

به نام خدا

اصطلاحات استاندارد شماره 8

1. موجودی مواد و کالا:

- الف) برای فروش در روال عادی عملیات واحد تجاری نگهداری میشود
 ب) به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد
 ج) به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری میشود
 د) ماهیت مصرفی دارد و به طور غیرمستقیم در جهت فعالیت واحد تجاری مصرف میشود.

2. روش های تحصیل کالا:

1- خرید نقدی : شرکت نارون حساب موجودی کالایی به قصد فروش با شرایط زیر خرید که معاف از مالیات نیست بهای تمام شده این کالا چند ریال است:

+ 1000	بهای خرید
- 100	تخفیفات نقدی خرید
200	تخفیفات تجاری خرید
+ 300	مخارج حمل کالای خریداری شده
+ 400	عوارض گمرکی
90-	مالیات بر ارزش افزوده پرداختی
150-	هزینه انبارداری

جواب 1600

نکته

* تخفیفات خرید 2 نوع است:

1. تخفیفات تجاری
2. تخفیفات نقدی

هر دو از بهای خرید کسر می شود اما تخفیفات تجاری توسط فروشنده کسر شده ولی تخفیفات نقدی توسط خریدار دریافت شده است

از نظر مالیاتی هرگونه تخفیف که در فاکتور درج شود باید صرف نظر از نقدی یا تجاری درج شود

- حمل به داخل (خرید) جز قیمت تمام شده کالا است
- حمل به خارج (فروش) هزینه توزیع و فروش است

* مالیات و عوارضی که قابل استرداد است جز بهای کالا نیست اما مالیات و عوارضی که قابل استرداد نیست مانند عوارض گمرکی جز بهای کالا است

* هزینه انبارداری زمانی به بهای تمام شده کالا اضافه می شود که کالا نیاز به پردازش داشته باشد

2- خرید نسبه: شرکت یکتا تراز در زمینه خرید و فروش کالا فعالیت دارد کالایی به ارزش 10,000,000 ریال را طی 6 قسط 2 میلیون ریالی تملک نموده بهای تمام شده کالا چند ریال است؟

استاندارد:

موجودی کالا 10,000,000

هزینه تامین مالی 2,000,000

حساب پرداختی / موجودی نقد و بانک 12,000,000

هزینه تامین مالی از نظر مالیاتی پذیرفته شده نیست

مالیاتی:

موجودی کالا 12,000,000

حساب پرداختی / موجودی نقد و بانک 12,000,000

نکته

مواد و کالا باید به قیمت خرید نقدی ثبت گردد هرگونه مابه التفاوت نقد و نسبه هزینه تامین مالی است که جز بهای کالا نیست.

خالص ارزش فروش :

عبارت است از بهای فروش (بعد از کسر تخفیفات تجاری و لی قبل از

تخفیفات مربوط به تسویه حساب) پس از کسر:

الف) مخارج برآوردی تکمیل، و

ب) مخارج برآوردی بازاریابی، فروش و توزیع.

3. مالکیت موجودی مواد و کالا:

تعیین اینکه کدام اقلام باید در زمره موجودی مواد و کالا قرارگیرد

4. بهای جایگزینی :

عبارت است از مخارجی که باید برای خرید یا ساخت یک قلم موجودی کاملاً

مشابه تحمل شود.

5. ارزیابی:

تعیین اینکه چگونه و چه هنگام موجودی مواد و کالا باید به خالص ارزش فروش منعکس شود.

اندازه گیری موجودی مواد و کالا:

وجودی مواد و کالا باید بر مبنای " اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش " تک تک اقلام یا گروه های اقلام مشابه، اندازه گیری شود

موجودی مواد و کالا، به بهای تمام شده اندازه گیری میشود. چنانچه نتوان به طور معقول انتظار داشت که برای بازیافت این دارایی، درآمدهای آتی کافی وجود داشته باشد (مثلاً در نتیجه خراب شدن، نابابی یا کاهش در میزان تقاضا)، مبالغ غیر قابل بازیافت به عنوان هزینه کاهش ارزش موجودی مواد و کالا به سود و زیان منظور میشود. از این رو، موجودی مواد و کالا به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش انعکاس می یابد.

بهای تمام شده موجودی مواد و کالا:

بهای تمام شده موجودی مواد و کالا باید در برگیرنده مخارج خرید، مخارج تبدیل و سایر مخارجی باشد که واحد تجاری در جریان فعالیت معمول خود، برای رساندن کالا یا خدمات به مکان و شرایط فعلی آن متحمل شده است

مخارج خرید :

مخارج خرید شامل بهای خرید و هر گونه مخارج دیگری از قبیل حقوق و عوارض گمرکی و حمل است که مستقیماً به خرید مربوط میگردد. تخفیفات تجاری از بهای خرید کسر میشود

برخی مخارج به شرح زیر در صورت احراز شرایط مربوط، قابل احتساب در مخارج خرید است:

الف) مخارج تأمین مالی واردات مواد و کالا به صورت اعتباری از نوع یوزانس به شرط آنکه به موجب مقررات موضوعه، واردات مزبور به صورت نقدی مجاز نباشد.

ب) در شرایط استثنایی طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره 16 با عنوان تسعیر ارز، مابهالتفاوتهای ربالی مورد مطالبه ناشی از افزایش قابل ملاحظه نرخ رسمی ارز (مثلاً از شناور به صادراتی)، به شرط اینکه تخصیص آن به آحاد بهای خرید مواد و کالای مربوط امکانپذیر باشد.

مخارج تبدیل :

مخارج تبدیل شامل مخارجی است که مستقیماً به اقلام تولید شده مربوط میگردد (مانند کار مستقیم).

مخارج تبدیل همچنین شامل سر بار تولید (اعم از ثابت و متغیر) است که برای تبدیل مواد اولیه به محصول یا ارائه خدمات واقع میشود.

سر بار تولید اعم از ثابت و متغیر با روشی سیستماتیک به محصولات تخصیص مییابد. سر بار ثابت تولید، آن بخش از مخارج غیرمستقیم تولید است که علیرغم تغییر در حجم تولید نسبتاً ثابت میماند، مانند استهلاک و مخارج نگهداری ساختمان و تجهیزات کارخانه و مخارج مدیریت کارخانه. سر بار متغیر تولید آن بخش از مخارج غیرمستقیم تولید است که متناسب با تغییر حجم تولید تغییر مییابد، مانند مواد و دستمزد غیرمستقیم .

سر بار ثابت تولید بر مبنای ظرفیت معمول فعالیت واحد تجاری تخصیص مییابد. ظرفیت معمول بیانگر متوسط محصولی است که انتظار میرود در شرایط عادی (با در نظر گرفتن توقفات تولید ناشی از تعمیرات و نگهداری برنامه ریزی شده) طی چند دوره یا فصل،

تولید شود. برای تخصیص هزینه های سر بار ثابت تولید میتوان از سطح واقعی تولید استفاده کرد به شرط آنکه سطح مزبور تقریباً نزدیک به سطح معمول فعالیت واحد تجاری باشد. باید توجه داشت عامل تعیینکننده در تخصیص سر بار ثابت تولید بر مبنای سطح معمول فعالیت، این است که مخارج مربوط به ظرفیت بلا استفاده باید در دوره وقوع به عنوان هزینه عملیاتی و پس از سود ناخالص در صورت سود و زیان منعکس شود.

جهت تعیین سطح معمول فعالیت واحد تجاری عوامل زیر را باید در نظر داشت:

الف) میزان تولید مورد نظر طراحان دستگاههای تولیدی و مدیریت واحد تجاری، تحت شرایط کار حاکم در طول سال (مثلاً یک نوبتکاری یا دونوبتکاری)

ب) بودجه سطح فعالیت سال تحت بررسی و سال بعد از آن

ج) سطحی از تولید که واحد تجاری در سال تحت بررسی و نیز در سالهای گذشته عملاً به آن دست یافته است. اگرچه تغییرات موقت در سطح فعالیت را نمیتوان نادیده گرفت، با این حال تغییرات مداوم باید به تجدید نظر در آنچه قبلاً معمول شناخته شده منجر شود

یکی از دلایلی که گاه در رابطه با عدم شمول مخارج سر بار خاصی در بهای تمام شده عنوان میشود، لزوم اتخاذ برخورد محافظه کارانه در ارزشیابی موجودی مواد و کالا است. چنانچه تعیین مبلغ موجودی مواد و کالا در شرایط واحد تجاری مستلزم اعمال احتیاط باشد، احتیاط لازم در تعیین خالص ارزش فروش و نه از طریق حذف مخارج سر بار خاصی از بهای تمام شده اعمال میشود

در فرایند تولید ممکن است همزمان بیش از یک محصول تولید شود. برای مثال، این وضعیت زمانی مصداق دارد که محصولات مشترک یا یک محصول اصلی همراه با یک محصول فرعی تولید میشود. در مواردی که مخارج تبدیل هر محصول جداگانه قابل تشخیص نباشد، این مخارج بر مبنای منطقی و یکنواخت به محصولات تخصیص مییابد. برای مثال، ممکن است از ارزش نسبی فروش هر محصول در مرحلهای از فرایند تولید که محصولات به طور جداگانه قابل تشخیص باشد و یا در زمان تکمیل تولید، به عنوان مبنای تخصیص استفاده شود. در اغلب موارد، محصولات فرعی ماهیتاً کم اهمیت است، از این رو این محصولات به خالص ارزش فروش اندازگیری و مبلغ حاصل شده از بهای تمام شده محصول اصلی کسر میشود. در نتیجه مبلغ دفتری محصول اصلی با بهای تمام شده آن، تفاوت با اهمیتی ندارد

روشهای هزینه یابی معمولاً چنان طراحی میگردد تا اطمینان حاصل شود کلیه مخارج مربوط به مواد مستقیم، کار مستقیم و سایر مخارج مستقیم به نحوی مناسب، مشخص و بر مبنای منطقی و یکنواخت به حساب گرفته شود. اما در تخصیص مخارج سر بار، مسائلی بروز میکند که معمولاً مستلزم اعمال قضاوتهای شخصی در انتخاب یک قاعده مناسب است. همچنین در تخصیص مخارج دواير خدماتی مرکزی، ممکن است مسائلی بروز کند

مبنای تخصیص چنین مخارجی باید میزان خدماتی باشد که در رابطه با عملیات مختلف ارائه میشود. برای مثال، دایره حسابداری معمولاً در خدمت عملیات زیر است:

الف) تولید (از طریق پرداخت حقوق و دستمزد مستقیم و غیرمستقیم تولیدی، کنترل خرید و تهیه صورتهای مالی ادواری برای واحدهای تولیدی)

ب) بازاریابی و توزیع (از طریق تجزیه و تحلیل فروش و کنترل دفتر یا کارتهای معین فروش)،

ج) مدیریت عمومی (از طریق تهیه گزارشهای داخلی خاص مدیریت، صورتهای مالی و بودجههای سالانه، کنترل منابع نقدی و برنامه‌ریزی سرمایه‌گذاریها). (از کل مخارج دایره حسابداری، تنها آن بخش باید در محاسبه مخارج تبدیل منظور شود که بتوان آن را به گونه‌های منطقی به عملیات تولید تخصیص داد.

سایر مخارج

سایر مخارج تنها تا میزانی که آشکارا به رساندن موجودی مواد و کالا به مکان و شرایط فعلی آن مربوط است به عنوان بخشی از بهای تمامشده موجودیها منظور میشود.

موارد زیر، نمونه‌هایی از مخارجی است که در بهای تمام شده موجودیها منظور نمیشود و در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی میگردد:

الف) مبالغ غیرعادی مربوط به ضایعات مواد، دستمزد و سایر مخارج تولید (ضایعات قابل کنترل)

ب) مخارج انبارداری بااستثنای مخارجی که در فرایند تولید برای انبارداری محصولاتی که نیاز به پردازش بیشتر دارند، انجام میشود.

ج) سربار اداری که در رساندن موجودیها به مکان و شرایط فعلی نقشی ندارد.

د) مخارج فروش

مخارج مدیریت عمومی، برخلاف مدیریت عملیاتی، مستقیماً به تولید جاری مربوط نمیشود و لذا نباید در مخارج تبدیل (و در نتیجه، در بهای تمام شده موجودی مواد و کالا) منظور گردد. در مورد واحدهای تجاری کوچکتر که مدیریت معمولاً در اداره روزانه هر یک از عملیات مختلف نقش دارد، ممکن است در تفکیک مخارج سربار مدیریت عمومی، مسایل خاصی در عمل بروز کند. در چنین واحدهایی، مخارج مدیریت را میتوان با استفاده از مبانی مناسب، بهگونه‌های منصفانه به عملیات تولید، بازاریابی، فروش و اداری تخصیص داد

در شرایطی خاص، مخارج تأمین مالی را میتوان در بهای تمام شده موجودیها منظور کرد. این شرایط در استاندارد حسابداری بهای تمامشده موجودیها در واحدهای خدماتی

بهای تمام شده موجودیها در واحدهای خدماتی

اساساً دستمزد و سایر مخارج کارکنانی که مستقیماً در ارائه خدمات مربوط مشارکت داشته‌اند و نیز سربار قابل تخصیص را دربر میگیرد. دستمزد و سایر مخارج مربوط به کارکنان اداری و فروش در بهای تمام شده خدمات ارائه شده منظور نمیشود بلکه در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی میگردد. شماره 13 با عنوان حسابداری مخارج تأمین مالی مشخص شده است

بهای تمام شده تولید کشاورزی برداشت شده از داراییهای زیستی

طبق استاندارد حسابداری شماره 26، با عنوان فعالیتهای کشاورزی تولیدات کشاورزی که توسط واحد تجاری از داراییهای زیستی برداشت میشود، در شناخت اولیه به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازهگیری میشود. برای بکارگیری این استاندارد، این مبلغ، بهای تمام شده موجودی در آن تاریخ است

روش های ثبت حسابداری

1- ادواری

2- دائمی

ادواری:

زمان ورود 100 عدد

خرید مواد و کالا

حساب پرداختنی / موجودی نقد و بانک

زمان فروش 70 عدد

حساب دریافتنی / موجودی نقد و بانک

فروش

خروج کالا

ثبتي ندارد

پایان سال

موجودی مواد و کالا 30 (انبارگردانی)

بهای تمام شده کالای فروش رفته 70

100

خرید مواد و کالا

زمان ورود

100 موجودی مواد و کالا

موجودی نقد و بانک / حساب پرداختی

زمان فروش

موجودی نقد و بانک / حساب دریافتی

فروش

خروج کالا

بهای تمام شده کالای فروش رفته

70 موجودی مواد و کالا

پایان سال

ثبتي ندارد

نکته :

در سیستم ادواری ورود کالا ثبت می گردد اما ثبت بهای تمام شده کالای فروش رفته در پایان هر دوره همزمان با شمارش موجودی باقیمانده ثبت می گردد و شناسایی می شود

اما در سیستم دائمی هم ورود و هم خروج کالا ثبت می شود در این سیستم بهای تمام شده کالای فروش رفته همزمان با خروج کالا ثبت می شود اما عملاً "سند بهای تمام شده کالای فروش رفته که براساس حواله انبار ثبت می شود در پایان هرماه با جمع آوری حواله های انبار یکبار در ماه ثبت می شود

نکته:

در سیستم ادواری هزینه ها کمتر است اما در سیستم دائمی کنترل های داخلی قویتر است

روشهای محاسبه بهای تمام شده

برای محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا روشهای مختلفی با آثار متفاوت به کار گرفته میشود. این روشها از جمله شامل موارد زیر است:

الف . اولین صادره از اولین وارده (fifo)

اولین صادره از اولین وارده عبارت است از محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا براین اساس که تعداد موجود، بیانگر آخرین خریدها یا آخرین تولیدات است

سود بیشتر

ب . میانگین موزون

میانگین موزون عبارت از محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا براساس اعمال بهای متوسط در مورد واحد موجودی است. میانگین موزون از تقسیم مجموع بهای تمام شده واحدهای موجودی به مجموع تعداد واحدهای آن موجودی محاسبه میگردد و میتوان از طریق محاسبه دایمی (میانگین موزون متحرک) یا محاسبه ادواری (میانگین موزون سالانه، شش ماهه و...) به آن دست یافت.

میانگین اگر در سیستم ادواری به کار رود یکبار محاسبه می شود (در پایان سال) لذا به آن میانگین موزون ساده گویند

اما اگر دائمی بکار رود به آن میانگین موزون متحرک گویند

ج . شناسایی ویژه

شناسایی ویژه روشی است که در آن مخارج مختص هر یک از اقلام موجودی به آن قلم اختصاص مییابد. این روش برای اقلامی مناسب است که صرفنظر از فرایند خرید یا تولید قابل تشخیص هستند. اما کاربرد این روش در مواردی که اقلام متعددی از موجودی مواد و کالا از یکدیگر قابل تفکیک نباشند، مناسب نیست.

این روش بهترین روش است اما با این نکته که روشی پر هزینه و زمانبر است زیرا نیاز به سیستم پلاک گذاری دارد

لذا برای کالاهایی به کار می رود که در ظاهر مشابه اما از نظر ارزش بسیار متفاوتند مثل طلا

د . اولین صادره از آخرین وارده (lifo)

اولین صادره از آخرین وارده عبارت است از محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا براین اساس که تعداد موجود بیانگر اولین خریدها یا اولین تولیدات است.

ه . موجودی پایه

موجودی پایه عبارت است از بهای تمام شده موجودی مواد و کالا براین اساس که یک ارزش واحد ثابت به بخشی از موجودیها که تعداد آن از پیش تعیین شده است نسبت داده میشود و موجودیهای اضافه براین تعداد به روش دیگری ارزشیابی میگردد. اگر تعداد واحدهای موجود، کمتر از حداقل از پیش تعیین شده باشد، ارزش واحد ثابت در مورد کل تعداد موجودی اعمال خواهد شد.

و. خرده فروشی

روشهای مورد استفاده جهت تخصیص بهای تمام شده به موجودی مواد و کالا باید چنان انتخاب شود که برای مخارجی که واحد تجاری برای رساندن کالا به مکان و شرایط فعلی آن واقعاً متحمل شده است، منصفانهترین تقریب ممکن را فراهم آورد.

بهای تمام شده موجودی مواد و کالا باید با استفاده از روشهای "شناسایی ویژه"، "اولین صادره از اولین وارده" یا "میانگین موزون" محاسبه شود.

روشهایی از قبیل "موجودی پایه" و "اولین صادره از آخرین وارده" معمولاً جهت ارزشیابی موجودی مواد و کالا مناسب نیست. زیرا کاربرد آنها اغلب منجر به مبالغی بابت موجودی مواد و کالا در ترازنامه خواهد گردید که هیچ رابطهای با سطح اخیر مخارج ندارد. در صورت استفاده از روشهای مذکور، نه تنها مبالغ منعکس شده بابت داراییهای جاری گمراه کننده است بلکه اگر سطح موجودیها کاهش و قیمتهای قدیمیتر به سود و زیان راه یابد، نتایج بعدی نیز به طور بالقوه مخدوش خواهد شد.

تکنیکهایی مانند روش هزینه یابی استاندارد برای محاسبه بهای تمام شده محصولات یا روش خرده فروشی برای کالاها، هنگامی میتوانند به خاطر سهولت کار مورد استفاده قرار گیرد که نتایج حاصل از بکارگیری آن همواره با نتایجی که طبق بند 29 به دست میآید، تقریباً یکسان باشد.

هزینه یابی استاندارد عبارت است از محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا براساس هزینه های از پیش تعیین شده برای هر دوره که بر مبنای تخمینهای مدیریت در خصوص سطوح مورد انتظار هزینه ها و عملیات، کارآیی عملیاتی و مخارج مربوط محاسبه میگردد

در مورد واحدهای خرده فروشی که تعداد زیادی کالاهای متفاوت و سریعاً در حال تغییر دارند، کالاهای موجود در محوطه واحدهای مزبور اغلب برحسب قیمت فروش به کسر درصد معمول برای سود ناخالص منعکس میشود. در چنین شرایط خاصی، این روش را

(که به روش خرده فروشی موسوم است) میتوان به عنوان تنها روش عملی برای رسیدن به رقم تقریبی بهای تمام شده، قابل قبول دانست.

در اغلب موارد، نمیتوان مخارج را به هریک از واحدهای مشخص موجودی مواد و کالا نسبت داد. در تعیین نزدیکترین تقریب برای بهای تمام شده، واحد تجاری با دو مسئله مواجه میگردد:

الف. انتخاب روش مناسب برای تخصیص هزینه ها به موجودی مواد و کالا (مانند روشهای هزینه یابی سفارش کار، هزینه یابی مرحله ای و هزینه یابی استاندارد)

ب. انتخاب روش مناسب برای محاسبه بهای تمام شده مربوط در مواردی که تعدادی اقلام مشابه در زمانهای مختلف خریداری یا ساخته شده است (مانند روش میانگین موزون یا اولین صادره از اولین وارده).

در انتخاب روشهایی که در فوق ذکر شد، مدیریت باید با اعمال قضاوت، اطمینان حاصل کند که روشهای انتخاب شده، منصفانه ترین تقریب ممکن را برای بهای تمام شده فراهم میآورد. به علاوه، در صورت استفاده از روش هزینه یابی استاندارد، مبالغ حاصل از این روش باید به منظور حصول اطمینان از وجود رابطه ای معقول بین این مبالغ و بهای تمام شده واقعی در دوره مالی مربوط، مکرراً تجدید نظر شود.

روش ارزشیابی پایان دوره :

در این روش کالایی که با روش بهای تمام شده بر اساس FIFO، میانگین، شناسایی ویژه ارزشیابی شده با قیمت بازار مقایسه می شود که مبادا افت قیمت داشته باشد

اگر کالای ما در بازار افت قیمت بیابد باید به اندازه افت قیمت زیان کاهش ارزش شناسایی و ذخیره منظور گردد.

در این روش قیمت کالا را با بازار مقایسه می کند روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش گویند.

مثال

سود زیان ارزشیابی به روش اقل در هر سال چند ریال است.

موجودی کالا	بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	سود (زیان)	ذخیره کاهش ارزش
سال اول	5,000,000	4,900,000	(100,000)	100,000
سال دوم	6,000,000	5,700,000	(200,000)	300,000
سال سوم	4,000,000	3,800,000	100,000	200,000
سال چهارم	5,500,000	7,000,000	200,000	0
سال پنجم	6,000,000	6,400,000	0	0

مثال:

نوع	تاریخ	مقدار	فی	کل مبلغ
خرید	99/01/01	2000	500	1,000,000
خرید	99/01/02	1000	600	600,000
خروج 1	99/01/05	700	XXX	Xxx
خرید	99/01/07	500	700	350,000
خروج 2	99/01/08	600	YYY	YYY

میانگین

$$(1000000+600000) \div 3000 = 533$$

خروج 1:

$$XXX \longrightarrow 700 * 523 = 373100$$

ادواری

$$(1000000+600000 + 350,000) \div 3500 = 557$$

دائمی

$$(1000000+600000 + 373100 - 350,000) \div 2800 = 563$$

به ازای هر خروج انبار یکبار باید میانگین بگیریم

خروج 2 دائمی

$$373100 + 337800 = 710,900$$

خروج 2 ادواری

$$(700+600) * 557 = 724,100$$

مقدار فی کل **FIFO**

$$600 * 500 = 300,000$$

$$700 * 500 = 350,000$$

$$350,000 + 300,000 = 650,000$$

مقدار فی کل **LIFO**

$$500 * 700 = 350,000$$

$$700 * 600 = 420,000$$

$$100 * 600 = 60,000$$

$$350,000 + 420,000 + 60,000 = 830,000$$

lifo ← میانگین ادواری ← میانگین دائمی ← **Fifo**