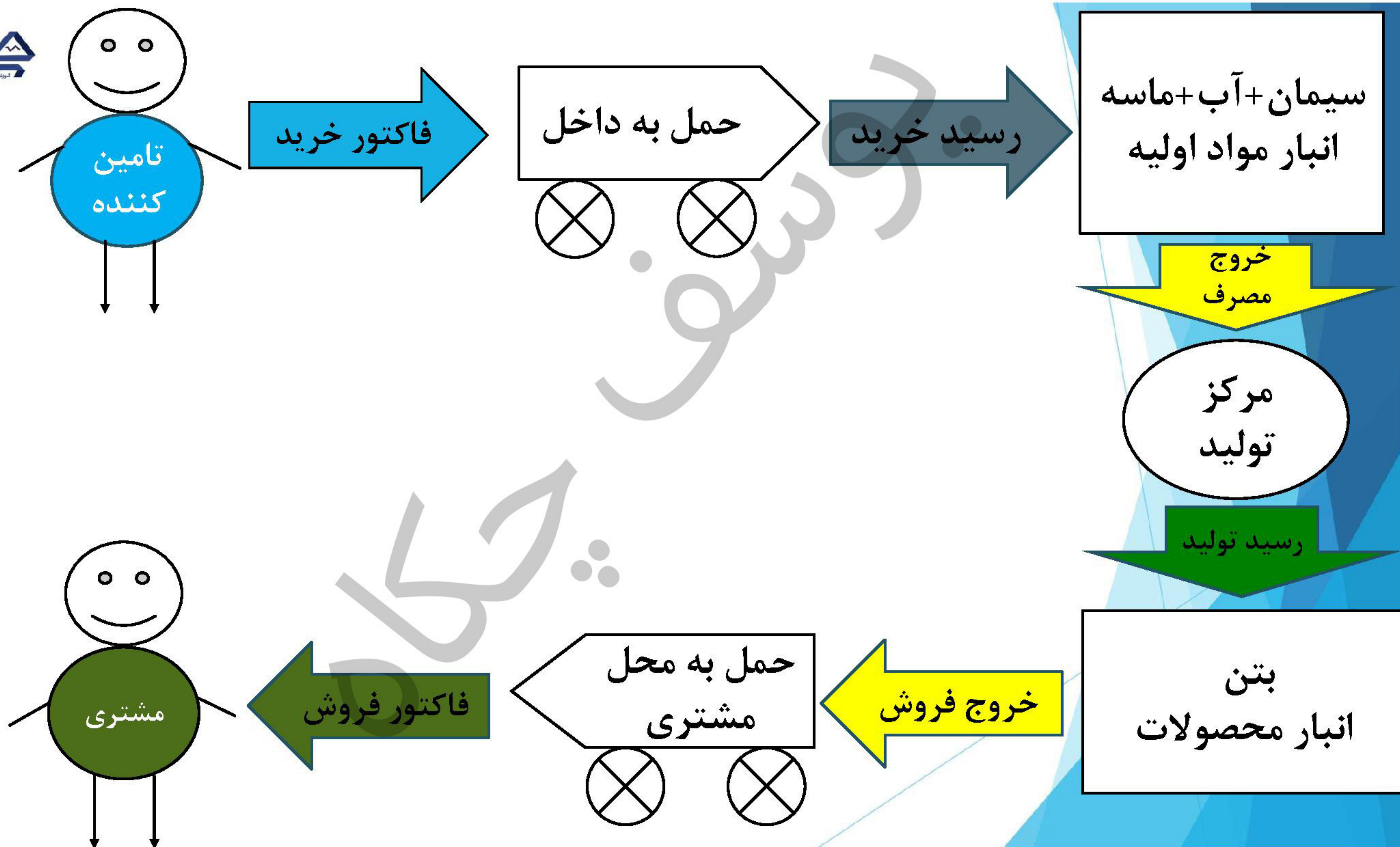


دربینام نور

وینار نکات مهم محاسبه بهای تمام شده در شرکت های تولیدی

مدرس: دکتر یوسف چکاه



استاندارد ۱۳ بند ۶

► موجودی هایی که رساندن آن به وضعیت قابل فروش مستلزم صرف دوره زمانی قابل ملاحظه ای است و نیز ماشین آلات تولیدی، تأسیسات تولید نیرو و ساختمان ها، نمونه هایی از دارایی واجد شرایط می باشد. سایر سرمایه گذاری ها و موجودی هایی که که مرتباً یا به شیوه های دیگر به مقادیر زیاد و به طور مستمر در کوتاه مدت تولید می شود، دارایی واجد شرایط نیست. دارایی هایی که به هنگام تحصیل برای استفاده مورد نظر یا فروش آماده است، به عنوان دارایی واجد شرایط تلقی نمی شود.

استاندارد ۱۶ بند ۲۹ الف

تفاوت های تسعیر بدهی های ارزی مربوط به دارایی های واجد شرایط، به شرط رعایت معیار های مربوط به احتساب مخارج مالی در بهای تمام شده دارایی ها طبق استاندارد حسابداری ۱۳ حسابداری مخارج مالی، باید به بهای تمام شده آن دارایی منظور شود.

حساب پرداختنی

موجودی مواد اولیه

کالای در جریان ساخت

موجودی کالا

فروش

سایر حسابهای پرداختنی

موجودی مواد اولیه

کالای در جریان ساخت

موجودی کالا

بهای تمام شده کالای فروش

حسابهای دریافتنی

هزینه حمل و انبارداری

وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان امور مالیاتی کشور
رئیس کل



شماره: ۵۹۸۶-۲
تاریخ: ۱۳۹۶/۴/۲۴
پست:

بسمه تعالی

جناب آقای سرافراز
معاون محترم امور معادن و صنایع معدنی وزارت صنعت، معدن و تجارت
بالملا (ممنون)

بازگشت به نامه شماره ۶۰/۷۵۴۹۰ مورخ ۱۳۹۶/۳/۲۷ در خصوص نامه شماره ۶۱۶۰۴ مورخ ۱۳۹۶/۳/۱۶ اتحمت
حضری کارفرمایان صنعت سیمان موضوع هزینه های جذب نشده تولید شرکت های سیمانی، به آگاهی می رساند:
بر اساس ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم، هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی
که ضمن مقررات این قانون مقرر می گردد عبارت است از هزینه هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و
منحصراً مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط به رعایت حد نصاب های مقرر باشد. در مواردی که
هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده یا بیش از نصاب های مقرر در این قانون بوده ای پرداخت آن به موجب
قانون و یا مصوبه هیات وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول نخواهد بود، همچنین به موجب ماده ۱۴۸ قانون مذکور
هزینه هایی که حائز شرایط به شرح ماده ۱۴۷ قانون یاد شده می باشند ارائه شده است.
بنابراین بطور کلی پذیرش هزینه های جذب نشده تولید با بررسی اجزای آن و احراز تطبیق یا عدم تطبیق با موارد
مذکور در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم امکان پذیر می باشد.
با عنایت به مراتب فوق، شایسته است شرکت های مزبور نسبت به ارائه اسناد و مدارک مربوط به اقلام تشکیل دهنده
هزینه های جذب نشده تولید به ادارات امور مالیاتی اقدام تا مورد بررسی و رسیدگی قرار گیرد. ۶/۱۲/۹۳

عنوان بخشنامه: پذیرش سرباز جذب نشده هزینه قابل قبول مالیاتی

شماره بخشنامه: ۲۰۰/۵۹۸۶

تاریخ بخشنامه: ۱۳۹۶/۰۴/۲۴

بازگشت به نامه شماره ۶۰/۷۵۴۹۰ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۲۷ در خصوص نامه شماره ۶۱۶۰۴ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۱۶ انجمن صنفی کارفرمایان صنعت سیمان موضوع هزینه های جذب نشده تولید شرکت های سیمانی، به آگاهی می رساند:

بر اساس ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم، هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می گردد عبارت است از هزینه هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرًا مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط به رعایت حد نصاب های مقرر باشد. در مواردی که هزینه ای در این قانون پیشبینی نشده یا بیش از نصاب های مقرر در این قانون بوده طی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیات وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود. همچنین به موجب ماده ۱۴۸ قانون مذکور هزینه هایی که حائز شرایط به شرح ماده ۱۴۷ قانون یادشده می باشند ارائه شده است.

بنابراین به طور کلی پذیرش هزینه های جذب نشده تولید با بررسی اجزای آن و احراز انطباق یا عدم انطباق یا موارد مذکور در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، امکان پذیر می باشد.

با عنایت به مراتب فوق، شایسته است شرکت های مزبور نسبت به ارائه اسناد و مدارک مربوط به ارقام تشکیل دهنده هزینه های جذب نشده تولید به ادارات امور مالیاتی اقدام تا مورد بررسی و رسیدگی قرار گیرد.

موجودی مواد و کالا: به داراییهایی اطلاق می شود که:

برای فروش در روال عادی عملیات واحد تجاری نگهداری می شود،
به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد،
به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می شود، و
ماهیت مصرفی دارد و به طور غیرمستقیم در جهت فعالیت واحد تجاری مصرف می شود.
خالص ارزش فروش: عبارت است از بهای فروش (بعد از کسر تخفیفات تجاری ولی قبل از تخفیفات مربوط به تسویه حساب)
پس از کسر:
مخارج برآوردی تکمیل، و
مخارج برآوردی بازاریابی، فروش و توزیع.

بهای جایگزینی: عبارت است از مخارجی که باید برای خرید یا ساخت یک قلم موجودی کاملاً مشابه تحمل شود.

اندازه گیری موجودی مواد و کالا

موجودی مواد و کالا باید بر مبنای "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" تک تک اقلام یا گروههای اقلام مشابه، اندازه گیری شود.

موجودی مواد و کالا، به بهای تمام شده اندازه گیری می شود. 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 می شود. از اینرو، 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 دربرگیرنده 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

۷. مخارج خرید شامل بهای خرید و هر گونه مخارج دیگری از قبیل حقوق و عوارض گمرکی و حمل است که مستقیماً به خرید مربوط می گردد. تخفیفات تجاری از بهای خرید کسر می شود.

۸. 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 ۱۶ با عنوان تسعیر ارز، مابه التفاوتهای ریالی 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

۹. مخارج تبدیل شامل مخارجی است که مستقیماً به اقلام تولیدشده مربوط می گردد (مانند کار مستقیم). مخارج تبدیل همچنین شامل سربار تولید (اعم از ثابت و متغیر) است که برای تبدیل مواد اولیه به محصول یا ارائه خدمات واقع می شود.

۱۰. سربار تولید اعم از ثابت و متغیر با روشی سیستماتیک به محصولات تخصیص می یابد. سربار ثابت تولید، آن بخش از مخارج غیرمستقیم تولید است که علیرغم تغییر در حجم تولید نسبتاً ثابت می ماند، مانند استهلاک و مخارج نگهداری ساختمان و تجهیزات کارخانه و مخارج مدیریت کارخانه. سربار متغیر تولید آن بخش از مخارج غیرمستقیم تولید است که متناسب با تغییر حجم تولید تغییر می یابد، مانند مواد و دستمزد غیرمستقیم.

۱۱. سربار ثابت تولید بر مبنای ظرفیت معمول فعالیت واحد تجاری تخصیص می یابد. ظرفیت معمول بیانگر متوسط محصولی است که انتظار می رود 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 سربار ثابت تولید می توان از سطح واقعی تولید استفاده کرد به شرط آنکه سطح مزبور تقریباً نزدیک به سطح معمول فعالیت واحد تجاری باشد. باید توجه داشت عامل تعیین کننده در تخصیص سربار ثابت تولید بر مبنای سطح معمول فعالیت، این است که مخارج مربوط به ظرفیت بلااستفاده باید در دوره وقوع به عنوان هزینه عملیاتی و پس از سود ناخالص در صورت سود و زیان منعکس شود.

۱۲. 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 نوبت کاری یا دونوبت کاری)،

ب. بودجه سطح فعالیت سال تحت بررسی و سال بعد از آن، و

ج. سطحی از تولید که واحد تجاری در سال تحت بررسی و نیز در سالهای گذشته عملاً به آن دست یافته است.

اگر چه تغییرات موقت در سطح فعالیت را می توان نادیده گرفت، با این حال تغییرات مداوم باید به تجدید نظر در آنچه قبلاً معمول شناخته شده منجر شود.

۱۳. یکی از دلایلی که گاه در رابطه با عدم شمول مخارج سربار خاصی در بهای تمام شده عنوان می شود،

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 سربار خاصی از بهای تمام شده اعمال می شود.

۱۴. 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 می شود. در مواردی که مخارج تبدیل هر محصول جداگانه قابل تشخیص نباشد، این مخارج بر مبنای منطقی و یکنواخت به محصولات تخصیص می یابد. برای مثال، ممکن است از ارزش نسبی فروش هر محصول در مرحله ای 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 اندازه گیری و مبلغ حاصل شده از بهای تمام شده محصول اصلی کسر می شود. در نتیجه مبلغ دفتری محصول اصلی با بهای تمام شده آن، تفاوت با اهمیتی ندارد.

۱۵. روشهای هزینه‌یابی معمولاً چنان طراحی می‌گردد تا اطمینان حاصل شود کلیه مخارج مربوط به مواد مستقیم، کارمستقیم و سایر مخارج مستقیم به نحوی مناسب، مشخص و بر مبنایی منطقی و یکنواخت به حساب گرفته شود. اما در تخصیص مخارج سربار، مسائلی بروز می‌کند که معمولاً مستلزم اعمال قضاوت‌های شخصی در انتخاب یک قاعده مناسب است.

۱۶. 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)، و

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 گونه‌ای منطقی به عملیات تولید تخصیص داد.

سایر مخارج

۱۷. 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.

۱۸. موارد زیر، نمونه‌هایی از مخارجی است که در بهای تمام‌شده 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.

۱۹. 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، به‌گونه‌ای منصفانه به عملیات تولید، بازاریابی، فروش و اداری تخصیص داد.
۲۰. در شرایطی خاص، مخارج تأمین مالی را می‌توان در بهای تمام‌شده موجودیها منظور کرد. این شرایط در استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان حسابداری مخارج تأمین مالی مشخص شده است.