیت و ویژگی‌های کیفی داده‌های ارائه‌شده در صورت‌های مالی شرکت‌های کشاورزی می‌انجامد و موانعی را که گل‌بند و دیگران (۱۴۰۲) و همچنین هفتانی و لعل‌بار (۱۴۰۴) در خصوص ارزش‌گذاری و گزارشگری مطرح کرده‌اند، تا حد زیادی برطرف می‌سازد.

در نهایت، تبیین دقیق فرآیند انتقال از دارایی زیستی به موجودی کالا فراتر از یک مبحث محض حسابداری است و آثار اقتصادی گسترده‌ای بر مدیریت بخش کشاورزی دارد. شمس و دیگران (۱۴۰۳) و سجادی (۱۴۰۲) نشان می‌دهند که اطلاعات حاصل از اندازه‌گیری دقیق محصول در مقطع برداشت، خوراک اصلی سیستم‌های حسابداری مدیریتی را برای کنترل هزینه‌ها و تصمیم‌گیری‌های آتی تأمین می‌کند. سلامی و انصاری (۱۳۸۸) در تحلیل ساختاری بخش کشاورزی، بر نقش شفافیت اطلاعات مالی در ارزیابی کارایی تولید و توزیع درآمد تأکید دارند. این نگاه یکپارچه، همان‌گونه که محرم‌پور (۱۴۰۴) در ارزیابی نقش حسابداری در توسعه و کانازاوا (۱۳۷۴) در تحلیل فعالیت‌های گروهی کشاورزی یادآور شده‌اند، نشان می‌دهد که انضباط مالی در نقطه‌پیوند برداشت محصول، زیربنای مدیریت پایدار، ارتقای بهره‌وری و توسعه اقتصادی فعالان این حوزه را تشکیل می‌دهد.

۵-۳. کمک‌های بلاعوض دولت:

در نظام اقتصادی بخش کشاورزی، حمایت‌های دولتی از طریق کمک‌های بلاعوض نقشی راهبردی در کاهش ریسک‌های عملیاتی و جبران شکاف‌های درآمدی ایفا می‌کند. استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با درک ماهیت ویژه این فعالیت‌ها، چارچوب مشخصی را برای شناسایی و گزارشگری کمک‌های دولتی وضع کرده است تا شفافیت مالی را در فرآیند انتقال منابع از بخش عمومی به واحدهای تولیدی تضمین نماید. طبق این

استاندارد، شناسایی کمک‌های دولتی منوط به حصول اطمینان منطقی از دو شرط اساسی است؛ نخست اینکه واحد تجاری الزامات مربوط به کمک را رعایت خواهد کرد و دوم اینکه کمک مورد نظر دریافت خواهد شد. نخعی و دیگران (۱۴۰۲) در تحلیل مبانی نظری حسابداری فعالیت‌های کشاورزی، این شرط‌گذاری را زمینه‌ساز ایجاد انضباط مالی و پیشگیری از شناسایی زودهنگام درآمدهایی می‌دانند که هنوز تحقق‌نیافته باقی مانده‌اند. تمایز میان کمک‌های مشروط و غیرمشروط، هسته اصلی مباحث مربوط به این حوزه است. کمک‌های غیرمشروط که معمولاً بدون تعهد متقابل خاصی از سوی واحد تجاری دریافت می‌شوند، باید در صورت سود و زیان دوره، بلافاصله پس از احراز شرایط شناسایی، به عنوان درآمد ثبت گردند. اما در مقابل، کمک‌های مشروط که بر مبنای تحقق اهداف خاص یا اجرای پروژه‌های معین (مانند توسعه زیرساخت‌های آبی یا بهره‌گیری از فناوری‌های نوین) اعطا می‌شوند، نیازمند سازوکارهای حسابداری پیچیده‌تری هستند. هفتانی و لعل‌بار (۱۴۰۴) در بررسی چالش‌های ارزش‌گذاری دارایی‌های زیستی، تأکید می‌کنند که پیوند میان کمک‌های مشروط و رعایت استانداردهای زیست‌محیطی یا بهره‌وری، لزوم ثبت تعهدی کمک‌ها را در تناسب با تحقق شرایط معین، دوچندان می‌سازد. به عبارت دیگر، درآمد حاصل از این کمک‌ها باید در همان دوره‌ای شناسایی شود که هزینه‌های مرتبط با آن شرایط، در صورت‌های مالی ثبت می‌گردند.

نقش حسابداری در این میان، تنها ثبت ارقام نیست، بلکه فراهم‌آوری داده‌هایی است که کارایی این کمک‌ها را در توسعه پایدار نشان می‌دهد. حسن‌پور و محمدی (۱۳۹۹) با ارائه رویکردی نوین در حسابداری آب، متذکر می‌شوند که کمک‌های دولتی اعطاشده جهت بهینه‌سازی مصرف آب در شرایط کم‌آبی، باید به دقت در دفاتر مالی منعکس گردند تا تأثیر آن بر مدیریت منابع آبی و پایداری کشاورزی قابل اندازه‌گیری باشد. این امر به ویژه با یافته‌های رحمانی و مامن‌پوش (۱۳۸۵) در خصوص اثرات زیست‌محیطی فعالیت‌های کشاورزی همسو است. در واقع، حسابداری دقیق کمک‌های دولتی، ابزاری برای پایش اثربخشی سیاست‌های حمایتی دولت در برابر چالش‌هایی همچون مخاطرات

اقلیمی و بحران‌های محیطی است که بادپا (۱۴۰۱) آن‌ها را به عنوان ریسک‌های اصلی فعالیت‌های کشاورزی برمی‌شمارد.

علاوه بر این، چالش‌های اجرایی در سیستم‌های حسابداری قیمت تمام‌شده که توسط عنوانی (۱۴۰۴) و شیخی و دیگران (۱۴۰۰) گزارش شده است، نشان می‌دهد که عدم تفکیک صحیح کمک‌های مرتبط با دارایی از کمک‌های مرتبط با درآمد، می‌تواند منجر به انحراف در محاسبات شود. رئیس‌صفری (۱۳۹۷) در تبیین سیستم حسابداری کشاورزی اشاره می‌کند که کدگذاری دقیق و تفکیک حساب‌های مربوط به کمک‌های بلاعوض، زیربنای اصلی گزارشگری صحیح است. این موضوع در کشاورزی هوشمند اهمیت مضاعفی می‌یابد؛ فرهمند (۱۴۰۴) و اختیاری (۱۴۰۴ ب) بر این باورند که در بستر کشاورزی هوشمند، امکان ردیابی دقیق هزینه‌های مرتبط با پروژه‌های حمایتی فراهم شده و این امر خطاهای شناسایی کمک‌های مشروط را به حداقل می‌رساند.

از دیدگاه مدیریتی، کمک‌های دولتی باید به گونه‌ای در صورت‌های مالی منعکس شوند که بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات، از جمله قابلیت مقایسه و بی‌طرفی، خدشه‌ای وارد نکنند. رضایی و دیگران (۱۳۹۷) بر ضرورت شفافیت در گزارشگری کمک‌های دولتی تأکید داشته و آن را عاملی برای بهبود کیفیت داده‌های ارائه شده در شرکت‌های کشاورزی می‌دانند. قراخانلو و طبیبی‌راده (۱۴۰۴) نیز ضمن اشاره به چالش‌های اجرایی استاندارد ۲۶، معتقدند که تفسیر واحد و دقیق از نحوه شناسایی کمک‌ها توسط حسابداران، برای جلوگیری از اعمال سلیقه در گزارشگری سود ضروری است. در نهایت، همان‌طور که شمس و دیگران (۱۴۰۳) و سجادی (۱۴۰۲) تبیین کرده‌اند، بهره‌گیری از ظرفیت‌های حسابداری مدیریتی برای گزارشگری این کمک‌ها، نه تنها به نفع ذینفعان واحد تجاری است، بلکه موجبات ارزیابی دقیق‌تر نقش بخش کشاورزی در اشتغال‌زایی و توزیع درآمد را که سلامی و انصاری (۱۳۸۸) بر آن تأکید داشته‌اند، فراهم می‌آورد. این رویکرد یکپارچه، در نهایت به تحقق اهداف توسعه‌ای که توسط محرم‌پور (۱۴۰۴) و آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) در پیوند با توسعه ملل و استانداردهای بین‌المللی مطرح شده است، کمک شایانی خواهد کرد. کانازاوا (۱۳۷۴) نیز در بررسی‌های تاریخی خود،

اهمیت هماهنگی میان حمایت‌های گروهی و انضباط مالی را به عنوان سنگ بنای موفقیت در کشاورزی سنتی و مدرن مورد توجه قرار داده است.

۶-۳. نکات ویژه:

تحلیل موشکافانه استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران مستلزم بررسی تمایزات بنیادینی است که این استاندارد میان طبقات گوناگون دارایی‌های زیستی و مخارج توسعه‌ای مرتبط با آن‌ها برقرار می‌سازد. از جمله این موارد خاص، تفکیک دارایی‌های زیستی مولد از غیرمولد، نحوه برخورد با گیاهان بارور و همچنین تبیین ساختار شناسایی مخارج تحقیق و توسعه در بخش کشاورزی است. نخعی و دیگران (۱۴۰۲) در مرور جامع حسابداری کشاورزی تبیین می‌کنند که ماهیت بیولوژیکی این اقلام و چرخه حیاتی نامتقارن آن‌ها، لزوم تدوین دستورالعمل‌های اختصاصی را اجتناب‌ناپذیر می‌سازد؛ چراکه یکسان‌انگاری کلیه دارایی‌های زیستی به مخدوش شدن صورت‌های مالی و کاهش قابلیت اتکای ارقام منجر می‌گردد.

در این میان، تفکیک دارایی‌های زیستی به دو طبقه مولد و غیرمولد دارای بیشترین بار مفهومی و کاربردی است. دام‌های غیرمولد مانند دام‌های پرواری که با هدف فروش یا ذبح پرورش می‌یابند، ماهیتی شبیه به کالای در جریان ساخت دارند و دگردیسی زیستی آن‌ها به ارزش نهایی محصول می‌افزاید. در مقابل، دام‌های مولد نظیر گله‌های شیری یا گوسفندان داشتی، در یک بازه زمانی چندساله برای تولید محصولاتی چون شیر یا پشم و نیز زایش دام‌های جدید نگهداری می‌شوند. هفتانی و لعل‌بار (۱۴۰۴) در تحلیل چالش‌های ارزش‌گذاری دارایی‌های زیستی مولد بیان می‌کنند که تعیین ارزش منصفانه دام مولد به علت عمر اقتصادی بلندمدت و استهلاک بیولوژیکی، نیازمند اتکای مداوم بر برآوردهای جریان‌های نقدی آتی است. آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) در مقایسه تطبیقی استاندارد ایران با استاندارد بین‌المللی ۴۱ تشریح می‌کنند که در سطح بین‌المللی، مفهوم گیاهان بارور به موجب اصلاحیه‌های اخیر از شمول دارایی‌های زیستی ارزیابی‌شده به ارزش منصفانه خارج شده و ذیل دارایی‌های ثابت مشهود طبقه‌بندی می‌گردد؛ زیرا گیاه بارور دقیقاً نقشی مشابه ماشین‌آلات تولیدی دارد که صرفاً محصول کشاورزی تولید

می‌کند بدون آنکه خود به عنوان محصول به فروش برسد. با این حال، در بستر استانداردهای ملی، بررسی جامع این تفاوت‌ها و تطبیق آن با استانداردهای داخلی همچنان موضوع مباحثات فنی است.

چالش‌های عملیاتی این تفکیک‌ها در نظام ثبت اطلاعات مالی شرکت‌های کشت و صنعت کاملاً مشهود است. عنوانی (۱۴۰۴) در بررسی نارسایی‌های سیستم حسابداری قیمت‌تمام‌شده، نشان می‌دهد که تفکیک هزینه‌های نگهداری دام مولد از مخارج پرورش دام غیرمولد یا تعیین دقیق سهم گیاهان بارور از نهاده‌های عمومی، با ابهامات فراوانی همراه است. شیخی و دیگران (۱۴۰۰) و همچنین گل‌بند و دیگران (۱۴۰۲) موانع اجرای استاندارد کشاورزی را ناشی از ضعف زیرساخت‌های دفترداری و عدم انطباق سرفصل‌های سنتی با الزامات تفکیک دارایی‌های مولد و غیرمولد برمی‌شمارند. رئیس‌صفری (۱۳۹۷) نیز تدوین نظام کدینگ پیشرفته و استقرار دفاتر معین تفکیکی را برای دام مولد و باغات تجاری امری حیاتی می‌داند، زیرا ناتوانی در تفکیک این طبقات، مبنای محاسبه سود و زیان ناشی از تغییرات ارزش منصفانه را به بیراهه می‌برد. قراخانلو و طبیبی‌راده (۱۴۰۴) نیز از منظر حسابداران تأکید می‌کنند که قضاوت حرفه‌ای در شناسایی پایان دوره عدم باروری گیاهان و آغاز حیات باروری آن‌ها، منشأ اختلاف‌نظر حسابرسان و مدیران است.

موضوع ویژه دیگر، مخارج تحقیق و توسعه در کشاورزی مدرن است که نقشی بنیادین در اصلاح ژنتیکی بذور، بهبود نژاد دام‌های مولد و توسعه سازوکارهای مقابله با تنش‌های محیطی ایفا می‌کند. بادپا (۱۴۰۱) در تحلیل حسابداری ریسک خاطرنشان می‌سازد که با توجه به عدم قطعیت‌های ناشی از تغییرات اقلیمی، مخارج سنگینی برای شناسایی ارقام مقاوم به خشکی صورت می‌گیرد که تفکیک مرحله تحقیقات پایه از مرحله توسعه تجاری را دشوار می‌سازد. حسن‌پور و محمدی (۱۳۹۹) پیرامون حسابداری آب، و رحمانی و مامن‌پوش (۱۳۸۵) در خصوص مدیریت منابع آب، متذکر می‌شوند که مخارج توسعه فناوری‌های نوین آبیاری باید بر اساس ضوابط شناخت دارایی‌های نامشهود یا ارتقای دارایی‌های زیستی پایه‌گذاری شود تا اثربخشی پروژه‌های مهار بحران کم‌آبی به روشنی پایش گردد. کفائی (۱۴۰۱) نیز برای تقلیل خطای برآورد در ارزش‌گذاری مخارج توسعه

و نرخ بقای ژن‌های بارور، بهره‌گیری از تکنیک‌های ریاضی و احتمالات را ضروری ارزیابی می‌کند.

بهره‌برداری از دستاوردهای نوین علوم کشاورزی، افق‌های شفاف‌تری را در مدیریت این موارد خاص پیش‌روی تحلیلگران نهاده است. اختیاری (۱۴۰۴ الف، ۱۴۰۴ ب) در بررسی پیوند حسابداری با علوم زراعی و توسعه کشاورزی دقیق، اثبات می‌کند که سیستم‌های پایش ماهواره‌ای و پایش سنسوری باغات می‌توانند لحظه دقیق ورود گیاهان بارور به چرخه بازدهی اقتصادی را مشخص سازند. فرهمند (۱۴۰۴) در تشریح کشاورزی هوشمند تصریح می‌کند که داده‌های تولیدشده توسط تجهیزات بیومتریک در دامپروری‌های پیشرفته، تفکیک عملکرد دام مولد از دام غیرمولد را به صورت لحظه‌ای انجام داده و پایه‌های داده‌ای گزارشگری ارزش منصفانه را مستحکم می‌کند. بر مبنای یافته‌های گرامی و دیگران (۱۳۹۹) در بررسی موردی تولیدات خاص، چنین شفافیتی از انحراف در ثبت مخارج توسعه‌ای و عملیاتی جلوگیری خواهد کرد.

پژوهش‌های رضایی و دیگران (۱۳۹۷) اثبات می‌کند که اعمال دقیق الزامات تفکیک دارایی‌های مولد و تبیین شفاف گیاهان بارور، کیفیت داده‌های ارائه‌شده و قدرت اتکای صورت‌های مالی شرکت‌های کشاورزی را به طرز چشمگیری ارتقا می‌بخشد. از منظر حسابداری مدیریتی، شمس و دیگران (۱۴۰۳) و سجادی (۱۴۰۲) یادآور می‌شوند که شناخت دقیق ظرفیت‌های زیستی دام‌های بارور و استهلاک طبیعی آن‌ها، ابزار اصلی کنترل بهای تمام‌شده و برنامه‌ریزی عملیاتی به شمار می‌رود. در بعد کلان، همان‌گونه که سلامی و انصاری (۱۳۸۸) در تبیین جریان‌های بین‌بخشی و اشتغال، و محرم‌پور (۱۴۰۴) در تبیین نقش کشاورزی در توسعه جوامع بیان داشته‌اند، تفکیک دقیق دارایی‌های پایه‌ای و پایدار مولد از محصولات مصرفی، تصویر معتبرتری از سرمایه‌گذاری واقعی بخش زراعت در اقتصاد ملی به دست می‌دهد. کانازاوا (۱۳۷۴) نیز در بررسی فعالیت‌های متشکل کشاورزی بر این نکته صحه می‌گذارد که نگهداری ساختارمند دارایی‌های مولد گروهی، ستون فقرات ارتقای بهره‌وری در هر دو شیوه کشاورزی سنتی و صنعتی به حساب می‌آید.

قهری گیبلو و عینی (۱۴۰۴) نیز در نهایت، انسجام نظری استاندارد ۲۶ را در گرو تفکیک صریح این اقلام از لحظه کاشت یا تولد تا چرخه باروری نهایی می‌دانند.

٤. تحلیل انتقادی و کاربرد عملی استاندارد ۲۶:

٤-۱. چالش‌های اجرایی:

پیاده‌سازی استاندارد حسابداری شماره ۲۶ در بافت اقتصادی و نهادی ایران با مجموعه‌ای از تعارضات مفهومی، کاستی‌های زیرساختی و تنگناهای عملیاتی مواجه است که دستیابی به اهداف غایی این استاندارد را محدود می‌سازد. در کانون این چالش‌ها، الزام بنیادین به اندازه‌گیری دارایی‌های زیستی بر مبنای ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی فروش قرار دارد؛ پیش‌فرضی که تحقق آن مستلزم وجود بازارهای فعال، شفاف و کاراست. نخعی و دیگران (۱۴۰۲) در مروری جامع بر حسابداری فعالیت‌های کشاورزی نشان می‌دهند که در اقتصاد ایران، فقدان بازارهای نقدشونده با دادوستد پیوسته برای اقلام زیستی تخصصی، برآورد ارزش منصفانه را از ماهیتی عینی به فرآیندی کاملاً ذهنی و مبتنی بر تخمین‌های فردی فروکاسته است. آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) در تطبیق استاندارد ایران با استاندارد بین‌المللی ۴۱ خاطرنشان می‌سازند که این استانداردها با فرض حاکمیت ثبات نسبی متغیرهای کلان و بازارهای منسجم تدوین شده‌اند، در حالی که شرایط تورمی پرشتاب کشور، نرخ‌های تنزیل و برآوردهای جریان‌های نقدی آتی را دستخوش دگرگونی مداوم کرده و قابلیت اتکای اندازه‌گیری‌ها را متزلزل می‌سازد.

از منظر ساختار گزارشگری، شکاف فاحش میان داده‌های دفاتر مالی و الزامات قوانین تجاری و مالیاتی، مانعی بنیادین در پذیرش عمومی این استاندارد پدید آورده است. مراجع مالیاتی کشور همواره بر رویکرد سنتی بهای تمام‌شده تاریخی و اصل تحقق عینی درآمد تأکید می‌ورزند، حال آنکه استاندارد ۲۶ سود حاصل از تغییر ارزش منصفانه ناشی از دگردیسی زیستی تحقق‌نیافته را مستقیماً در صورت سود و زیان منعکس می‌نماید. قراخانلو و طبیبی‌راده (۱۴۰۴) از دیدگاه حسابداران تشریح می‌کنند که این تعارض بنیادین باعث می‌شود شرکت‌ها برای اجتناب از پرداخت مالیات بر سودهای غیرنقدی و کاغذی، در برابر اعمال کامل استاندارد مقاومت نشان دهند یا به نگهداری سامانه‌های

دفاتر موازی روی آورند. گل‌بند و دیگران (۱۴۰۲) نیز در واکاوی موانع اجرای استاندارد فعالیت‌های کشاورزی در ایران تصریح می‌کنند که نبود هماهنگی بین‌دستگاهی میان متولیان تدوین استانداردها و سازمان امور مالیاتی، سبب تداوم رفتارهای محافظه‌کارانه افراطی و بی‌میلی مدیران به بازتاب ارزش‌های واقعی در صورت‌های مالی شده است. شیخی و دیگران (۱۴۰۰) این سدها را ناشی از مقاومت روان‌شناختی در برابر تغییرات پارادایمی و نبود آموزش‌های هدفمند تخصصی در بدنه حرفه حسابداری می‌دانند.

ناکارآمدی زیرساخت‌های داده‌ای و حسابداری صنعتی در بنگاه‌های این بخش، بر شدت این معضلات افزوده است. عنوانی (۱۴۰۴) با تأکید بر نارسایی‌های سامانه‌های قیمت تمام‌شده در شرکت‌های کشت و صنعت، مطرح می‌سازد که بسیاری از این واحدها فاقد زیرساخت‌های تفکیک دقیق هزینه‌های دگردیسی از مخارج نگهداری جاری هستند. رئیس‌صفری (۱۳۹۷) نیز فقدان سامانه‌های مدرن یکپارچه حسابداری را عامل سردرگمی کارشناسان مالی در تخصیص سرشکن هزینه‌ها و محاسبه دقیق بهای خروجی می‌داند. در این میان، هفتانی و لعل‌بار (۱۴۰۴) یادآور می‌شوند که فقدان دستورالعمل‌های بومی برای سنجش عمر مفید دارایی‌های زیستی مولد و ارزیابی استهلاک بیولوژیکی، گستره‌ای از تشتت آرا را میان حسابرسان و تهیه کنندگان صورت‌های مالی رقم زده است که پیامد محتوم آن تضعیف ویژگی‌های کیفی اطلاعاتی نظیر قابلیت مقایسه خواهد بود؛ موضوعی که رضایی و دیگران (۱۳۹۷) در تحلیل کیفی داده‌ها به عنوان یکی از کاستی‌های ناشی از اجرای نارس استاندارد به آن پرداخته‌اند. قهری گیبلو و عینی (۱۴۰۴) و گرامی و دیگران (۱۳۹۹) نیز یادآور می‌شوند که در محصولات ویژه، نوسانات شدید کیفیت و نبود سنجه‌های درجه‌بندی استاندارد در بازار، محاسبه دقیق مخارج برآوردی فروش را به امری سلیقه‌ای مبدل می‌سازد.

مسائل برون‌زا و محیطی حاکم بر اقلیم ایران، بعد پیچیده‌تری به ابهامات اندازه‌گیری می‌بخشند. بادپا (۱۴۰۱) در بررسی حسابداری ریسک خاطرنشان می‌کند که مخاطرات غیرقابل پیش‌بینی همچون خشکسالی‌های پیاپی، سرمازدگی و آفات، ارزش‌گذاری منصفانه را به شدت ناپایدار می‌سازد. حسن‌پور و محمدی (۱۳۹۹) با تأکید بر حسابداری

آب، و رحمانی و مامن‌پوش (۱۳۸۵) با بررسی چالش‌های منابع آبی، نشان می‌دهند که تخریب سفره‌های آب زیرزمینی و تنش‌های شدید منابع آبی، فرضیه تداوم فعالیت باغات و دامداری‌ها را با عدم قطعیت ساختاری مواجه کرده و محاسبات تنزیلی را با چالش مدل‌سازی روبه‌رو می‌کند. در این زمینه، کفائی (۱۴۰۱) بهره‌گیری از مدل‌های پیشرفته آمار و احتمالات را جهت کمی‌سازی این عدم قطعیت‌ها در شرایط داده‌های مخدوش پیشنهاد می‌دهد.

با وجود این تنگناها، تحول به سمت بهره‌گیری از دستاوردهای کشاورزی مدرن و فناوری‌های داده‌محور، مسیری امیدبخش برای برون‌رفت از بحران است. اختیاری (۱۴۰۴ الف، ۱۴۰۴ ب) با تبیین ارتباط حسابداری با علوم کشاورزی و نقش آن در توسعه کشاورزی دقیق، اثبات می‌کند که استفاده از حسگرهای میدانی و سامانه‌های اطلاعات جغرافیایی می‌تواند خلأ داده‌های قابل اتکا را پر کرده و مبنای علمی و سنجش‌پذیری برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه فراهم سازد. فرهمند (۱۴۰۴) نیز استقرار معماری‌های هوشمند را گامی ضروری برای حذف سوگیری‌های انسانی و خودکارسازی ثبت‌های مالی در محیط کشاورزی می‌داند. از نگاه سازمانی، شمس و دیگران (۱۴۰۳) و سجادی (۱۴۰۲) یادآور می‌شوند که بازطراحی سامانه‌های حسابداری مدیریت می‌تواند با ارائه اطلاعات شفاف، مقاومت ساختاری مدیریت در برابر این استاندارد را تعدیل نماید. در سطح کلان، همان‌گونه که سلامی و انصاری (۱۳۸۸) در تبیین پیوندهای ساختاری اقتصاد، محرم‌پور (۱۴۰۴) در چشم‌انداز توسعه ملل و کانازاوا (۱۳۷۴) در تحلیل آسیب‌شناختی تعاونی‌ها و کار جمعی تبیین کرده‌اند، بدون اصلاح زیرساخت‌های اطلاعاتی، رفع تضادهای مالیاتی و تثبیت انضباط مالی در بنگاه‌های کشاورزی، دستیابی به توسعه پایدار و افزایش بهره‌وری ناممکن خواهد ماند.

۲-٤. نقاط قوت استاندارد:

تدوین و اجرای استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان فعالیت‌های کشاورزی، تحولی بنیادین و نقطه‌عطفی در تکامل نظام گزارشگری مالی بخش کشاورزی ایران به شمار می‌رود. پیش از استقرار این چارچوب، فقدان رویه‌های حسابداری منطبق با ویژگی‌های

منحصربه‌فرد فرآیندهای زیستی سبب می‌شد دارایی‌های کشاورزی همسان با موجودی‌های راکد صنعتی بر مبنای بهای تمام‌شده تاریخی گزارش شوند؛ رویکردی که توانایی بازتاب واقعیت‌های اقتصادی این صنعت پویا را نداشت. نخعی و دیگران (۱۴۰۲) در مروری جامع بر حسابداری فعالیت‌های کشاورزی نشان می‌دهند که نقطه قوت محوری این استاندارد، پذیرش دگردیسی زیستی شامل فرآیندهای رشد، زوال، تولید و زایش به عنوان عامل اصلی ایجاد ارزش اقتصادی است. با اتکا به این نگرش نوآورانه، تغییرات فیزیکی و کیفی دارایی‌های زنده دیگر نادیده گرفته نمی‌شوند، بلکه در زمان وقوع شناسایی شده و سود ناشی از این دگردیسی پیش از فروش فیزیکی در صورت‌های مالی انعکاس می‌یابد.

دست‌آورد استراتژیک دیگر استاندارد ۲۶، همگرایی ساختار گزارشگری ملی با ادبیات مالی جهان است. آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) در مقایسه تطبیقی استاندارد ایران و استاندارد بین‌المللی ۴۱ خاطرنشان می‌سازند که الگوبرداری اصولی از مبانی بین‌المللی موجب هم‌راستایی رویه‌های حسابداری ایران با اقتصاد جهانی شده و بستر مناسبی را برای ارتقای زبان مشترک مالی، تسهیل جذب سرمایه‌گذاری خارجی و حضور بنگاه‌های فعال در بازارهای فرامرزی فراهم آورده است. این همگرایی با جایگزینی رویکرد ارزش منصفانه به جای بهای تمام‌شده تاریخی، صورت‌های مالی را به ارزش روز دارایی‌ها پیوند می‌زند و اثر کاهنده تحریفات تورمی را مهار می‌سازد؛ مزیتی که هفتانی و لعل‌بار (۱۴۰۴) آن را لازمه ارزیابی واقع‌بینانه ظرفیت زیستی و دارایی‌های زیستی مولد می‌دانند. از سویی دیگر، قهری گیبلو و عینی (۱۴۰۴) تصریح می‌کنند که تفکیک فرآیند اندازه‌گیری محصولات در مقطع برداشت و خروج به‌موقع آن‌ها از قلمرو استاندارد ۲۶، مرزهای شفافی میان تولید کشاورزی و عملیات فرآوری صنعتی ایجاد کرده است.

ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری و شفافیت شرکتی از برجسته‌ترین پیامدهای مثبت اعمال این استاندارد محسوب می‌گردد. یافته‌های تجربی رضایی و دیگران (۱۳۹۷) اثبات می‌کند که استقرار استاندارد فعالیت‌های کشاورزی به بهبود معنی‌دار ویژگی‌های کیفی اطلاعات، به‌ویژه مربوط بودن و ارزش پیش‌بینی‌کنندگی سود در شرکت‌های کشاورزی و

دامپروری انجامیده است. به واسطه این شفافیت، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌توانند چشم‌انداز جریان‌های نقدینه آتی را با خطای کمتری برآورد نمایند. همچنین، همان‌گونه که قراخانلو و طبیبی‌راده (۱۴۰۴) در واکاوی دیدگاه حسابداران اشاره دارند، استاندارد ۲۶ با شفاف‌سازی نحوه افشای اطلاعات مربوط به ارزش‌های جاری و تفکیک اجزای رشد فیزیکی از نوسانات قیمت، بسترهای سوگیری اختیاری مدیریت را محدود ساخته و قابلیت مقایسه بین‌بنگاهی را توسعه داده است؛ موضوعی که گرامی و دیگران (۱۳۹۹) در ارزیابی محصولات تخصصی و باارزش، آن را مزیتی اساسی در رفع آشفتگی‌های گزارشگری سنتی می‌دانند.

این شفافیت در سطح تصمیم‌گیری درون‌سازمانی و کنترل عملیات نیز ثمرات ارزنده‌ای به همراه داشته است. شمس و دیگران (۱۴۰۳) و سجادی (۱۴۰۲) یادآور می‌شوند که هم‌پوشانی الزامات استاندارد با مفاهیم حسابداری مدیریتی، مدیران را وادار ساخته تا بر هزینه‌یابی دگردیسی بیولوژیکی تمرکز کرده و تصمیمات زراعی را با سنجه‌های اقتصادی پیوند زنند. عنوانی (۱۴۰۴) و رئیس‌صفری (۱۳۹۷) با وجود تبیین موانع دفترداری، اذعان دارند که الزام به رعایت این ضوابط، شرکت‌های کشت و صنعت را به سمت نوسازی سیستم‌های بهای تمام‌شده و استقرار نرم‌افزارهای تخصصی حسابداری سوق داده است؛ تحولی که به باور شیخی و دیگران (۱۴۰۰) و گل‌بند و دیگران (۱۴۰۲) گرچه در آغاز با دشواری مواجه بود، اما ضرورت دگرگونی از شیوه‌های سنتی و دستی به سمت نظام‌های حسابداری پیشرفته را بر همگان مسجل ساخت.

رویکرد استاندارد ۲۶ بستری مناسب برای جذب نوآوری‌های فناورانه و تکنیک‌های نوین فراهم نموده است. اختیاری (۱۴۰۴ الف، ۱۴۰۴ ب) بیان می‌دارد که توجه این استاندارد به پارامترهای فیزیکی و بیولوژیکی، زمینه را برای درهم‌تنیدگی علم حسابداری با علوم زراعی و کشاورزی دقیق هموار کرده است؛ چراکه ارزش‌گذاری منصفانه با داده‌های ماهواره‌ای، تحلیل خاک و حسگرهای پایش رشد هم‌پوشانی می‌یابد. فرهمند (۱۴۰۴) نیز نشان می‌دهد که استاندارد ۲۶ انعطاف‌پذیری لازم را جهت ورود داده‌های حسگرهای زیستی و هوش مصنوعی در ساختار خود داراست که این ویژگی حسابداری سنتی را به

حسابداری هوشمند و آینده‌نگر ارتقا می‌دهد. علاوه بر این، بادپا (۱۴۰۱) در تحلیل حسابداری ریسک، و حسن‌پور و محمدی (۱۳۹۹) به همراه رحمانی و مامن‌پوش (۱۳۸۵) در بررسی بحران آب و پایداری سرزمینی، تأکید دارند که انعکاس ارزش روز منابع زیستی و پیامدهای تخریب محیطی در صورت‌های مالی، توجه ذی‌نفعان را به مقوله پایداری منابع جلب کرده است. کفائی (۱۴۰۱) نیز اشاره می‌کند که روش‌شناسی این استاندارد، اتکا به فنون ریاضی و احتمالات را در پیش‌بینی بقا و رشد دارایی‌ها نهادینه می‌سازد.

در تحلیل کلان، استاندارد حسابداری شماره ۲۶ پلی ارتباطی میان حسابداری خرد و توسعه پایدار ملی بنیان نهاده است. محرم‌پور (۱۴۰۴) در تبیین نقش حسابداری در توسعه ملل نشان می‌دهد که محاسبه ارزش واقعی ثروت زیستی یک کشور از طریق چنین سازوکارهایی محقق می‌گردد. سلامی و انصاری (۱۳۸۸) در تحلیل ساختاری اشتغال و درآمد و کانازاوا (۱۳۷۴) در تحلیل فعالیت‌های گروهی و تعاونی‌ها اثبات می‌کنند که بخش کشاورزی شریان حیاتی اقتصاد است؛ بنابراین، استانداردی که ارزش‌های افزوده این بخش را فراتر از مبادلات پولی صرف شناسایی کند، به سیاست‌گذاران تصویری روشن‌تر از ظرفیت‌های تولید، بهره‌وری و توزیع ارزش اعطا می‌نماید. در نهایت، دست‌آورد بنیادین استاندارد ۲۶، رهانیدن دارایی‌های زنده از انجماد تاریخی ارقام و خلق چارچوبی پویا، شفاف و متکی بر ماهیت واقعی حیات بیولوژیکی است.

۳-٤. نقاط ضعف و ابهامات:

با وجود تحولات مثبتی که تصویب استاندارد حسابداری شماره ۲۶ در سامان‌بخشی به گزارشگری بخش کشاورزی ایجاد کرد، بررسی‌های موشکافانه حاکی از وجود خلاءها، ابهامات ساختاری و کاستی‌های مفهومی چشمگیری در متن این استاندارد و دستورالعمل‌های وابسته به آن است. از جمله برجسته‌ترین این نارسایی‌ها، تأخیر در بازنگری پیرامون نحوه طبقه‌بندی و اندازه‌گیری گیاهان بارور در مقایسه با اصلاحیه‌های استانداردهای بین‌المللی است. آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) در مقایسه تطبیقی استاندارد ایران و استاندارد بین‌المللی ۴۱ نشان می‌دهند که هیئت استانداردهای بین‌المللی

حسابداری، گیاهان بارور را به دلیل ماهیت کارکردی مشابه با ماشین‌آلات تولیدی از شمول استاندارد کشاورزی خارج و به حوزه استانداردهای دارایی‌های ثابت مشهود منتقل ساخته است تا با استفاده از مدل بهای تمام‌شده و استهلاک انباشته اندازه‌گیری شوند؛ اما استاندارد ۲۶ ایران کماکان بر ارزش‌گذاری این دارایی‌ها به ارزش منصفانه تأکید دارد که این امر به نوسانات شدید، غیرعملیاتی و غیرقابل اتکا در سود دوره‌ای واحدهای باغداری و زراعی می‌انجامد. نخعی و دیگران (۱۴۰۲) نیز در مرور جامع خود بر این نکته صحه می‌گذارند که تعیین ارزش منصفانه باغات در تمام طول چرخه عمر باروری به دلیل فقدان بازارهای مجزا برای ریشه درختان بدون زمین، برآوردی ناروشن و مبهم تولید می‌کند.

نقصان بنیادین دیگر، عدم پوشش فراگیر و شفاف برخی از فعالیت‌های نوظهور و چندوجهی در این حوزه است. قراخانلو و طبیبی‌راده (۱۴۰۴) در تبیین محدودیت‌های استاندارد از دیدگاه حسابداران، مطرح می‌سازند که مرزبندی مشخصی میان فعالیت‌های زراعی خالص با فرآیندهای فرآوری اولیه در صنایع تکمیلی، آبزی‌پروری‌های مدرن، کشت‌های درون‌شیشه‌ای و تکثیر بافت‌های گیاهی وجود ندارد. گرامی و دیگران (۱۳۹۹) در مطالعه موردی زعفران خاطرنشان می‌کنند که استاندارد در خصوص فرآیندهایی که مقطع برداشت و فرآوری اولیه آن‌ها در هم تنیده است، رهنمود صریحی برای تعیین لحظه دقیق توقف ارزش‌گذاری به ارزش منصفانه و آغاز محاسبه بهای تمام‌شده بر مبنای استاندارد موجودی‌ها ارائه نکرده است؛ امری که قهری گیبلو و عینی (۱۴۰۴) آن را منشأ تفسیرهای سلیقه‌ای و ثبت‌های نامتجانس در حسابداری محصولات کشاورزی می‌دانند. هفتانی و لعل‌بار (۱۴۰۴) نیز یادآور می‌شوند که تفکیک اجزای دارایی‌های زیستی مولد از محصول پیوسته به آن پیش از زمان برداشت، در این چارچوب با ابهام مفهومی رها شده است.

ضعف مفرط در ارائه راهنماهای عملیاتی و دستورالعمل‌های اجرایی شفاف، بستر بروز تناقض‌های گسترده در پیاده‌سازی این استاندارد را مهیا ساخته است. شیخی و دیگران (۱۴۰۰) و گل‌بند و دیگران (۱۴۰۲) در واکاوی موانع کاربرد این مقررات، به این واقعیت

اشاره می‌کنند که استاندارد به کلی‌گویی بسنده کرده و فاقد راهنماهای تفصیلی برای سناریوهای معمول اقتصادی مانند وقوع بلایای طبیعی، خشکسالی‌های شدید و شیوع بیماری‌های واگیر دامی است. عنوانی (۱۴۰۴) با تمرکز بر نارسایی‌های سیستم قیمت‌تمام‌شده نشان می‌دهد که عدم ارائه متدولوژی مشخص برای تفکیک هزینه‌های جاری از مخارج سرمایه‌ای دوره عدم باروری، شرکت‌های کشت و صنعت را با سردرگمی عملیاتی مواجه کرده است. رئیس‌صفری (۱۳۹۷) نیز نارسایی کتابچه‌های راهنمای حرفه‌ای را دلیل روی آوردن کارشناسان مالی به الگوهای دلبخواه و غیرهمگن می‌داند که اعتبار گزارشگری را مخدوش می‌سازد. از منظر تجربی، یافته‌های رضایی و دیگران (۱۳۹۷) حکایت از آن دارد که هرچند استاندارد برخی شاخص‌ها را بهبود بخشیده، اما فقدان ابزارهای اجرایی یکنواخت به کاهش قابلیت اتکا و اعتمادپذیری بخشی از اطلاعات مالی انجامیده است.

سکوت استاندارد در قبال ریسک‌های بوم‌شناختی و دارایی‌های اکوسیستمی، کاستی بنیادین دیگری در بستر زیست‌محیطی کنونی است. بادپا (۱۴۰۱) در تحلیل حسابداری ریسک تصریح می‌کند که این استاندارد مکانیزم مشخصی برای بازتاب نااطمینانی‌های حاصل از بحران اقلیمی در گزارش‌های مالی تعبیه نکرده است. حسن‌پور و محمدی (۱۳۹۹) در خصوص حسابداری آب و رحمانی و مامن‌پوش (۱۳۸۵) در زمینه آسیب‌های منابع آبی، اظهار می‌دارند که استاندارد ۲۶ پیوند میان حقابه‌ها، زوال کیفیت آب و پایداری دارایی‌های زیستی را نادیده انگاشته و راهکاری برای اندازه‌گیری این وابستگی‌های حیاتی در محاسبه ارزش منصفانه معرفی نمی‌کند. کفائی (۱۴۰۱) نیز اشاره می‌کند که استاندارد بدون ارائه الگوهای مشخص محاسباتی، حسابداران را به برآورد متغیرهایی مبتنی بر احتمالات وادار می‌سازد که ابزار ریاضی سنجش آن‌ها در چارچوب نظری استاندارد تعریف نشده است.

علاوه بر این، بی‌توجهی استاندارد به فناوری‌های تحول‌آفرین و تحولات عصر نوین زراعت، فاصله‌ای محسوس میان مفاهیم تدوین‌شده و واقعیت‌های میدانی پدید آورده است. اختیاری (۱۴۰۴ الف، ۱۴۰۴ ب) با مطالعه ارتباط حسابداری با علوم روز و کشاورزی

دقیق، یادآور می‌شود که متون فعلی استاندارد نسبت به داده‌های سنسوری و تغییرات سریع فناورانه منفعل است. فرهمند (۱۴۰۴) در حوزه کشاورزی هوشمند نشان می‌دهد که ساختار ایستا و شیوه‌های تخمین استاندارد، ظرفیت پذیرش جریان‌های داده‌ای برخط تجهیزات خودکار را پیش‌بینی نکرده و سازوکاری برای ثبت تغییرات آنی دارایی‌ها ارائه نداده است. شمس و دیگران (۱۴۰۳) و سجادی (۱۴۰۲) نیز تأکید می‌کنند که این خلاءهای راهبردی موجب شکاف میان داده‌های حسابداری مالی با نیازهای فوری حسابداری مدیریتی گشته و تصمیم‌سازان را از ابزارهای کنترلی کارآمد محروم ساخته است.

در بعد کلان، این نقایص تحلیلی، بازتاب واقعیت‌های زنجیره ارزش کشاورزی در اقتصاد ملی را خدشه‌دار می‌سازد. سلامی و انصاری (۱۳۸۸) در تبیین نقش کشاورزی در اشتغال و توزیع درآمد و محرم‌پور (۱۴۰۴) در تحلیل اثرات کلان بر ملل نشان داده‌اند که تصمیمات سرمایه‌گذاری نیازمند آمار پایدار و قابل دفاع هستند؛ در حالی که ابهامات موجود، ارقام درآمدی بخش زراعت را با نوساناتی غیرواقعی همراه می‌سازد. کانازاوا (۱۳۷۴) نیز در مطالعه فعالیت‌های متشکل کشاورزی یادآور شده است که ابهام در قواعد مالی و مقررات سنجش ارزش، روح مشارکت جمعی در نهادهای زراعی را به چالش می‌کشد.

٤-٤. تأثیر بر صورت‌های مالی:

پیاده‌سازی الزامات استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ساختار صورت‌های مالی اساسی شرکت‌های فعال در حوزه کشاورزی و دامپروری را دستخوش دگرگونی بنیادین ساخته است. چرخش پارادایمی از بهای تمام‌شده تاریخی به سمت مدل ارزش منصفانه منهای مخارج برآوردی فروش، ماهیت و نحوه طبقه‌بندی اقلام را در ترازنامه یا صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان و صورت جریان‌های وجوه نقد متحول کرده است. نخعی و دیگران (۱۴۰۲) در مرور جامع حسابداری کشاورزی بیان می‌کنند که این تحول، ساختار ترازنامه را از انجماد ارقام گذشته‌نگر رهانیده و ارزش دفتری دارایی‌های زیستی را به واقعیت‌های روز بازار نزدیک‌تر کرده است. در ترازنامه، تفکیک دارایی‌های زیستی به دو

طبقه جاری برای دارایی‌های غیرمولد و مصرفی و غیرجاری برای دارایی‌های مولد، شفافیت ساختار دارایی‌ها و نسبت‌های نقدینگی و اهرمی را به طور اساسی تغییر می‌دهد. هفتانی و لعل‌بار (۱۴۰۴) نشان می‌دهند که نمایش ارزش‌های جاری دارایی‌های زیستی مولد در ترازنامه سبب انعکاس واقع‌بینانه‌تر ارزش حقوق مالکانه و ظرفیت بالقوه تولید بنگاه می‌گردد، هرچند به دلیل فقدان بازارهای فعال، این سنجش ممکن است با خطای برآورد همراه باشد.

عمیق‌ترین تأثیر استاندارد ۲۶ بر صورت سود و زیان پدیدار می‌شود، جایی که سود حاصل از تغییر در ارزش منصفانه ناشی از دگردیسی زیستی شامل رشد، تولید، زوال و زایش بدون نیاز به وقوع رویداد مبادله و فروش نقدی شناسایی می‌گردد. آریایی‌نژاد و نادریان (۱۳۹۴) در مقایسه تطبیقی استاندارد ایران و بین‌الملل تصریح می‌کنند که شناسایی زودهنگام درآمدهای تحقق‌نیافته، الگوی هموارسازی سنتی سود را بر هم زده و نوسان‌پذیری سود دوره‌ای را به شدت افزایش می‌دهد؛ چراکه تغییرات برون‌زای قیمت‌های بازار و تغییرات درون‌زای فیزیکی مستقیماً عملکرد مالی دوره را متأثر می‌سازد. قهری گیبلو و عینی (۱۴۰۴) و گرامی و دیگران (۱۳۹۹) خاطرنشان می‌سازند که در مقطع برداشت محصول نیز هرگونه مازاد ارزش منصفانه محصول کشاورزی نسبت به بهای دفتری دارایی زیستی مربوطه به عنوان سود همان دوره منظور می‌گردد که این امر مقایسه‌پذیری سود را میان دوره‌های زراعی با چالش تفکیک سود عملیاتی نقدی از سود تعهدی ناشی از ارزش‌گذاری روبه‌رو می‌سازد. از بعد تجربی، رضایی و دیگران (۱۳۹۷) اثبات می‌کنند که این تغییر ساختاری در گزارشگری سود، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و مربوط بودن اطلاعات را برای سرمایه‌گذاران بازار سرمایه تقویت کرده است، هرچند قراخانلو و طبیبی‌راده (۱۴۰۴) یادآور می‌شوند که کیفیت سود گزارش‌شده به دلیل اتکای بالا به قضاوت‌های ذهنی در معرض نوسان قرار می‌گیرد.

در خصوص صورت جریان‌های وجوه نقد، اجرای استاندارد ۲۶ شکاف بارزی میان سود عملیاتی گزارش‌شده در صورت سود و زیان با جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی ایجاد می‌نماید. از آنجا که بخش عمده‌ای از سود یا زیان ناشی از تغییرات ارزش

منصفانه ماهیت کاملاً غیرنقدی دارد، در بخش تطبیق سود عملیاتی با جریان نقد عملیاتی، تعدیلات سنگین و اقلام غیرنقدی متعددی ظاهر می‌شود. شیخی و دیگران (۱۴۰۰) و گل‌بند و دیگران (۱۴۰۲) یادآور می‌شوند که عدم درک صحیح این اقلام غیرنقدی از سوی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، ممکن است به برداشت‌های گمراه‌کننده پیرامون توان نقدینگی واقعی بنگاه منجر گردد. عنوانی (۱۴۰۴) و رئیس‌صفری (۱۳۹۷) تبیین می‌کنند که نارسایی‌های سیستم بهای تمام‌شده و ناتوانی در ردیابی مجزای هزینه‌های نقدی دگردیسی از نوسانات اسمی ارزش، فرآیند تعدیل جریان‌های نقد را پیچیده ساخته و ارتباط میان سرمایه‌گذاری واقعی در نهاده‌ها با بازده نقدی را مخدوش می‌سازد.

از منظر مدیریت ریسک و حسابداری رفتاری و کاربردی، این صورت‌های مالی دگرگون‌شده تحت تأثیر شدید عدم قطعیت‌های اقلیمی قرار دارند. بادپا (۱۴۰۱) در تحلیل حسابداری ریسک فعالیت‌های کشاورزی مطرح می‌کند که ثبت نوسانات ارزش منصفانه در سود و زیان، ریسک‌های سامان‌ناپذیر محیطی مانند خشکسالی یا نوسانات اقلیمی را بلافاصله به ساختار سود تحمیل می‌کند. حسن‌پور و محمدی (۱۳۹۹) در زمینه حسابداری آب و رحمانی و مامن‌پوش (۱۳۸۵) در بررسی بحران آب نشان می‌دهند که افت کمی و کیفی منابع پایه، افت ارزش ترازنامه‌ای دارایی‌های زیستی را تسریع کرده و زیان‌های سنگین کاهش ارزش را در صورت سود و زیان بازتاب می‌دهد. کفائی (۱۴۰۱) بهره‌گیری از مدل‌های احتمالی و تحلیل‌های آماری پیشرفته را برای تقلیل خطای این تعدیلات در صورت‌های مالی ضروری می‌داند.

ورود ابزارهای نوین فناورانه نقشی تسهیل‌کننده در اتکاپذیری ارقام منعکس در صورت‌های مالی ایفا می‌نماید. اختیاری (۱۴۰۴ الف، ۱۴۰۴ ب) با پیوند دادن حسابداری با علوم کشاورزی و کشاورزی دقیق اثبات می‌کند که استفاده از حسگرهای میدانی و سنجش از دور، خطای سنجش تغییرات فیزیکی ترازنامه را به حداقل می‌رساند. فرهمند (۱۴۰۴) در حوزه کشاورزی هوشمند تصریح می‌کند که پردازش بلادرنگ داده‌های بیومتریک، امکان تطبیق لحظه‌ای هزینه‌های نقدی با افزایش ارزش ترازنامه‌ای را فراهم

کرده و شفافیت صورت جریان‌های نقدی را تضمین می‌کند. شمس و دیگران (۱۴۰۳) و سجادی (۱۴۰۲) نیز تأکید می‌کنند که حسابداری مدیریتی با تکیه بر این داده‌ها، می‌تواند تصویر شفافی از سودآوری واقعی به مدیران ارائه کرده و اثرات توهم پولی ناشی از نوسانات صرفاً قیمتی را در گزارش‌های تحلیلی تعدیل کند.

در افق کلان اقتصادی، بازتاب دقیق و منصفانه دارایی‌های زراعی و دامی در صورت‌های مالی، ارزیابی سهم واقعی بخش کشاورزی در تشکیل سرمایه ناخالص را امکان‌پذیر می‌سازد. سلامی و انصاری (۱۳۸۸) در تبیین نقش کشاورزی در ایجاد اشتغال و توزیع درآمد، محرم‌پور (۱۴۰۴) در تحلیل اثرات توسعه‌ای و کانازاوا (۱۳۷۴) در واکاوی فعالیت‌های گروهی و تعاونی‌ها نشان داده‌اند که تصمیم‌گیری‌های کلان اعتباری و تسهیلاتی بانک‌ها مستقیماً به سلامت اطلاعات ترازنامه‌ای و ثبات صورت‌های سود و زیان بنگاه‌ها وابسته است. در فرجام سخن، استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با انتقال ثقل گزارشگری از ثبت هزینه‌ها به سنجش دگردیسی زیستی، صورت‌های مالی را به ابزاری باارزش اما نیازمند تحلیل هوشیارانه برای تفکیک جریان‌های نقدی واقعی از تعدیلات غیرنقدی دگرگون ساخته است.

۵. یافته‌ها و نتایج:

تحلیل انتقادی جامع پیرامون مفاهیم، ساختار و ابعاد کاربردی استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران نشان می‌دهد که تدوین و ابلاغ این استاندارد، تحولی اساسی در مبانی نظری و گزارشگری مالی بخش کشاورزی و دامپروری کشور به شمار می‌رود. یافته‌های این پژوهش آشکار می‌سازد که گذار از الگوی سنتی مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی به سوی رویکرد اندازه‌گیری بر مبنای ارزش منصفانه منهای مخارج برآوردی فروش، توانسته است تا حدی همبستگی میان رویدادهای فیزیکی و بیولوژیکی را با ارقام منعکس در صورت‌های مالی برقرار سازد. با این حال، ارزیابی نقادانه شواهد میدانی و مبانی نظری موجود حاکی از آن است که این دستاورد با چالش‌های ساختاری، نارسایی‌های مفهومی و ابهامات عملیاتی متعددی همراه بوده که کارآمدی استاندارد را در تحقق اهداف گزارشگری مالی به چالش کشیده است.

یافته نخست این واکاوی، تعارض آشکار میان مفروضات بنیادین استاندارد با ساختار واقعی اقتصاد و بازارهای مالی ایران را برجسته می‌سازد. استاندارد ۲۶ با این پیش‌فرض تدوین شده است که برای بخش عمده دارایی‌های زیستی، بازارهای فعال، نقدشونده و کارا وجود دارد؛ در حالی که ساختار دادوستد محصولات کشاورزی و دامپروری در کشور عمدتاً سنتی، غیرمتشکل و تحت تأثیر واسطه‌گری‌های چندلایه است. فقدان بازارهای منسجم و شفاف سبب شده است که مدیران مالی و ارزیابان مستقل در فرآیند تعیین ارزش منصفانه، به ناچار به برآوردهای ذهنی، مدل‌های تنزیل جریان‌های نقدی با ضرایب نامطمئن و قضاوت‌های فردی متوسل شوند. این پدیده، هرچند ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات را در ظاهر حفظ می‌کند، اما از بار اتکاپذیری، اعتمادپذیری و قابلیت مقایسه داده‌های مالی به شدت می‌کاهد و فضا را برای اعمال سوگیری‌های شناختی و دستکاری سود مهیا می‌سازد.

یافته دوم بر ابهامات ساختاری و انحرافات استاندارد ایران از روندهای پذیرفته‌شده بین‌المللی متمرکز است. یکی از مهم‌ترین این موارد، تفاوت معنادار در نحوه برخورد با گیاهان بارور است. در حالی که مجامع حرفه‌ای بین‌المللی با اصلاح استانداردهای مربوطه، گیاهان بارور را به دلیل کارکرد مستمر در فرآیند تولید و عدم قصد فروش سریع، در ردیف دارایی‌های ثابت مشهود طبقه‌بندی کرده و مدل بهای تمام‌شده را برای آنها برگزیده‌اند، متن استاندارد ایران کماکان بر شناسایی نوسانات ارزش منصفانه این دارایی‌ها در سود و زیان تأکید دارد. پیامد عملیاتی این رویکرد، تحمیل نوسانات شدید، غیرعملیاتی و گمراه‌کننده به صورت سود و زیان بنگاه‌ها است که هیچ‌گونه سنخیتی با توان جریان نقدی واقعی آنها ندارد. علاوه بر این، ابهام در تعیین نقطه دقیق انفکاک دارایی زیستی از محصول کشاورزی در فرآیندهای کشت و فرآوری پیوسته، منشأ تفاسیر سلیقه‌ای و ثبت‌های نامتجانس در حسابداری بنگاه‌های زراعی شده است.

یافته سوم به نارسایی‌های شدید در تدوین دستورالعمل‌های تکمیلی و راهنماهای اجرایی تفصیلی بازمی‌گردد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بخش عمده‌ای از سردرگمی‌های حسابداران در شرکت‌های کشت و صنعت ناشی از کلی‌گویی متن استاندارد و فقدان

سازوکارهای روشن برای تفکیک هزینه‌های سرمایه‌ای دوران رشد از مخارج جاری دوره‌های نگهداری و باروری است. عدم تطابق رویه‌های ارزشیابی استاندارد با قوانین و مقررات مالیاتی کشور نیز مانع دیگری است که بنگاه‌ها را ناگزیر به نگهداری دفاتر دوگانه یا تحمل هزینه‌های انطباق سنگین کرده و مقاومت‌های سازمانی در پذیرش کامل استاندارد را تشدید نموده است. افزون بر این، استاندارد در قبال پدیده‌های بحرانی نظیر خشکسالی‌های متوالی، بلایای طبیعی، افت شدید منابع پایه زیست‌محیطی و شیوع بیماری‌های همه‌گیر حیوانی و نباتی کاملاً مسکوت بوده و راهکار مدونی برای سنجش کاهش ارزش این دارایی‌ها ارائه نداده است.

یافته چهارم و نوین این پژوهش، انفعال چارچوب‌های استاندارد در مواجهه با تحولات فناورانه و ضرورت‌های پایداری محیطی است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که ساختار ایستا و شیوه‌های تخمین مبتنی بر استاندارد ۲۶، سازگاری لازم با پدیده‌های نوظهوری همچون کشاورزی هوشمند، کاربرد سنسورهای مانیتورینگ دقیق بیولوژیکی و داده‌های برخط ماهواره‌ای را ندارد. از سوی دیگر، پیوند بنیادین میان حیات دارایی‌های زیستی و مقوله حسابداری آب و مخاطرات اقلیمی، در چارچوب ارزشیابی فعلی مورد غفلت واقع شده است. در بعد حسابداری مدیریتی نیز این استاندارد نتوانسته است پلی کارآمد میان داده‌های نوسانی ترازنامه با نیازهای تصمیم‌گیری بهای تمام‌شده و کنترل عملیاتی ایجاد نماید.

در جمع‌بندی نهایی، یافته‌های حاصل از تحلیل انتقادی نشان می‌دهد که استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران با وجود فراهم ساختن مبانی اولیه برای ورود ادبیات ارزش منصفانه به بخش کشاورزی، در شرایط کنونی از کارآمدی لازم برخوردار نبوده و نیازمند بازنگری بنیادین و جامع است. اصلاح ساختار طبقه‌بندی گیاهان بارور، ارائه راهنماهای تفصیلی حسابرسی و ارزش‌گذاری متناسب با شرایط بازارهای غیرمتشکل داخلی، هماهنگ‌سازی الگوها با قوانین مالیاتی و بسترسازی برای ادغام فناوری‌های دقیق و ریسک‌های اکولوژیکی و داده‌های برخط ماهواره‌ای را ندارد. از سوی دیگر، پیوند بنیادین میان حیات دارایی‌های زیستی و مقوله حسابداری آب و مخاطرات اقلیمی، در چارچوب

ارزشیابی فعلی مورد غفلت واقع شده است. در بعد حسابداری مدیریتی نیز این استاندارد نتوانسته است پلی کارآمد میان داده‌های نوسانی ترازنامه با نیازهای تصمیم‌گیری بهای تمام‌شده و کنترل عملیاتی ایجاد نماید.

درمورد اجرای الگوی اندازه‌گیری مبتنی بر ارزش منصفانه در استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران، تا چه میزان کیفیت، شفافیت و مربوط بودن اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی واحدهای تجاری فعال در بخش کشاورزی و دامپروری را ارتقا بخشیده است. یافته‌های مستخرج از بررسی‌ها نشان می‌دهد که گذار از مدل سنتی بهای تمام‌شده تاریخی به ارزش منصفانه منهای مخارج برآوردی فروش، تحولی مثبت در بازتاب دگردیسی زیستی و تغییرات فیزیولوژیکی موجودات زنده در ارقام مالی ایجاد کرده است. شناسایی تغییرات ناشی از رشد، زادآوری و تکثیر بیولوژیکی به عنوان درآمد یا هزینه در صورت سود و زیان، ارزش اطلاعاتی و به‌موقع بودن ارقام گزارش‌شده را افزایش داده است. با این حال، دستیابی به این مزیت کیفی مشروط به وجود شواهد عینی بازار است؛ در فقدان بازارهای نقدشونده، اندازه‌گیری‌ها به مدل‌های تنزیل ذهنی و قضاوت‌های غیرقابل اتکا وابسته شده و در عمل، هرچند ویژگی مربوط بودن در نگاه نخست تقویت گردیده، اما به سبب نوسانات غیرعملیاتی و تکیه بر فروض برآوردی، اتکاپذیری و قابلیت اعتماد داده‌های حسابداری به شدت تضعیف شده است.

درباره تبیین موانع اجرایی و چالش‌های نهادی بنگاه‌ها در استقرار کامل این استاندارد در محیط اقتصادی کشور اختصاص داشت. نتایج پژوهش بیانگر آن است که برجسته‌ترین چالش عملیاتی، ساختار ناکارآمد، سنتی و غیرمتشکل بازارهای محلی محصولات کشاورزی و دامپروری است که تعیین قیمت‌های منصفانه روز را با خطای فاحش روبرو می‌سازد. از سوی دیگر، شرایط تورمی مداوم و بی‌ثباتی متغیرهای کلان اقتصادی در کنار عدم تطابق قوانین مالیاتی کشور با مبانی شناسایی درآمدهای تحقق‌نیافته، معضلی جدی پدید آورده است؛ نظام مالیاتی به دلیل پایبندی به اصل تحقق نقدینگی، سودهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های زیستی را با تردید نگریسته و بنگاه‌ها را به سمت نگهداری اسناد موازی و مواجهه با مالیات‌های مضاعف سوق می‌دهد. علاوه بر این، کمبود

حسابداران متخصص مسلط به فرآیندهای فنی-کشاورزی، هزینه‌های سنگین به‌کارگیری کارشناسان رسمی ارزیابی و فقدان سیستم‌های دقیق بهایابی برای ردیابی مخارج انباشته دوره‌های رشد، از دیگر موانع عمده شناسایی‌شده در فرآیند اجرای استاندارد به شمار می‌روند.

از طرفی دیگر، درمورد تحلیل میزان همگرایی استاندارد حسابداری ۲۶ با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و ریشه‌یابی مغایرت‌های مفهومی. یافته‌ها نشان می‌دهد که عدم انطباق با بازنگری‌های بین‌المللی، به ویژه پیرامون طبقه‌بندی گیاهان بارور، شکافی اساسی میان گزارشگری داخلی و خارجی ایجاد کرده است. در حالی که ادبیات روز بین‌المللی، گیاهان بارور نظیر باغات میوه، نخلستان‌ها و مزارع چای را به دلیل ایفای نقش به عنوان ابزار تولید مداوم مشمول مدل استهلاک و بهای تمام‌شده تاریخی دارایی‌های ثابت مشهود می‌داند، استاندارد ایران کماکان آنها را در چارچوب دارایی‌های زیستی ارزش‌گذاری منصفانه می‌کند. این رویکرد انحرافی موجب ثبت سود و زیان‌های کاذب و دفتری شده و مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی را برای سرمایه‌گذاران و نهادهای مالی دچار اعوجاج می‌سازد. افزون بر این، مرز مبهم میان مراحل برداشت با پردازش‌های اولیه صنعتی در فرآورده‌های زراعی، همچنان یکی از کاستی‌های تطبیقی در ساختار استاندارد است که موجب اعمال رویه‌های متناقض حسابداری میان شرکت‌های همگن گردیده است.

همچنین چگونگی بازتاب ریسک‌های بوم‌شناختی و میزان تطبیق‌پذیری استاندارد با فناوری‌های نوین زراعی، شواهد نشان می‌دهد که استاندارد ۲۶ فاقد رهنمودهای ساختاریافته برای افشا و شناسایی مخاطرات ناشی از تنش‌های آبی، تغییرات اقلیمی، فرونشست زمین و بلایای فصلی است و ارزش‌گذاری دارایی‌های بیولوژیکی بدون لحاظ پایداری منابع زیست‌محیطی صورت می‌گیرد. همچنین، الگوهای سنتی حسابداری موجود توانایی تعامل با سیستم‌های پایش ماهواره‌ای، داده‌های سنسورهای کشاورزی دقیق و هوش تجاری را نداشته و داده‌های پیشرفته دگردیسی به سادگی به اطلاعات معنادار مالی تبدیل نمی‌شوند.

به طور کلی مقاله، اثبات می‌کند که استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با وجود کارکردهای آغازین خود، بدون انجام اصلاحات ساختاری در تعریف دارایی‌های بارور، تدوین راهنماهای ارزش‌گذاری بومی، هم‌راستاسازی با قوانین مالیاتی و پذیرش سازوکارهای حسابداری مدیریت ریسک‌های اکولوژیک، قادر به تأمین نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان و هدایت بهینه منابع سرمایه‌ای در بخش راهبردی کشاورزی نخواهد بود.

ارزیابی جامع و موشکافانه رفتار مالی شرکت‌های فعال در بخش زراعت و دامپروری، پرتوی روشن بر ابعاد کاربردی استاندارد حسابداری شماره ۲۶ افکنده و مهم‌ترین مزایا و نارسایی‌های این چارچوب را در مرحله استقرار عملیاتی نمایان ساخته است. بررسی نقاط قوت این استاندارد نشان می‌دهد که نخستین دستاورد بنیادین آن، پایان بخشیدن به تسلط الگوی بهای تمام‌شده تاریخی در این صنعت ویژه بوده است. ویژگی منحصربه‌فرد دارایی‌های زیستی یعنی پدیده دگردیسی، رشد بیولوژیکی، زادآوری و فساد طبیعی، در ساختار حسابداری سنتی به هیچ عنوان انعکاس نمی‌یافت و دارایی‌ها تا زمان تحقق نهایی فروش با مبالغ تاریخی و غیرواقعی در ترازنامه نگهداری می‌شدند. استاندارد ۲۶ با معرفی مفهوم دگردیسی و الزام به اندازه‌گیری بر مبنای ارزش منصفانه کسرشده از مخارج برآوردی فروش، تحولی چشمگیر در تصویرسازی وضعیت مالی واقعی بنگاه ایجاد کرد. این سازوکار باعث شد که اطلاعات ترازنامه با واقعیت‌های فیزیکی مزارع و دامداری‌ها تقارن بیشتری یافته و ارزش روز دارایی‌ها با شفافیت بسیار مطلوب‌تری در معرض دید ذی‌نفعان، سهامداران و نهادهای اعتباری قرار گیرد.

نقطه قوت دوم استاندارد در عمل، ایجاد انسجام و هماهنگی نسبی در طبقه‌بندی فعالیت‌های پیچیده کشاورزی و ارائه مبانی یکپارچه برای گزارشگری رویدادهای فاقد سابقه در سیستم‌های عمومی حسابداری است. تعاریف مشخص ارائه‌شده برای مفاهیمی چون دارایی زیستی مولد و غیرمولد، محصول کشاورزی و نقطه انفکاک فرایند برداشت، تا حدودی ادبیات حسابداری کشور را با استانداردهای بین‌المللی همگرا ساخت و امکان برقراری ارتباط ساختاریافته میان اطلاعات مالی و شاخص‌های فنی زراعی را مهیا کرد. این امر در ارتقای مربوط بودن اطلاعات صورت‌های مالی نقشی موثر ایفا نمود و قابلیت

تجزیه و تحلیل وضعیت عملیاتی شرکت‌ها را برای تحلیل‌گران مالی در مقایسه با گذشته تسهیل کرد. همچنین، الزام استاندارد به شناسایی کمک‌های بلاعوض مشروط و غیرمشروط دولت در پیوند با فعالیت‌های کشاورزی، نظارت بر مصرف یارانه‌ها و منابع تخصیصی حمایتی را شفاف‌تر از پیش نمود.

در نقطه مقابل، واکاوی نقادانه عملکرد استاندارد ۲۶ در فضای واقعی اقتصاد ایران، نقاط ضعف ساختاری و عملیاتی بنیادینی را آشکار می‌سازد که کارایی این مقررات را با تردید مواجه کرده است. بارزترین و بحرانی‌ترین نقطه ضعف استاندارد، تکیه افراطی بر فرض وجود بازارهای فعال و کارآمد برای تعیین ارزش منصفانه است؛ فرضی که با بستر تجاری سنتی، غیررسمی و فاقد سازوکارهای شفاف مبادلاتی در بخش اعظم محصولات و نهاده‌های کشاورزی ایران در تناقض آشکار قرار دارد. در غیاب قیمت‌های قابل اتکای بازاری، فرآیند اندازه‌گیری به ناچار به مدل‌های ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی وابسته می‌شود که این مدل‌ها خود بر پیش‌بینی‌های به شدت متزلزل، نرخ‌های تنزیل غیرقطعی در فضای تورمی و قضاوت‌های ذهنی مدیران استوار هستند. پیامد ناگزیر چنین رویکردی، کاهش شدید اتکاپذیری داده‌ها، کاهش قابلیت مقایسه گزارش‌های شرکت‌های مختلف و باز شدن مسیر برای مدیریت سود و سوگیری‌های جانبدارانه است.

ضعف عمده دیگر استاندارد، عدم تطابق و عقب‌ماندگی آن از بازنگری‌های پذیرفته‌شده جهانی در حوزه گیاهان بارور است. استاندارد ۲۶ ایران کلیه باغات، نخلستان‌ها و تاکستان‌ها را همچنان به عنوان دارایی زیستی و بر اساس ارزش منصفانه مورد ارزیابی قرار می‌دهد، در حالی که این دارایی‌ها ابزار مستمر تولید هستند و طبق اصلاحات نوین بین‌المللی باید همانند اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات با بهای تمام‌شده مستهلک شوند. تحمیل سود و زیان‌های تحقق‌نیافته و دفتری حاصل از نوسانات سالانه ارزش باغات به صورت سود و زیان شرکت‌ها، سودی موهوم و ناپایدار ایجاد می‌کند که مبنای توزیع غیرواقعی منافع قرار گرفته و به خروج نقدینگی و تهدید تداوم فعالیت شرکت‌های کشت و صنعت می‌انجامد. افزون بر این، ناهماهنگی کامل میان احکام این استاندارد با قوانین و مقررات سازمان امور مالیاتی کشور، عدم ارائه الگوهای راهنمای تفصیلی برای تخصیص

هزینه‌های پیچیده سرپرستی، و بی‌توجهی مطلق به تنش‌های بحرانی آب و مخاطرات تغییرات اقلیمی در گزارشگری، از دیگر ضعف‌های بنیادین استاندارد ۲۶ در مرحله اجرا به شمار می‌روند که نیاز فوری به اصلاح ساختاری آن را اثبات می‌نمایند.

۶. بحث و نتیجه‌گیری:

یافته‌های حاصل از واکاوی ساختاری، نظری و کاربردی استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران، دلالت‌های ژرفی فراتر از ثبت‌های معمول مالی در سطح بنگاه به همراه دارد و زنجیره‌ای از پیامدهای خرد و کلان را بر منظومه اقتصادی، تصمیم‌گیری‌های راهبردی و پایداری بخش کشاورزی کشور نمایان می‌سازد. از منظر اقتصاد مالی و تئوری تصمیم، گذار به الگوی ارزش منصفانه در ذات خود تلاشی برای بیشینه‌سازی تقارن اطلاعاتی و انعکاس به‌موقع بازده بیولوژیکی تلقی می‌شود؛ اما تفسیر نقادانه شواهد میدانی نشان می‌دهد که در بستری با ساختار بازاری ناقص، ناکارآمد و عمیقاً تورمی، این گذار نتایجی معکوس و متناقض به بار آورده است. هنگامی که مبنای کشف قیمت، معاملات متشکل، نقدی و شفاف نباشد، ارقام حاصل از ارزش‌گذاری روز به سازوکاری جهت پوشش سوگیری‌های خوش‌بینانه یا دستکاری‌های فرصت‌طلبانه سود مبدل می‌گردد. این امر شکافی ادراکی میان کیفیت صوری صورت‌های مالی و کیفیت واقعی عایدات ایجاد می‌کند که به نوبه خود، کارایی تخصیص سرمایه در بازارهای اولیه و ثانویه را مخدوش می‌سازد و سرمایه‌گذاران را با ریسک ارزیابی نادرست و بازده‌های غیرواقعی روبرو می‌نماید.

پیامد ساختاری دیگر این یافته‌ها به ماهیت رفتار سود گزارش‌شده و تفکیک جریان‌های نقدینه از ارقام تعهدی در شرکت‌های زراعی و دامپروری بازمی‌گردد. ثبت نوسانات حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌های زیستی و به ویژه گیاهان بارور در سود خالص دوره، جریان سودی با ماهیت عمدتاً تعهدی و غیرعملیاتی خلق می‌کند که فاقد پشتوانه جریان نقد ورودی است. بازتاب مستقیم این پدیده، فشار مضاعف سهامداران در مجامع عمومی برای تقسیم سودهای کاغذی و تحقق‌نیافته است. چنین رویکردی با تخلیه منابع مالی نقدشونده بنگاه، توان سرمایه‌گذاری مجدد در زیرساخت‌های خاکی، آبی و مکانیزاسیون را زایل ساخته و تداوم فعالیت تجاری را در میان‌مدت و بلندمدت در معرض مخاطره

قطعی قرار می‌دهد. از دیدگاه اعتباردهندگان و شبکه بانکی نیز، این ناهمخوانی میان سود دفتری بالا و توان اندک ایفای تعهدات نقدی، منجر به افزایش ناخواسته ریسک نکول و دشواری در اعتبارسنجی دقیق شرکت‌های کشاورزی می‌گردد.

در سطح تعاملات برون‌سازمانی، پیامد بارز یافته‌های پژوهش در تشدید اصطکاک میان نظام گزارشگری مالی و نظام مالیاتی کشور تبلور می‌یابد. اصرار استاندارد ۲۶ بر شناسایی سودهای غیرنقدی ناشی از دگردیسی زیستی در تعارض بنیادین با قوانین مالیاتی مبتنی بر اصل تحقق قطعی درآمد و قابلیت وصول نقدی قرار دارد. این شکاف عمیق، شرکت‌ها را به سمت رفتار پیچیده حسابداری دوگانه، بار انطباق سنگین، دعاوی حقوقی فرساینده با ممیزان و تخصیص ناکارآمد منابع انسانی سوق داده است. در این فرآیند، انرژی راهبردی مدیریت بنگاه به جای ارتقای بهره‌وری زیستی و پایش زنجیره تأمین، صرف حل تعارضات ساختگی اداری و گریز از هزینه‌های نامتقارن مالیاتی می‌شود.

افزون بر ابعاد مالی و حقوقی، تفسیر پیامدهای یافته‌ها نقصی بنیادین را در پیوند گزارشگری مالی با منافع ملی و پایداری محیطی آشکار می‌سازد. بخش کشاورزی ایران با بحران‌های بی‌سابقه‌ای نظیر افت شدید منابع آب‌های زیرزمینی، فرسایش خاک، تنش‌های ناشی از تغییرات اقلیمی و خشکسالی‌های پیاپی مواجه است. چارچوب نظری استاندارد ۲۶ با ایزوله کردن ارزیابی دارایی‌های زیستی از بسترهای بوم‌شناختی، این پیام غلط را به فعالان اقتصادی مخابره می‌کند که دگردیسی زیستی مستقل از تحلیل رفتن دارایی‌های طبیعی زیربنایی امکان‌پذیر است. دارایی‌های زیستی در گزارشگری کنونی به عنوان واحدهای ارزش‌افزا شناسایی می‌شوند، در حالی که هزینه‌های استهلاک سرمایه‌های حیاتی نظیر آب و تخریب محیط‌زیست در محاسبه این ارزش به کلی نادیده گرفته می‌شود.

از زاویه مدیریت فناوری و حسابداری استراتژیک، یافته‌های پژوهش نشان‌دهنده ناکارآمدی ساختار کنونی در پشتیبانی از داده‌های برخط و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر کشاورزی دقیق است. ناتوانی استاندارد در برقراری ارتباط با پلتفرم‌های مانیتورینگ بیولوژیکی و هوش داده‌محور، حسابداری کشاورزی را در جایگاه یک ابزار ثبت تاریخی و

غیرپویا نگه داشته است. جمع‌بندی تفسیری این مباحث اثبات می‌نماید که تداوم وضع موجود استاندارد ۲۶ نه تنها نیازهای اطلاعاتی اقتصاد مدرن را پاسخ نمی‌دهد، بلکه از طریق تحریف جریان نقد، تشدید نااطمینانی‌های اعتباری، نادیده گرفتن محدودیت‌های محیطی و عقب‌ماندگی از همگرایی بین‌المللی، مانعی ساختاری در جهت نوسازی، شفافیت و مدیریت پایدار منابع کشاورزی کشور تلقی می‌گردد.

مطالعه نقادانه و واکاوی جامع استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران (فعالیت‌های کشاورزی) تصویر روشنی از دستاوردها، چالش‌ها و چشم‌انداز آینده گزارشگری مالی در یکی از راهبردی‌ترین بخش‌های اقتصاد ملی ارائه می‌دهد. وضعیت فعلی این استاندارد بازتابی از رویارویی یک الگوی نظری پیشرفته و مدرن با بستری سنتی، غیرمتشکل و متأثر از تلاطم‌های شدید اقتصادی است. تدوین این استاندارد در زمان خود گامی شجاعانه و تحول‌آفرین برای عبور از نارسایی‌های مدل بهای تمام‌شده تاریخی و بازتاب پدیده دگردیسی زیستی در ارقام صورت‌های مالی به شمار می‌رفت؛ رویکردی که در نگاه نخست توانست ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات را بهبود بخشد و مبانی تئوریک حسابداری کشاورزی را با متون تخصصی جهان پیوند زند. با این حال، تداوم اجرای این ضوابط بدون بازنگری‌های بنیادین، اکنون این استاندارد را به نقطه‌ای رسانده که کاستی‌ها و تبعات نامطلوب آن بر مزایای اولیه‌اش سایه افکنده است.

ارزیابی کلان شرایط حاضر نشان می‌دهد که شکاف عمیقی میان فرضیات بنیادین استاندارد و ساختار عینی اقتصاد کشور پدید آمده است. تکیه بر سازوکار کشف قیمت از طریق ارزش منصفانه در اقتصادی که با بازارهای ناکارا، پدیده تورم ساختاری، تشتت قیمتی و فقدان پلتفرم‌های معاملات شفاف دست‌به‌گریبان است، اتکاپذیری صورت‌های مالی را به شدت مخدوش ساخته است. گزارشگری سودهای تحقق‌نیافته، تعارض شدید میان ارقام تعهدی با واقعیت‌های جریان نقدینگی، مقاومت قوانین مالیاتی در پذیرش نوسانات روزآمد، و تشدید رفتارهای فرصت‌طلبانه در مدیریت سود، همگی گواه آن هستند که استاندارد ۲۶ در شکل کنونی نه تنها کارایی تخصیص بهینه سرمایه را تضمین نمی‌کند، بلکه به افزایش نااطمینانی در قضاوت استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی دامن

می‌زند. علاوه بر این، اصرار بر رویه منسوخ ارزیابی باغات و گیاهان بارور به عنوان دارایی‌های زیستی و مقاومت در برابر همگرایی با تحولات استانداردهای بین‌المللی، صورت سود و زیان بنگاه‌های فعال را دستخوش نوسانات غیرواقعی و گمراه‌کننده ساخته و منابع نقدی آن‌ها را در ورطه توزیع سودهای کاغذی قرار داده است.

با توجه به این واقعیت‌ها، استمرار وضعیت کنونی توجیه‌پذیر نبوده و ضرورت‌های چندگانه‌ای پیش روی نهادهای سیاست‌گذار، حرفه‌ای و دانشگاهی قرار دارد. نخستین و فوری‌ترین ضرورت پیش رو، اصلاح و بازنگری اساسی در متن استاندارد حسابداری شماره ۲۶ توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی است. در این راستا، تفکیک گیاهان بارور از سایر دارایی‌های زیستی و انتقال آن‌ها به حوزه دارایی‌های ثابت مشهود، مبتنی بر مدل بهای تمام‌شده مستهلک، باید در اولویت نخست قرار گیرد تا از تحریف بنیادین سود عملیاتی جلوگیری شود. ضرورت دوم، تدوین رهنمودهای اجرایی و دستورالعمل‌های تفصیلی ارزش‌گذاری بومی برای شرایط فقدان بازارهای فعال است؛ به نحوی که مدل‌های تکنیکی سنجش ارزش فعلی با معیارهای روشن، ضرایب تنزیل مشخص و دامنه برآوردهای همگون قاعده‌مند گردند تا سلیقه‌گرایی و نوسانات غیرقابل اتکا به حداقل ممکن برسد.

ضرورت سوم، شکل‌دهی به یک سازوکار هماهنگی بین‌دستگاهی میان نهادهای تدوین استاندارد، سازمان امور مالیاتی، وزارت جهاد کشاورزی و بورس کالای ایران است. تا زمانی که شکاف میان تعاریف سود حسابداری و درآمدهای مشمول مالیات تعدیل نشود و بسترهای مبادلاتی رسمی برای کشف روزانه قیمت دارایی‌های زیستی ایجاد نگردد، اهداف شفافیت مالی تحقق نخواهد یافت. در بعد نوین، پنجمین ضرورت اجتناب‌ناپذیر، پیوند دادن استاندارد با مقتضیات پایداری محیطی و تحولات کشاورزی هوشمند است. چارچوب گزارشگری آینده باید ریسک‌های اکولوژیک، بحران آب و هزینه‌های تحلیل منابع طبیعی را در سنجش توان دارایی‌های زیستی بازتاب دهد و قابلیت ادغام با داده‌های سنسوری و نظارت‌های برخط زراعی را به دست آورد. در فرجام سخن، استاندارد ۲۶ باید از یک چارچوب مکانیکی و ترجمه‌محور به یک سازوکار گزارشگری پویا، بومی، توسعه‌گرا

و همگام با تحولات زیست‌محیطی و فناورانه بدل شود تا بتواند نقشی حقیقی در ارتقای بهره‌وری و صیانت از سرمایه‌های ملی در بخش کشاورزی ایفا نماید.

فرآیند انجام پژوهش‌های انتقادی و کاربردی در حوزه استانداردهای حسابداری، به ویژه در بخش‌های تخصصی نظیر زراعت و دامپروری، همواره با چالش‌ها و محدودیت‌های روش‌شناختی و محیطی متعددی مواجه است که شناخت دقیق آن‌ها برای تفسیر واقع‌بینانه نتایج و تعیین مرزهای تعمیم‌پذیری یافته‌ها ضرورت دارد. نخستین و برجسته‌ترین محدودیت حاکم بر این پژوهش، دسترسی به شدت محدود، ناهمگن و ناقص به داده‌های عملیاتی، فنی و یادداشت‌های تفصیلی صورت‌های مالی شرکت‌های کشاورزی و دامپروری بود. بخش اعظم فعالان اقتصادی این حوزه در قالب شرکت‌های سهامی خاص، تعاونی‌های تولیدی یا واحدهای سنتی فعالیت می‌کنند که فاقد الزام قانونی برای انتشار عمومی اطلاعات مالی و یادداشت‌های پیوست هستند. این امر سبب شد تا دسترسی پژوهش به ارقام مالی و شیوه‌های ارزش‌گذاری دارایی‌های زیستی عمدتاً به جامعه محدودی از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار و فرابورس محدود گردد؛ بنگاه‌هایی که از منظر ساختار مالکیتی، دسترسی به منابع، نظام حاکمیت شرکتی و دسترسی به مشاوران رسمی ارزشیابی، تفاوت‌های ساختاری و ماهوی با بدنه عمومی و پهناور کشاورزی کشور دارند و این امر توان تعمیم‌پذیری یافته‌ها به تمامی لایه‌های بخش کشاورزی را تا حدی تحت تأثیر قرار می‌دهد.

محدودیت دوم پژوهش به ماهیت رویکرد تحلیلی و اتکای گسترده بر تحلیل متنی، اسنادی و بررسی کیفی مفاهیم استاندارد بازمی‌گردد. با توجه به نوپا بودن مطالعات نقادانه در خصوص استاندارد ۲۶ در محیط اقتصادی ایران و فقدان پایگاه‌های داده ساختاریافته در زمینه ریز محاسبات دگردیسی و ارزش منصفانه، بخش قابل توجهی از فرآیند استنتاج بر پایه تحلیل محتوای متون استاندارد، دستورالعمل‌ها، آرای کارشناسی و ادبیات پژوهشی پیشین شکل گرفت. تحلیل متنی و ارزیابی‌های کیفی، علی‌رغم برخورداری از ژرفای مفهومی بالا، به صورت درون‌زا ممکن است تا حدی متأثر از زاویه دید تحلیل‌گر و تفاسیر ادراکی از متون تخصصی باشد و از دقت سنجش‌های صلب مبتنی بر مدل‌سازی‌های

تجربی و اقتصادسنجی فاصله گیرد. افزون بر این، عدم وجود سیستم‌های مکانیزه ردیابی برآوردهای مدیریت در دوره‌های متوالی، سنجش دقیق میزان سوگیری‌های شناختی و دستکاری‌های آماری را در چارچوب یک الگوی صرفاً متنی با دشواری مواجه می‌ساخت. محدودیت ساختاری سوم، فقدان شفافیت و محرمانه تلقی شدن الگوها و کاربرگ‌های محاسباتی ارزیابان و کارشناسان رسمی بود. در بررسی نحوه برآورد ارزش منصفانه و تنزیل جریان‌های نقدی، دسترسی به جزئیات مفروضات اعمال‌شده نظیر نرخ‌های تنزیل، پیش‌بینی‌های بازده بیولوژیکی، ضرایب افت و تحلیل حساسیت مبالغ مندرج در گزارش‌های کارشناسی امکان‌پذیر نبود؛ چرا که این اطلاعات معمولاً در زمره اسناد محرمانه داخلی شرکت‌ها طبقه‌بندی شده و در یادداشت‌های علنی منعکس نمی‌شوند. این نقیصه موجب شد تا ارزیابی دقیق میزان انحراف برآوردها از مقادیر ذاتی، با اتکا به قضاوت‌های ثانویه صورت پذیرد.

محدودیت چهارم به شرایط ویژه محیط کلان اقتصادی و تلاطم‌های محیطی در دوره انجام پژوهش مربوط می‌شود. حاکمیت تورم ساختاری پرشتاب، نوسانات شدید نرخ ارز و تحولات غیرقابل پیش‌بینی در قیمت‌گذاری نهاده‌ها و محصولات کشاورزی، شرایطی غیرعادی پدید آورده است که تفکیک اثرات صرف استاندارد ۲۶ از پیامدهای ناشی از بی‌ثباتی اقتصادی را به غایت دشوار می‌کرد. به بیان دیگر، دشوار بود که مشخص شود چه میزان از نوسانات شدید سود و ترازنامه ناشی از مکانیسم ارزش منصفانه در استاندارد است و چه میزان از شوک‌های تحمیلی تورم و ناترازی‌های بازار نهاده‌ها سرچشمه می‌گیرد. همچنین، اثرات توأم خشکسالی‌های فراگیر، تنش‌های منابع آب و فرونشست‌های منطقه‌ای به عنوان متغیرهای برون‌زای مخدوش‌کننده، سنجش عملکرد مستقل استاندارد را در ارزیابی دارایی‌ها پیچیده‌تر نمود. پذیرش این محدودیت‌ها نه تنها از اعتبار علمی یافته‌ها نمی‌کاهد، بلکه بستری شفاف برای پژوهشگران آتی فراهم می‌سازد تا با طراحی ابزارهای میدانی گسترده‌تر و دسترسی به سامانه‌های یکپارچه داده، این مسیر تحلیلی را تکمیل نمایند.

واکاوی انتقادی استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران و شناسایی ابعاد نظری، چالش‌های کاربردی و پیامدهای اقتصادی آن، بستر مساعدی را برای جهت‌دهی به پژوهش‌های بنیادین و تجربی آینده در منظومه حسابداری، اقتصاد کشاورزی و مالی رفتاری فراهم می‌آورد. با توجه به دامنه وسیع فعالیت‌های مرتبط با دارایی‌های زیستی و گذار مداوم فضای کسب‌وکار به سوی مدل‌های گزارشگری پایداری و فناوری‌های پیشرفته، پیگیری چند محور تحقیقاتی مشخص می‌تواند کاستی‌های موجود را جبران کرده و به تصمیم‌سازان حرفه‌ای و پژوهشگران دانشگاهی در ارتقای چارچوب‌های گزارشگری کمک شایانی نماید.

نخستین و اولویت‌دارترین محور، طراحی و اجرای پیمایش‌های میدانی جامع و چندوجهی پیرامون چالش‌های کاربردی استاندارد ۲۶ در سطح شرکت‌های غیربورسی، کشت‌وصنعت‌های بزرگ، تعاونی‌های زراعی و بنگاه‌های بخش خصوصی است. پژوهش‌های آتی می‌توانند با به‌کارگیری ابزارهای ترکیبی نظیر مصاحبه‌های عمیق کیفی با حسابداران، حسابرسان معتمد و کارشناسان رسمی ارزیابی و ترکیب آن با توزیع پرسشنامه‌های سنجش نگرش، به واکاوی دقیق سازوکارهای درونی بنگاه‌ها در تعیین ارزش منصفانه بپردازند. در این میان، سنجش اثر سوگیری‌های شناختی و تمایلات رفتاری مدیران مالی بر گزینش شیوه‌های ارزش‌گذاری و شبیه‌سازی آثار دلبخواهی برآوردهای مدیریت، چشم‌انداز تجربی کم‌نظیری برای ارزیابی میزان پایبندی به اصول اتکاپذیری اطلاعات ترسیم خواهد کرد.

دومین افق پژوهشی، تمرکز بر مطالعات تطبیقی نظام‌مند میان استاندارد حسابداری ایران با رویکردها و استانداردهای ملی کشورهای حوزه غرب آسیا، آسیای مرکزی و سایر اقتصادهای نوظهور با ویژگی‌های اقلیمی و ساختار بازاری مشابه است. بررسی تجارب کشورهایی که رویه‌های بین‌المللی را با بسترهای سنتی یا نیمه‌متشکل کشاورزی خود بومی‌سازی کرده‌اند، می‌تواند الگوهای عملیاتی موثری برای اصلاح مقررات داخلی پدید آورد. بررسی چگونگی برخورد نظام‌های حسابداری این کشورها با تفکیک گیاهان بارور از سایر دارایی‌های زیستی، شیوه‌های مدیریت ریسک نوسانات قیمتی در فقدان بازارهای

نقدشونده، و سازوکارهای قانونی تعامل میان نظام مالیاتی با شناسایی سودهای تحقق‌نیافته ناشی از دگردیسی زیستی، از مهم‌ترین گزاره‌هایی است که می‌تواند در کانون پژوهش‌های تطبیقی بین‌المللی قرار گیرد.

سومین پیشنهاد مهم، مطالعه تجربی و اقتصادسنجی پیرامون تحلیل تأثیر نحوه گزارشگری استاندارد ۲۶ بر تصمیمات سرمایه‌گذاری، هزینه سرمایه، ریسک اعتباری و رفتار اعتباردهندگان است. محققان آینده می‌توانند به بررسی این پرسش کلیدی بپردازند که آیا گذار به ارزش منصفانه توانسته است هزینه تجهیز منابع مالی و دریافت تسهیلات بانکی را برای بنگاه‌های کشاورزی کاهش دهد یا بالعکس، به سبب نوسانات ساختگی سود و ابهامات جریان نقد، ریسک نکول ادراک‌شده توسط نهادهای مالی را افزایش داده است. همچنین بررسی واکنش بازار سرمایه و سرمایه‌گذاران نهادی به اعلان سودهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های زیستی در مقایسه با سودهای نقدی عملیاتی، پرتوی تجربی بر میزان سواد مالی استفاده‌کنندگان و کارایی بازار سرمایه خواهد افکند.

چهارمین مسیر پژوهشی با مقتضیات نوین عصر پایداری و انقلاب دیجیتال پیوند دارد. بررسی شیوه‌های ادغام داده‌های فناوری‌های نوین نظیر تصاویر سنجش از دور ماهواره‌ای، سامانه‌های پایش مبتنی بر حسگرهای زراعی، مدل‌های هوش مصنوعی در پیش‌بینی منحنی رشد و سیستم‌های ثبت برخط زنجیره تأمین در فرآیند ارزش‌گذاری دارایی‌های زیستی، زمینه‌ای بسیار جذاب و پیشرو برای تحقیقات بین‌رشته‌ای به شمار می‌رود.

افزون بر این، با توجه به بحران‌های مبرم منطقه‌ای در خصوص تغییرات اقلیمی، فرونشست زمین و تنش‌های شدید منابع آب، طراحی مدل‌های نوین حسابداری زیست‌محیطی و حسابداری آب که بتواند استهلاک سرمایه‌های اکولوژیک و کاهش ارزش ناشی از ریسک‌های آب‌وهوایی را در دل ارزیابی دارایی‌های زیستی وارد سازد، رسالتی ضروری و راه‌گشا برای آینده پژوهش‌های دانشگاهی خواهد بود. در نهایت، بررسی شیوه‌های تفکیک بهای تمام‌شده بر مبنای فعالیت در سیستم‌های نوین مدیریت هزینه در شرکت‌های زراعی، پنجره دیگری برای پژوهش در حوزه حسابداری مدیریت کشاورزی می‌گشاید.

۷. پیشنهادها:

برآیند یافته‌های حاصل از تحلیل نظری و ارزیابی موانع اجرایی استاندارد حسابداری شماره ۲۶ نشان می‌دهد که کارآمدسازی این استاندارد و انطباق آن با اقتضائات زیست‌بوم کشاورزی کشور، نیازمند اتخاذ تدابیر هماهنگ، اصلاح رویه‌های کنونی و برقراری تعامل ساختاریافته میان ارکان گوناگون سیاست‌گذاری، نظارتی و اجرایی است. در این چارچوب، مجموعه‌ای از راهکارهای کاربردی و متمایز به تفکیک نهادهای مسئول پیشنهاد می‌گردد تا بستر لازم برای ارتقای شفافیت، قابلیت اتکا و کارایی اطلاعات مالی بنگاه‌های کشاورزی فراهم آید.

به سازمان حسابرسی و مرجع تدوین استانداردهای حسابداری پیشنهاد می‌شود که بازنگری جامع و فوری در متن استاندارد حسابداری شماره ۲۶ را با هدف همگرایی هوشمندانه با تحولات استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ و استاندارد شماره ۱۶ در اولویت کاری خود قرار دهد. در رأس این بازنگری، ضرورت تفکیک روشن و بدون ابهام میان گیاهان بارور از سایر دارایی‌های زیستی قرار دارد؛ به گونه‌ای که دارایی‌های زیستی مولد بلندمدت همانند باغات و درختان میوه تحت مدل بهای تمام‌شده مستهلک‌شده طبقه‌بندی گردند و محصولات رشدیافته بر روی آن‌ها بر مبنای ارزش منصفانه اندازه‌گیری شوند. تدوین و ابلاغ یک راهنمای جامع به‌کارگیری استاندارد همراه با نمونه‌های واقعی بومی، فرمول‌های تنزیل استانداردشده و دستورالعمل‌های دقیق در خصوص زمان و نحوه استفاده از بهای تمام‌شده به جای ارزش منصفانه در وضعیت‌های فقدان بازار فعال، گامی بنیادین در رفع ابهامات نظری و عملی خواهد بود. افزون بر این، تعریف معیارهای سنجش ریسک‌های اقلیمی نظیر خشکسالی و افت سفره‌های آب زیرزمینی در قالب آزمون‌های کاهش ارزش دارایی‌های زیستی و در نظر گرفتن افشاهای تکمیلی درباره ناپایداری‌های آب‌وهوایی، استاندارد را به مقتضیات بوم‌شناختی امروز پیوند می‌زند.

به جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌گردد با همکاری کانون کارشناسان رسمی دادگستری، سازوکاری یکپارچه برای اعتبارسنجی ارزیابی‌های ارزش منصفانه طراحی

نماید. برگزاری دوره‌های آموزشی تخصصی مداوم برای حسابرسان در زمینه درک فرآیندهای دگردیسی زیستی، رفتار بازار محصولات کشاورزی، مدل‌های سنجش افت بیولوژیکی و نحوه ردیابی خطاهای محاسباتی در کاربرگ‌های ارزیابی، نقش موثری در کیفیت گزارشگری خواهد داشت. همچنین الزام حسابرسان مستقل به استفاده از چک‌لیست‌های تخصصی رسیدگی به دارایی‌های زیستی، آزمون حساسیت دقیق نسبت به مفروضات نرخ تنزیل و نرخ تورم، و کنترل سوگیری‌های خوش‌بینانه یا محافظه‌کارانه مدیران در ارزش‌گذاری‌ها، ضریب اطمینان اطلاعات مالی را به طرز چشمگیری بهبود خواهد بخشید. تشکیل کارگروه مشترک حسابداری کشاورزی برای پاسخ به استعلام‌های فنی اعضا پیرامون ابهامات این حوزه نیز تدبیری موثر به شمار می‌آید.

به وزارت جهاد کشاورزی توصیه می‌شود که زیرساخت‌های آماری و اطلاعاتی بخش کشاورزی را به مثابه یک مرجع عمومی و شفاف توسعه دهد. راه‌اندازی پایگاه‌های داده برخط حاوی قیمت‌های دوره‌ای، نرخ‌های مبادله نهاده‌ها و محصولات در بازارهای عمده‌فروشی منطقه‌ای، نرخ بازده وزنی محصولات و نرخ‌های مرگ‌ومیر استاندارد گونه‌های دامی و زراعی، دسترسی حسابداران و ارزیابان را به داده‌های قابل اتکا تضمین خواهد کرد. این داده‌های پایه می‌توانند به عنوان بنچ‌مارک یا معیار اتکاپذیر، نیاز مفرط به حدس و گمان‌های غیرمستند در برآورد جریان‌های نقدی آتی را منتفی سازند. علاوه بر این، ترغیب تشکل‌ها، مجتمع‌های بزرگ کشت‌وصنعت و تعاونی‌های روستایی به استقرار سامانه‌های حسابداری مدیریت مبتنی بر فناوری، طبقه‌بندی هزینه‌های جذب و غیرجذب در مراحل رشد زیستی، و ترویج گزارشگری پایدار در زنجیره تأمین کشاورزی، ساختار مالی این بخش را مدرن خواهد ساخت.

به قانون‌گذاران و مراجع تدوین قوانین مالیاتی و تجاری پیشنهاد می‌شود شکاف عمیق و تاریخی میان استانداردهای حسابداری و مقررات مالیاتی را با اصلاح قوانین مربوطه برطرف سازند. شفاف‌سازی جایگاه مالیاتی سود و زیان تحقق‌نیافته ناشی از تغییر در ارزش منصفانه دارایی‌های زیستی و معافیت قطعی و صریح این تعدیلات غیرنقدی از شمول مالیات بر درآمد، اضطراب بنگاه‌ها را کاهش داده و مانع از اعمال مدیریت سود و

پنهان‌سازی اطلاعات به انگیزه فرار مالیاتی خواهد شد. همچنین وضع بسته‌های مشوق قانونی نظیر تسهیلات ارزان‌قیمت، ترجیحات مالیاتی و تخفیف‌های بیمه‌ای برای واحدهای کشاورزی شفاف که صورت‌های مالی خود را مطابق با استانداردهای مصوب تهیه کرده و مورد حسابرسی رسمی قرار می‌دهند، انگیزه گذار از شیوه‌های ثبتی سنتی به سمت نظام‌های نوین حسابداری را به شکلی پایدار تقویت خواهد نمود.

۸. منابع و مآخذ:

آریایی‌نژاد، حسین و نادریان، آرش. (۱۳۹۴). مقایسه تطبیقی استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران و استاندارد شماره ۴۱ بین‌الملل با عنوان فعالیت‌های کشاورزی. *دومین همایش ملی حسابداری، مدیریت و اقتصاد ایران.*

اختیاری، یونس. (۱۴۰۴ الف). بررسی ارتباط علم حسابداری با علوم کشاورزی. *سومین همایش بین‌المللی و چهارمین همایش ملی کشاورزی، محیط زیست و امنیت غذایی.*

اختیاری، یونس. (۱۴۰۴ ب). نقش حسابداری در توسعه کشاورزی دقیق. *سومین همایش بین‌المللی و چهارمین همایش ملی کشاورزی، محیط زیست و امنیت غذایی.*

بادپا، بهروز. (۱۴۰۱). حسابداری ریسک فعالیت‌های کشاورزی. *اولین کنفرانس بین‌المللی پژوهش در حسابداری، مدیریت، اقتصاد و علوم انسانی.*

حسن‌پور، کبری و محمدی، یاسر. (۱۳۹۹). حسابداری آب؛ رویکردی نوین جهت مدیریت منابع آب در شرایط کم‌آبی و توسعه پایدار کشاورزی. *دومین همایش ملی راهبردهای مدیریت منابع آب و چالش‌های زیست‌محیطی.*

رحمانی، حمیدرضا و مامن‌پوش، علیرضا. (۱۳۸۵). اثرات فعالیت‌های کشاورزی بر کیفیت آب زاینده‌رود. *اولین کنفرانس مدیریت منابع آب ایران.* https://sid.ir/paper/fa۸۱۵۸۵۶/

رضایی، غلامرضا، کاظم‌نژاد، مصطفی، صادق‌زاده مهارلویی، محمد و بلوری، امین. (۱۳۹۷). بررسی آثار استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی ایران بر ویژگی‌های کیفی داده‌های ارایه‌شده در شرکت‌های کشاورزی و دامپروری. *تحقیقات اقتصاد کشاورزی*، ۱۰(۱)، ۱۷۱–۱۸۶.

رئیس‌صفری، میلاد. (۱۳۹۷). *سیستم حسابداری کشاورزی*. انتشارات فرهوش.

سجادی، زهرا. (۱۴۰۲). نقش فرآیند حسابداری در بخش‌های مرتبط با کشاورزی. *پانزدهمین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و حسابداری.*

سلامی، حبیب‌اله و انصاری، وحیده. (۱۳۸۸). نقش بخش کشاورزی در ایجاد اشتغال و توزیع درآمد: روش تحلیل ساختاری مسیر. *تحقیقات اقتصاد و توسعه کشاورزی ایران*، ۲(۳)، ۱–۲۰.

شمس، رضا، سون، راضیه و تلاشان، صاحب. (۱۴۰۳). نقش بااهمیت حسابداری مدیریتی در کشاورزی. *سیزدهمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین حسابداری، مدیریت و علوم انسانی در هزاره سوم*.

شیخی، زهرا، حسنی، زهره، گل‌بند، زهرا و عزیزی، آتوسا. (۱۴۰۰). شناسایی موانع اجرای سیستم حسابداری کشاورزی. *دهمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت امور مالی، تجارت، بانک، اقتصاد و حسابداری*.

عنوانی، جمیله. (۱۴۰۴). موانع و نارسایی‌های سیستم حسابداری قیمت تمام‌شده محصولات کشاورزی در شرکت‌های کشت و صنعت. *بیست و یکمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی در ایران*.

فرهمند، محسن. (۱۴۰۴). تحول حسابداری در کشاورزی هوشمند. *اولین همایش ملی محیط زیست، کشاورزی هوشمند، امنیت غذایی*.

قراخانلو، حمیدرضا و طبیبی‌راده، وحیده. (۱۴۰۴). چالش‌ها و محدودیت‌های به‌کارگیری استاندارد حسابداری شماره ۲۶ فعالیت‌های کشاورزی از دیدگاه حسابداران. *اولین کنفرانس ملی نقش علوم مدیریت و حسابداری در بهسازی سیاست‌های پولی و مالی*.

قهری گیبلو، احسان و عینی، آرش. (۱۴۰۴). حسابداری محصولات کشاورزی. *اولین کنفرانس ملی نقش علوم مدیریت و حسابداری در بهسازی سیاست‌های پولی و مالی*.

کانازاوا، ن. (۱۳۷۴). مشکلات و سیر فعالیت‌های گروهی کشاورزی در ژاپن (حمید موحد محمدی، مترجم). *جهاد*، ۱۷۶–۱۷۷، ۲۹–۳۳.
https://sid.ir/paper/fa۴۴۱۳۶۷/

کفائی، مجتبی. (۱۴۰۱). *آمار و احتمال: ویژه داوطلبان آزمون‌های کارشناسی ارشد و دکتری رشته‌های مدیریت، حسابداری، کشاورزی، GIS، برنامه‌ریزی شهری - منطقه‌ای، جغرافیا و ...*. انتشارات نمای علم.

گرامی، آمنه، اسکندری، فاطمه، صفری، ندا و طهماسبی، فاطمه. (۱۳۹۹). حسابداری کشاورزی زعفران. *سومین همایش سراسری علم و فناوری هزاره سوم اقتصاد، مدیریت و حسابداری ایران.*

گل‌بند، زهرا، عزیزی، آتوسا و فرهنگیان، عقیل. (۱۴۰۲). موانع اجرای استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی در ایران. *ششمین کنفرانس بین‌المللی تحولات نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری.*

محرم‌پور، مریم. (۱۴۰۴). نقش حسابداری در کشاورزی و توسعه ملل. *چهارمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش در ریاضیات، فیزیک و محاسبات عددی.*

نخعی، کریم، امیرآبادیزاده، علی، عرب، محمد، عندلیب، امین و آرزومندان، حسین. (۱۴۰۲). مروری جامع بر حسابداری فعالیت‌های کشاورزی. *چهارمین کنفرانس بین‌المللی و پنجمین کنفرانس ملی یافته‌های نوین در مدیریت، روان‌شناسی و حسابداری.*

هفتانی، مهرانه و لعل‌بار، علی. (۱۴۰۴). مروری بر چالش‌های اندازه‌گیری، گزارشگری و ارزش‌گذاری دارایی‌های زیستی مولد. *هفدهمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار.*

A Critical and Applied Analysis of Iranian Accounting Standard No. ۲۶ (Agriculture): Measurement Challenges, Reporting Implications, and Revision Horizons

Haider Rabiei[۱]

Abstract

The objective of this research is to critically analyze the theoretical dimensions, operational challenges, and reporting implications of Iranian Accounting Standard No. ۲۶ (Agriculture), while evaluating its alignment with the institutional, inflationary, and climatic characteristics of the national economy. Relying on an analytical-critical approach and employing documentary content analysis, this study conducts an in-depth investigation into the concepts, measurement rules, and disclosure requirements of Standard No. ۲۶ in relation to relevant international standards (IAS ۴۱ and IAS ۱۶) and existing empirical literature. Furthermore, the mechanisms for the valuation of biological assets, methods for reflecting biological transformation in financial statements, and the cognitive biases governing estimation judgments are explored. Findings indicate that Standard No. ۲۶'s reliance on the fair value approach, despite enhancing information relevance, leads to severe erosion in the reliability of accounting figures within the asymmetric context of the Iranian economy, due to the lack of active markets, insufficient depth of organized transactions, and rapid structural inflation. The application of the discounted cash flow (DCF) approach facilitates opportunities for earnings management and figure manipulation, owing to ambiguities in determining discount rates and subjective estimations. Fundamental structural deficiencies in the current standard include: the lack of a clear distinction between bearer plants and their agricultural produce, the recognition of unrealized and non-cash profits arising from fair value changes in the income statement, tax misalignment due to conflicts with the Direct Taxes Act, and the neglect of acute ecological risks such as the water crisis and climate stress. These ambiguities have resulted in increased non-operating earnings volatility, distortions in performance returns, and disruption in the analysis of corporate lending and investment capacity. Effective reporting in the agricultural sector requires an immediate revision of the standard text aimed at an intelligent convergence with modern international practices - specifically the transition of bearer plants to the cost model - the development of comprehensive implementation guidelines, the upgrading of price database infrastructure, and the establishment of institutional

[۱] Visiting Professor at the University of Tehran and Consultant for Financial, Economic, and Investment Strategies. alrabiei@ut.ac.ir

coordination among the Audit Organization, the Iranian Association of Certified Public Accountants, the Ministry of Agriculture, and tax authorities.

Keywords: Accounting Standard No. ۲۶, Biological Assets, Fair Value, Biological Transformation, Bearer Plants, Agricultural Accounting.