



## Comparative comparison of how the cost of livestock and milk is calculated by the existing systems in Tehran province with International Standard No. 41

Hamidreza Khodadadi<sup>\*1</sup>, Mohammadali Tahmasbi<sup>2</sup>, Maria Batebi<sup>3</sup>

1,2,3. Islamic Azad University, Sari Branch, Iran

### Abstract

The purpose of this study is to investigate the livestock accounting procedures proposed in International Standard No. 41 and cattle and milk costing systems in Iran in the public and private sectors. Finally, the degree of compliance of the procedures proposed in International Standard 41 with the existing systems in Iran has been investigated. Thus, the library section of the present study was extracted using accounting texts and literature and the basis for designing questionnaire questions was used as a research assessment tool. In the field section of the research, the necessary information to achieve the objectives of the research was collected using a questionnaire. The statistical population included 34 units of dairy farms in Tehran province. The results of the research hypotheses were fully accepted and the results showed that it is not possible to determine a fair value according to International Standard 41 to determine the cost of milk and livestock in Tehran province. In addition, there is an insufficient acceptance by dairy farms to change the method in accordance with International Standard 41.

**Keywords:** Livestock accounting, Fair value, Standard 41, Milk and cattle, Cost.

\* Corresponding author: Hamidreza Khodadadi, hkhodadadi22@yahoo.com



## مقایسه تطبیقی نحوه محاسبه بهای تمام شده دام و شیر توسط سیستم‌های موجود در استان تهران با استاندارد بین‌المللی شماره ۴۱

دکتری، گروه حسابداری و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ساری، ایران  
دانشجوی کارشناسی حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ساری، ایران  
دانشجوی کارشناسی حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ساری، ایران

حمیدرضا خدادادی\*  
محمدعلی طهماسبی  
ماریا باطبی

### چکیده

هدف تحقیق حاضر، بررسی رویه‌های حسابداری دامپروری پیشنهاد شده در استاندارد بین‌المللی شماره ۴۱ و سیستم‌های هزینه‌یابی گاو و شیر در ایران در بخش‌های دولتی و خصوصی می‌باشد. نهایتاً میزان تطابق رویه‌های پیشنهاد شده در استاندارد بین‌المللی ۴۱ با سیستم‌های موجود در ایران مورد بررسی قرار گرفته است. به این ترتیب بخش کتابخانه‌ای پژوهش حاضر با استفاده از متون و ادبیات حسابداری استخراج گردید و مبنای طراحی سوالات پرسشنامه به عنوان ابزار سنجش تحقیق قرار گرفت. در بخش میدانی تحقیق، اطلاعات لازم برای تحقق بخشیدن به اهداف تحقیق با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شد. جامعه آماری مورد بررسی شامل ۳۴ واحد از گاوداری‌های استان تهران بوده است. نتایج فرضیه‌های پژوهش تماماً مورد پذیرش قرار گرفت و نتایج نشان داد امکان تعیین ارزش منصفانه مطابق استاندارد بین‌المللی ۴۱ برای تعیین بهای تمام شده شیر و دام در استان تهران وجود ندارد. مضافاً اینکه پذیرش کافی از جانب گاوداری‌ها جهت تغییر روش مطابق با استاندارد بین‌المللی ۴۱ وجود ندارد.

**واژگان کلیدی:** حسابداری دامپروری، ارزش منصفانه، استاندارد ۴۱، شیر و گاو، بهای تمام شده.

## ۱. مقدمه

دستیابی به اطلاعات قابل اتکا برای استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی مستلزم استقرار سیستم‌های مالی و صنعتی (قیمت تمام شده) بود. از این رو در چند سال اخیر واحدهای دامپروری هر یک با توجه به نیازها و امکانات خود اقدام به تدوین سیستم‌های حسابداری نمودند، که برای شروع، قدمی بسیار مناسب، ولی کافی نبوده است. تنوع در سیستم‌های بکار گرفته شده به گزارشات حسابرسی متفاوت منجر شده است که به علت فقدان یک استاندارد مشخص و یک دستورالعمل واحد، طبیعی به نظر می‌رسد. لذا در این تحقیق بر آن شدیم مروری بر این سیستم داشته باشیم و با شناسایی نحوه محاسبه قیمت تمام شده دام و شیر در این سیستم، آنها را با استاندارد بین‌المللی و اصول متداول حسابداری مطابقت دهیم. سپس نقاط اشتراک و افتراق آنها را با استاندارد شناسایی نماییم و تا حد امکان درصد شناسایی موانع برای اجرا و بکارگیری نقطه نظرات ارائه شده در استاندارد بین‌المللی حسابداری بر آییم.

در واقع در بخش دامپروری یک فاصله‌ای بین رویه حسابداری و سطح بسیار ضعیف دفترداری وجود دارد. دلیل این فاصله این است که قوانین جاری حسابداری عمومی با موارد خاص کشاورزی و دامداری کاملاً مطابقت ندارد و اجرای آن بسیار مشکل است، بنابراین به نظر می‌رسد که استاندارد بین‌المللی شماره ۴۱ بتواند عنصری کلیدی برای توسعه استفاده از حسابداری در دامپروری‌ها باشد.

در واقع سعی می‌شود با بررسی محدودیت‌های بخش دامپروری، سهم اصلی ابزارهای پیشنهادی در استاندارد را در عمل بررسی نماییم. لذا تطبیق استاندارد شماره ۴۱ با سیستم تدوین شده و شناسایی نقاط غیر عملی در بکارگیری استاندارد مورد بررسی قرار می‌گیرد. در ادامه ابتدا به مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته خواهد شد. سپس فرضیه‌ها و مدل مفهومی ارائه و یافته‌های حاصل شده بیان خواهد شد.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مبانی نظری تحقیق حاضر بدین صورت می‌باشد که پس از بررسی ویژگی‌های صنعت گاو‌داری و رهنمودهای مالی ارائه شده در زمینه محاسبه بهای تمام شده گاو و شیر در برخی کشورهای جهان و رهنمودهای مالی ارائه شده در ارتباط با ارزشگذاری گاو و شیر طبق استاندارد بین‌المللی شماره ۴۱ و رهنمودهای مالی ارائه شده در ارتباط با ارزشگذاری گاو و شیر در ایران، نقاط اشتراک و افتراق رهنمودهای فوق را بررسی نموده و با مطرح نمودن سؤالاتی در قالب پرسشنامه نسبت

به تطبیق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ با رهنمودهای مالی ارائه شده در ایران اقدام نمائیم. مفاهیم و اصطلاحات خاصی که در رشته دامداری متداول بوده و در این بخش بکار برده شده به شرح زیر است:

دامداری: دامداری به واحدهای پرورش دام که با تعداد محدود به روش سنتی دام‌نگهداری کنند اطلاق می‌شود (رادمهر، ۱۳۷۵)

دامپروری: دامپروری به واحدهایی که به طریق صنعتی و با توجه به روشهای اصلاح نژاد، دام پرورش می‌دهند اطلاق می‌شود (رادمهر، ۱۳۷۵).

دارایی‌های زنده مولد: به دارایی‌هایی می‌گویند که از شرایط و قابلیت محصول‌دهی برخوردار باشند (ملک آرابی و بیلندی، ۱۳۸۶).

دام: منظور از دام در این بخش، گاو شیری و گاو گوشتی است و بنابراین دامداری آن بخش از واحدهای دامپروری است که به نگهداری گاو می‌پردازد (رادمهر، ۱۳۷۵).

دام گوشتی: دام نری است که به منظور فروش و برای تولید گوشت پرورش داده می‌شود (همان منبع).

دام شیری: دام‌دستی است که برای تولید شیر و تولید مثل نگهداری می‌شود (همان منبع).

جنین: جنین به گوساله قبل از تولد اطلاق می‌شود و در گاو، زمان شکلگیری آن از هنگام مثبت بودن تست آبستنی آغاز و تا تولد یا سقط جنین ادامه دارد (سفید بخت، ۱۳۸۲).

گوساله ماده و نر: معمولاً جنین بعد از تولد تا سن ۱۵ الی ۱۸ ماه (بر حسب نر یا ماده بودن) گوساله نامیده می‌شود. بطور کلی گوساله‌های نر به منظور بهره‌برداری از گوشت آنها (به جز موارد استثنائی که به عنوان گاو نر تخمی برای تولید مثل) نگاهداری می‌شوند و گوساله‌های ماده برای تولید مثل و شیر مورد استفاده قرار می‌گیرند (ملک آرابی و بیلندی، ۱۳۸۶). اف لاف لین (۱۹۷۴) در پژوهشی تحت عنوان «حسابداری گاو‌داری» نیز علاوه بر تأکید بر روش مبنای تعهدی جهت ثبت معاملات صنعت دامپروری به عنوان بهترین روش حسابداری برخورد با این گونه معاملات، دستورالعمل‌هایی را نیز برای ارائه اطلاعات مالی مناسب مطرح کرده است که به تشریح نحوه تخصیص و انباشت هزینه‌های مربوط به حیوانات تولید مثلی، گله‌ای نابالغ گوشتی اقدام می‌ورزند. ولی با ارائه مثال‌ها و جداول تشریحی نحوه اجرای دستورالعمل‌های پیشنهادی را کاملاً ترسیم می‌نماید.

هیل (۱۹۷۵) تحت عنوان «حسابداری احشام» به این نکته اشاره نموده است که علی‌رغم اهمیت زیاد صنعت دامپروری در ایالات متحده آمریکا، دامداران فعال در این حرفه صورت‌های مالی خود را کاملاً سلیقه‌ای تهیه می‌کنند و در ارائه این صورت‌ها هیچ نوع استاندارد رعایت نمی‌شود. هیل با ارائه روش‌های موجود در ارزشگذاری دامها از قبیل روش قیمت هر رأس دام، پیشنهاد نموده است که حسابداران توجه و اهمیت بیشتری برای صنعت دامپروری قائل شوند.

در زمینه پژوهش‌های انجام شده در اروپا می‌توان به مقاله آرگلیس و اسلوف (۲۰۰۰) تحت عنوان فرصت‌هایی جدید برای حسابداری مزارع و دامداری‌ها اشاره نمود.

در ایران نیز کشانی (۱۳۷۴) در پژوهشی تحت عنوان «سیستم‌های قیمت تمام شده در واحدهای کشاورزی و دامپروری» بیان نمود که استقرار نظام‌های مالی، اعمالی کنترل‌های داخلی و انتخاب روش در واحدهای کشاورزی و دامداری در وهله اول به امکانات فنی و پرسنلی بستگی دارد و معمولاً در مقایسه با سایر صنایع از انعطاف کمتری برخوردار است. وی

به محدودیت های موجود در اعمال روشهای مالی در این رشته از صنعت اشاره نموده و نهایتاً پیشنهاداتی نیز در این زمینه ارائه می دهد. کشانی معتقد است که فعالیت های کشاورزی و دامپروری با وجود اینکه هر یک تولید کننده محصولات متنوع و مستقلی هستند عملاً زنجیر تولید پیوسته ای را تشکیل می دهند و تولیدات آنها مکمل یکدیگر هستند. با این حال در صورت تمرکز در یک مجتمع تولیدی، برای امکان محاسبه جزئیات عوامل قیمت تمام شده هر یک از محصولات، لازم است حساب قیمت تمام شده آنها تفکیک و حساب سود و زیان هر یک از فعالیت های کشاورزی و دامپروری جداگانه محاسبه شوند. به نظر ایشان با توجه به اینکه هدف از کشت علوفه دامی در واحدهای دامپروری، تأمین قسمتی از مواد مصرفی دامپروری است، بهتر است که:

الف) در صورتی که قیمت تمام شده محصولات کشاورزی بیش از قیمت روز بازار باشند، آنها را به قیمت روز به واحد دامپروری تحویل و زیان حاصله را به عنوان زیان عملیات کشاورزی در حساب سود و زیان واحد کشاورزی منعکس نمود.  
 ب) در صورتی که قیمت تمام شده تولیدات کمتر از قیمت روز بازار باشند، سود بین مراحل تولید دامداری حذف و واحد مذکور تولیدات خود را به قیمت تمام شده به واحدهای دامپروری واگذار کند.  
 ج) محصولات دام پروری، مانند کود و شیر، سود بین مراحل تولید حذف شود.  
 رحیمیان و قوامین (۱۳۸۱) در مقاله ای تحت عنوان «دارائیهای زنده و محصولات کشاورزی» نحوه ارزیابی دارائی های زنده و محصولات کشاورزی را اعلام نموده و به تدوین استاندارد بین المللی شماره ۴۱ اشاره کرده اند.

### ۳. فرضیات پژوهش

- فرضیه اول: بازار استان تهران یک بازار فعال است.
- فرضیه دوم: اثر تغییرات ایجاد شده برای دامها از طریق تغییرات در ارزش منصفانه بهتر نشان داده می شود.
- فرضیه سوم: امکان تعیین ارزش منصفانه برای تعیین بهای تمام شده شیر وجود ندارد.
- فرضیه چهارم: امکان تعیین ارزش منصفانه برای تعیین بهای تمام شده گاو وجود ندارد.
- فرضیه پنجم: پذیرش کافی از جانب گاوداری ها جهت تغییر روش مطابق با استاندارد بین المللی ۴۱ وجود ندارد.

### ۴. روش پژوهش

روش تحقیق در این پژوهش توصیفی، از نوع پیمایشی می باشد. در تحقیق حاضر از پرسشنامه استفاده شده است. نمونه مورد بررسی در پژوهش حاضر ۳۴ واحد دامداری با تعداد ۳۶۱۹۰ رأس دام می باشد. نمونه حاضر از میان کل ۵۶ دامداری دارای سیستم حسابداری استان تهران انتخاب شده است. جهت تشخیص اندازه مناسب نمونه آماری از فرمول زیر استفاده می شود:

$$n = \left\{ n_0 / \left[ 1 + \left( \frac{n_0 - 1}{N} \right) \right] \right\}$$

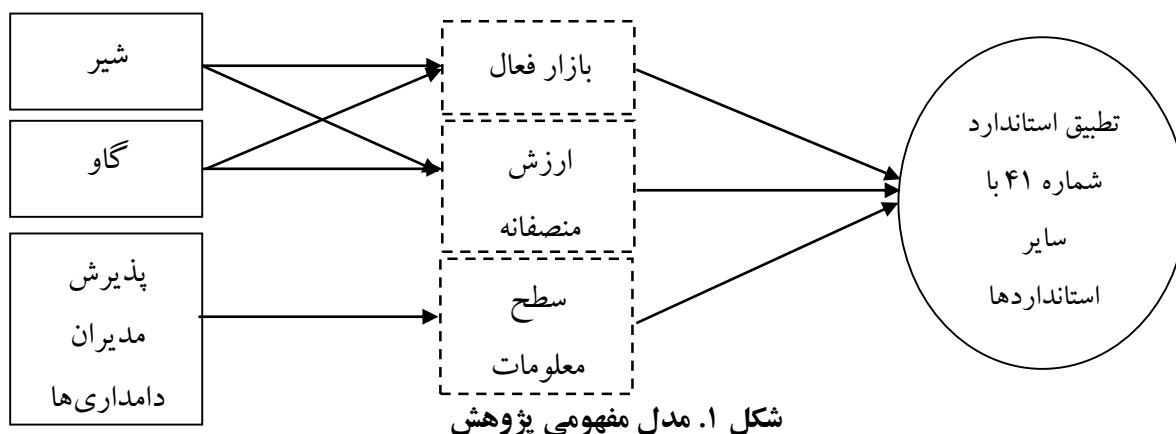
$$n_0 = \frac{(p(1-p)) * Z^2}{(r * p)^2}$$

N: تعداد جامعه آماری که برابر با ۵۶ می باشد.

n: تعداد نمونه لازم

Z: صدک نود و پنجم توزیع نرمال استاندارد که برابر  $1/96$  می باشد. (حداکثر خطای تعیین اندازه نمونه برابر با  $0/05$  است)  
 P: نسبت افراد بر حسب نظرات آنها برای هر سوال در کل جامعه مورد بررسی (مجهول)  
 D: خطای مطلق برآورد که برابر است با  $p-p^{\wedge}$  و  $p^{\wedge}$  برابر است با برآورد نسبت صفت مورد نظر که از اطلاعات نمونه حاصل می شود. در این تحقیق خطای برآورد برابر با  $0/11$  در نظر گرفته شده است. چون  $p$  برای کل جامعه مجهول است و مقدار آن را نمی دانیم مقدار آن را برابر  $0/50$  قرار می دهیم تا اندازه نمونه برای خطاها مورد نظر ماکزیمم شود. بر این اساس تعداد نمونه لازم برابر با  $33/07854$  است. بنابراین تعداد نمونه لازم برابر با  $34$  در نظر گرفته می شود. در پژوهش حاضر به منظور جمع آوری اطلاعات لازم و تنظیم ادبیات تحقیق و مبانی نظری از روش کتابخانه‌ای و منابع فارسی و لاتین قابل دسترسی استفاده شده و در بخش پیمایشی تحقیق اطلاعات اولیه مورد استفاده قرار گرفته است. برای جمع آوری این اطلاعات اولیه از پرسشنامه استفاده شده است.

#### ۱،۴. مدل و نحوه اندازه‌گیری متغیرها



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

در این مدل مفهومی اثر مستقیم عوامل مهم و تأثیرگذار در استاندارد بین المللی شماره ۴۱ بر عوامل نقش آفرین در استاندارد حاضر مورد ارزیابی قرار خواهد گرفت. بدین ترتیب در فرضیات اول که خود شامل دو فرضیه جداگانه می باشد بازار شیر و بازار گاو تهران متغیر وابسته و بازار فعال به عنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته می شوند، در فرضیات دوم، سوم و چهارم امکان تعیین ارزش منصفانه شیر و گاو به عنوان متغیر وابسته تحقیق و روش ارزش منصفانه متغیر مستقل تحقیق عنوان می گردند که با استفاده از روشهای آماری روابط بین این متغیرها مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهد گرفت و در فرضیه پنجم مدیران دامداریها به عنوان متغیر وابسته و سطح معلومات به عنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته می شوند. در پژوهش حاضر برای نشان دادن قابلیت اطمینان پرسشنامه، ضریب آلفای کرونباخ برای برآورد ضریب پایایی محاسبه شده است. ضریب آلفای کرونباخ بین ۰ و ۱ می باشد که ضریب صفر بیانگر فاقد پایایی بودن و ضریب ۱ نشان دهنده پایایی کامل می باشد و هر چه به یک نزدیک باش از پایایی بیشتر برخوردار است. ضریب آلفای کرونباخ توسط نرم افزار Spss و با استفاده از فرمول زیر محاسبه گردید.

$$\alpha = \frac{n}{n-1} \left| 1 - \frac{\sum si^2}{s^2} \right|$$

n = تعداد سوالات

a = ضریب آلفای کرونباخ

Si = انحراف معیار سوال

S = انحراف معیار کل پرسشنامه

با توجه به خروجی‌های بدست آمده a آزمون برابر با ۰/۷۷۵۳ می‌باشد که نشان دهنده پایایی پرسشنامه است.

### ۵. یافته‌های پژوهش

جدول ۱ نحوه برخورد حسابداری با شیر و گاو را نشان می‌دهد.

جدول ۱. نحوه برخورد حسابداری با شیر و گاو

استاندارد IAS41	واحدهای خصوصی	بنیاد مستضعفان	سازمان تأمین اجتماعی	
ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی در نقطه فروش (در صورت عدم قابلیت اتکا بر مبنای بهای تمام شده تاریخی)	بهای تمام شده تاریخی (نرخ استاندارد دولتی)	بهای تمام شده تاریخی (نرخ استاندارد دولتی)	بهای تمام شده تاریخی (نرخ استانداردهای دولتی)	شیر
موجودی کالا (دارائی جاری)	موجودی کالا (دارائی جاری)	موجودی کالا (دارائی جاری)	موجودی کالای آماده فروش (دارائی جاری)	
ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی فروش دارائی زیستی (ثابت)	بهای تمام شده تاریخی پس از کسر استهلاک دارائی ثابت در جریان تکمیل	بهای تمام شده تاریخی موجودی کالای در جریان تکمیل	بهای تمام شده تاریخی دارائی جاری	گوساله-های ماده
ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی فروش دارائی زیستی (ثابت)	بهای تمام شده تاریخی موجودی کالای در جریان تکمیل	بهای تمام شده تاریخی موجودی کالای در جریان تکمیل	بهای تمام شده تاریخی دارائی جاری	گوساله-های نر
ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی فروش دارائی زیستی (ثابت)	بهای تمام شده تاریخی پس از کسر استهلاک دارائی ثابت	بهای تمام شده تاریخی پس از کسر استهلاک دارائی ثابت	بهای تمام شده تاریخی دارائی جاری	گاو شیری
ارزش منصفانه دارائی زیستی (ثابت)	بهای تمام شده تاریخی موجودی کالا	بهای تمام شده تاریخی پس از کسر استهلاک دارائی ثابت	بهای تمام شده تاریخی دارائی جاری	گاو نر تولیدی
ارزش منصفانه دارائی زیستی (ثابت)	بهای تمام شده تاریخی پس از کسر استهلاک دارائی ثابت (موجودی دامهای داشتی)	بهای تمام شده تاریخی موجودی کالای در جریان تکمیل (از ماده ۷ تا زمان زایمان بعنوان دارائی ثابت تلقی می شوند)	بهای تمام شده تاریخی دارائی جاری	تلیسه‌ها
ارزش منصفانه دارائی زیستی (ثابت)	بهای تمام شده تاریخی پس از کسر استهلاک دارائی ثابت (موجودی دامهای داشتی)	بهای تمام شده تاریخی موجودی کالای در جریان تکمیل	بهای تمام شده تاریخی دارائی جاری	جنین



همان‌گونه که مشاهده می‌شود، استاندارد بین‌المللی ۴۱ کلیه این دارائیه‌ها را به عنوان دارائی زیستی عنوان نموده و آنها را به سرفصل‌های مجزا مانند واحدهای دامداری ایرانی تقسیم ننموده است. به عنوان مثال دامداری‌های تحت پوشش سازمان تأمین اجتماعی موظف هستند انواع گاوهای ماه را تفکیک نمایند و یا دامداری‌های تحت پوشش بنیاد مستضعفان نیز دامها را بر مبنای کاربرد و مورد استفاده طبقه‌بندی کرده است. دامداری‌های خصوصی نیز این طبقه‌بندی را بر مبنای جنسیت انجام داده‌اند.

وجه افتراق عمده دیگر این است که هیچ‌یک از واحدهای دامداری در ایران دارائیه‌های (گاو و شیر) خود را بر مبنای ارزش منصفانه بازار ارزش‌گذاری نمی‌نمایند بلکه از روش بهای تمام شده تاریخی برای این منظور استفاده می‌کنند و به همین علت مثلاً بنیاد مستضعفان مراکز هزینه را برای دامداری‌ها تعریف و مشخص نموده است. نکته دیگر این است که واحدهای دامداری خصوصی، ارزش لاشه گوساله‌ها را نیز مدنظر قرار می‌دهد در حالی که در استاندارد بین‌المللی ۴۱ اشاره‌ای به این نکته نشده است.

در جدول فوق وجوه تشابه نیز بین عنوان حسابها در دامداری‌های ایرانی با استاندارد ۴۱ قابل مشاهده است. به عنوان مثال شیر در کلیه واحدها و همین‌طور در استاندارد ۴۱ به عنوان موجودی کالا (دارائی جاری) تلقی می‌شود. گوساله‌های ماده نیز در واحدهای خصوصی مانند استاندارد ۴۱ به عنوان دارائی ثابت در نظر گرفته می‌شوند. همین‌طور گاو شیری که نحوه انعکاس آن در واحدهای دامداری بنیاد مستضعفان و واحدهای خصوصی مشابه استاندارد بین‌المللی ۴۱ است و جنین گاوها و تلیسه‌ها در واحدهای خصوصی و گاو نر تولیدی در واحدهای دامداری تحت پوشش بنیاد مستضعفان مانند استاندارد ۴۱ به عنوان دارائی ثابت تلقی می‌شوند.

علاوه بر این، در دستورالعمل‌های واحدهای دامداری ایران در مورد ارائه و افشای اطلاعات مربوط به این دارائیه‌ها نیز دستورالعمل‌های واحدهای دامداری موجود در ایران مشابه دستورالعمل‌های منعکس شده در استاندارد بین‌المللی ۴۱ می‌باشد.

در بخش بعدی، اطلاعات پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده از ۲۴ واحد دامپروری استان تهران برای تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است. بخشی از پرسشنامه مربوطه به اطلاعات شخصی پاسخ‌دهندگان و بخشی دیگر مربوط به اطلاعات واحد دامپروری می‌باشد. این پرسشنامه‌ها توسط افراد مطلع شاغل در گاو‌داری‌ها که عمدتاً شامل حسابداران و مدیران مالی این واحدها بودند تکمیل گردید و کلیه سوالات پرسشنامه دارای پاسخ می‌باشد و موردی بدون پاسخ باقی نمانده است.

### نتایج فرضیه اول

با بررسی پاسخ سوالات پرسشنامه و نتایج حاصل از آزمون فرضیات، فرضیه یک بازار استان تهران یک بازار فعال است، با اطمینان ۹۵٪ تأیید شد و در نتیجه مشخص شد شرایط بازار فعال مطابق بند ۸ استاندارد بین‌المللی ۴۱ که بیان می‌دارد بازاری فعال است که:

الف- اقلام مبادله شده در بازار همگن باشند.

ب- معمولاً خریداران و فروشندگان مایل در هر زمان در دسترس باشند.

پ- قیمت محصولات به راحتی در اختیار عموم قرار بگیرد.

در استان تهران فراهم است.

### نتایج فرضیه دوم

با بررسی پاسخ سوالات پرسشنامه و نتایج حاصل از آزمون فرضیات، فرضیه دوم اثر تغییرات ایجاد شده برای دامها از طریق تغییرات ارزش منصفانه آنها بهتر نشان داده می شود، تأیید شد و در نتیجه با اطمینان ۹۵٪ می توان بیان نمود به نظر اکثریت پاسخ دهندگان استفاده از ارزش منصفانه در ارزیابی دام طبق استاندارد بین المللی ۴۱ در راستای اثر تغییرات ایجاد شده برای دامها، بهتر نشان داده می شود.

### نتایج فرضیه سوم

با بررسی پاسخ سوالات پرسشنامه و نتایج حاصل از آزمون فرضیات، فرضیه سوم امکان تعیین ارزش منصفانه برای تعیین بهای تمام شده شیر وجود ندارد با اطمینان ۹۵٪ تأیید شد و مشخص شد امکان تعیین ارزش منصفانه مطابق استاندارد بین المللی ۴۱ برای تعیین بهای تمام شده شیر در استان تهران وجود ندارد.

### فرضیه چهارم

با بررسی پاسخ سوالات پرسشنامه و نتایج حاصل از آزمون فرضیات، فرضیه چهارم با عنوان امکان تعیین ارزش منصفانه برای تعیین بهای تمام شده دام وجود ندارد با اطمینان ۹۵٪ تأیید شد و مشخص شد امکان تعیین ارزش منصفانه برای تعیین بهای تمام شده دام در استان تهران وجود ندارد.

### فرضیه پنجم

پاسخ دهندگان معتقد بودند که در صورت پیروی از روش ارزشیابی دام و شیر بر مبنای ارزش منصفانه بازار، به علت ارسال زیاد این ارزش برای محصول دام و شیر در طول سال، آنها مجبور به شناسایی قیمت‌های متفاوتی برای هر گروه از دارائی‌ها شده و مبالغ متفاوتی در ترازنامه منعکس می شد. این نوسان که به علل مختلفی از قبیل تورم، تقاضای بازار، عرضه، محصول و سایر عوامل اقتصادی بوجود می آید، در صورت انعکاس در ترازنامه و سایر صورتهای مالی علاوه بر عدم قابلیت اتکا منجر به شناسایی سود و زیان ناشی از کاهش یا افزایش ارزش می گردد و در صورت تکرار بیش از حد علی‌الخصوص در صورتهای مالی میان دوره ای، مشکلاتی را برای واحدها از لحاظ قانونی ایجاد می کند. با در نظر گرفتن این مطالب و تأیید حاصل از آزمون فرضیه پنجم، پذیرش کافی از جانب گاو‌داری‌ها جهت تغییر روش مطابق با استاندارد بین المللی ۴۱ وجود ندارد و مشخص می شود که دامداری‌های استان تهران در حال حاضر امکان و تمایل برای تغییر روش مطابق استاندارد بین المللی ۴۱ را ندارند.

## ۶. نتیجه گیری

پژوهش حاضر به مقایسه تطبیقی نحوه محاسبه بهای تمام شده دام و شیر توسط سیستم‌های موجود در استان تهران با استاندارد بین المللی شماره ۴۱ در نمونه‌ای متشکل از ۳۴ واحد گاو‌داری پرداخت. پژوهش دارای ۵ فرضیه اصلی بوده است که تجزیه و تحلیل آنها بر اساس داده‌های حاصل از توزیع پرسشنامه بین حسابداران ۳۴ واحد فوق صورت گرفته است. نتایج فرضیه اول نشان داد بازار استان تهران یک بازار فعال است. با توجه به نتایج آزمون فرضیات ۲ تا ۴ مشخص شد هرچند اکثریت پاسخ دهندگان اعتقاد دارند که ارزش منصفانه تا حد زیادی قادر است در شرایط عادی بیانگر تغییرات در

دام باشد، اما از نظر آنها قیمت‌های اعلام شده این محصول در بازار چندان دارای قابلیت اتکا و ثبات نبوده و در نتیجه امکان تعیین ارزش منصفانه برای دام وجود ندارد. از طرف دیگر شورای اقتصاد در ابتدای هر سال قیمت مشخص شده برای هر لیتر شیر را تعیین می‌کند و قیمت نهایی شیر بسته به بازار متقاضی، متغیر بوده و امکان تعیین ارزش منصفانه برای شیر وجود ندارد. نتایج حاصل از فرضیه پنجم نیز بیان داشت که پذیرش کافی از جانب گاوداری‌ها جهت تغییر روش مطابق با استاندارد بین‌المللی ۴۱ وجود ندارد و مشخص می‌شود که دامداری‌های استان تهران در حال حاضر امکان و تمایل برای تغییر روش مطابق استاندارد بین‌المللی ۴۱ را ندارند.

## References

- رادمهر، ب (۱۳۷۵). واژگان دامپزشکی. تهران، چاپ دوم، انتشارات نصر.
- رحیمیان، ن. و محمد علی قوامی (۱۳۸۱). شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های زنده و محصولات کشاورزی. حسابرس، شماره ۱۷، صص ۲۲-۲۸.
- سفیدبخت، ر (۱۳۸۲). فرهنگ علوم دامی. تهران، چاپ اول، انتشارات فدک.
- کشانی، ف (۱۳۷۴). سیستم‌های قیمت تمام شده در واحدهای کشاورزی و دامپروری. حسابدار، شماره ۱۱۲، سال دهم، صص ۲۲-۲۷.

Argiles, Josep Maria. & Eric John Slof. (2000). New Opportunities for Farm Accounting.

Hill, Jack. (1975). Livestock Accounting. Management Accounting, 43-46.

Loughlin, John F. (1974). Cattle Accounting. Management Accounting, 29-35.