

## استاندارد حسابداری شماره ۸

### حسابداری موجودی مواد و کالا

#### دامنه کاربرد

۲. این استاندارد، نحوه ارزشیابی و انعکاس موجودی مواد و کالا در صورتهای مالی را تشریح می‌کند و موارد زیر را دربر نمی‌گیرد:
- الف. کار در جریان پیشرفت پیمانهای بلندمدت (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۹ با عنوان "حسابداری پیمانهای بلندمدت").
- ب. ابزارهای مالی پیچیده.
- ج. موجودی محصولات جنگلی و معدنی در مواردی که این اقلام در صنایع مربوط به خالص ارزش فروش اندازه‌گیری می‌شود، و
- د. تولیدات کشاورزی در زمان برداشت و داراییهای زیستی غیرمولد مربوط به فعالیت کشاورزی (رجوع شود به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان "فعالتهای کشاورزی").

#### تعاریف

۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- موجودی مواد و کالا: به داراییهایی اطلاق می‌شود که:
    - 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، و
    - د. ماهیت مصرفی دارد و به طور غیرمستقیم در جهت فعالیت واحد تجاری مصرف می‌شود.
  - خالص ارزش فروش: عبارت است از بهای فروش (بعد از کسر تخفیفات تجاری ولی قبل از تخفیفات مربوط به تسویه حساب) پس از کسر:
    - الف. مخارج برآوردی تکمیل، و
    - ب. 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.

#### اندازه‌گیری موجودی مواد و کالا

۴. موجودی مواد و کالا باید بر مبنای "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" تک تک اقلام یا گروههای اقلام مشابه، اندازه‌گیری شود.
۵. موجودی مواد و کالا، به بهای تمام شده اندازه‌گیری 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 اینرو، موجودی مواد و کالا به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش انعکاس می‌یابد.

بهای تمام شده موجودی مواد و کالا

۶. 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 می‌گردد. تخفیفات تجاری از بهای خرید کسر می‌شود.
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 باعنوان آثار تغییر در نرخ ارز، مابه‌التفاوت‌های 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 ارقام تولیدشده مربوط می‌گردد (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 می‌شود.
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 می‌توان 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 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 سربار خاصی از بهای تمام شده اعمال می‌شود.

## 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 تمام شده موجودیها منظور می شود.

۱۸. موارد زیر، نمونه هایی از مخارجی است که در بهای تمام شده موجودیها منظور نمی شود و در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می گردد:

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

ب. مخارج انبارداری با استثنای مخارجی که در فرایند تولید برای انبارداری محصولاتی که نیاز به پردازش بیشتر دارند، انجام می شود.

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

د. مخارج فروش.

۲۰. در شرایطی خاص، مخارج تأمین مالی را می توان در بهای تمام شده موجودیها منظور کرد. این شرایط در استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان حسابداری مخارج تأمین مالی مشخص شده است.

روشهای محاسبه بهای تمام شده

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

الف. اولین صادره از اولین وارده،

ب. میانگین موزون،

ج. شناسایی ویژه،

د. اولین صادره از آخرین وارده،

ه. موجودی پایه، و

و. خرده فروشی.

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

۲۴. میانگین موزون عبارت از محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا بر اساس 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 می گردد و می توان از طریق محاسبه دایمی (میانگین موزون متحرک) یا محاسبه ادواری (میانگین موزون سالانه، شش ماهه و...) به آن دست یافت.

۲۵. 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.

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

۳۰. 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.

#### خالص ارزش فروش

۳۶. همان‌گونه که در بند ۴ ذکر شده است، موجودی مواد و کالا باید به "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" ارزشیابی و در صورت‌های مالی منعکس شود. "خالص ارزش فروش" عبارت است از بهای فروش اقلام موجودی مواد و کالا پس از کسر تمام مخارج مربوط بعدی تا مرحله تکمیل و کلیه مخارجی که واحد تجاری در رابطه با بازاریابی، فروش و توزیع کالا متحمل خواهد شد و مستقیماً به اقلام مورد نظر مربوط می‌شود.

۳۷. از آنجا که مقایسه جمع کل خالص ارزش فروش موجودیها با جمع کل بهای تمام شده می‌تواند به عمل غیرقابل قبول تهاتر بین زیانهای قابل پیش‌بینی و سود تحقق نیافته منجر شود، مقایسه بین بهای تمام شده و خالص ارزش فروش باید به طور جداگانه در مورد هر یک از اقلام موجودی انجام شود. چنانچه این کار عملی نباشد، باید گروههای کالا و یا کالای مشابه را جمعاً در نظر گرفت. به طور مثال، اقلامی از موجودی که مربوط به خط تولید یکسانی بوده و اهداف یا کاربردی مشابه داشته باشد، در ناحیه جغرافیایی واحدی تولید و فروخته شود و نتوان آن را عملاً جدا از سایر اقلام خط تولید ارزیابی کرد، نمونه‌ای از اقلامی است که به طور گروهی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. بنابراین، ارزیابی گروهی مبتنی بر طبقه‌بندی موجودیها مثلاً ارزیابی موجودی کالای ساخته شده یا کل موجودیهای یک صنعت یا کل موجودیهای یک ناحیه جغرافیایی، مناسب نخواهد بود.

۳۹. در شرایط استثنایی، هنگامی که تعیین خالص ارزش فروش موجودیها به دلایل مختلف از قبیل نوسان در قیمت‌های فروش، به‌گونه‌ای قابل اتکا امکان پذیر نباشد و احتمال رود که بهای جایگزینی در حد متعارفی کمتر از خالص ارزش فروش باشد، بهای جایگزینی می‌تواند تقریبی قابل قبول برای خالص ارزش فروش تلقی شود.

۴۰. در مواردی که خالص ارزش فروش موجودی مواد اولیه کمتر از بهای تمام شده آن است، به شرطی که کالاهایی که از مواد مزبور ساخته می‌شود (بعد از منظور کردن قیمت خرید مواد در بهای تمام شده کالا) هنوز بتواند با سود به فروش رسد، مبلغ دفتری مواد اولیه کاهش نمی‌یابد.

ملاحظات مربوط به تعیین خالص ارزش فروش

۴۱. برای محاسبه اولیه ذخیره کاهش ارزش موجودی مواد و کالا از "بهای تمام شده به خالص ارزش فروش"، اغلب می‌توان از فرمولهایی استفاده کرد که بر معیارهای از پیش تعیین شده متکی است. در این فرمولها معمولاً عمر کالا، گردش کالا در گذشته، گردش آتی مورد انتظار و ارزش اسقاط تخمینی کالا، بنابه اقتضای مورد، منظور شده است. با وجودی که استفاده از چنین فرمولهایی، مبنایی برای ایجاد ذخیره فراهم می‌آورد که می‌تواند به طور مستمر اعمال گردد، با این حال باز هم لازم است که نتایج حاصل شده در پرتو شرایط خاصی که نمی‌توان در فرمول پیش بینی کرد (از قبیل تغییر میزان سفارشات) مورد بررسی و تجدید نظر قرار گیرد.

۴۲. در مواردی که برای کاهش ارزش کالاهای تکمیل شده به کمتر از بهای تمام شده نیاز به ذخیره باشد، موجودی قطعات منفصله و نیمه ساخته‌ای که به منظور ساخت چنین محصولاتی نگهداری می‌شود باید همراه با موجودی قطعات تحت سفارش خرید بررسی تا نسبت به لزوم ایجاد ذخیره برای این اقلام نیز تصمیم‌گیری شود.

۴۳. چنانچه قطعات یدکی نگهداری شده برای فروش، بخشی از موجودی پایان سال را تشکیل دهد، لازم خواهد بود که عوامل مذکور در بند ۴۱، در چارچوب موارد زیر به طور اخص مورد ملاحظه قرار گیرد:

الف. تعداد محصولات مربوط که تاکنون به فروش رسیده است،

ب. فاصله زمانی تعویض قطعه یدکی، به طور تخمینی، و

ج. عمر مفید مورد انتظار محصول مربوط (یعنی محصولی که قطعه یدکی در رابطه با آن به فروش می‌رسد).

۴۴. خالص ارزش فروش نباید براساس نوسانات موقتی قیمت فروش برآورد شود، بلکه باید بر قابل اتکا ترین شواهد موجود در زمان برآورد مبلغ خالص ارزش فروش موجودیها مبتنی باشد.

موارد کاربرد خالص ارزش فروش

۴۵. موارد اصلی که احتمال می‌رود خالص ارزش فروش کمتر از بهای تمام شده باشد، مواردی است که شرایط زیر در آن حکمفرماست:

الف. افزایش هزینه‌ها یا کاهش قیمت فروش،

ب. خراب شدن موجودی،

ج. ناباب شدن محصولات،

- د . تصمیم شرکت مبنی بر ساخت و فروش محصولات به زیان (به عنوان بخشی از استراتژی بازاریابی شرکت)
- ه . وقوع اشتباهاتی در تولید یا خرید.

به علاوه، در صورت نگهداری موجودیهایی که فروش آن ظرف دوره معمول گردش کالای شرکت غیر محتمل است (یعنی موجودی اضافی)، تأخیر در فروش موجودیها، خطر وقوع موارد "الف" تا "ج" را افزایش می‌دهد و لذا باید در ارزیابی خالص ارزش فروش در نظر گرفته شود.

#### شناخت موجودی مواد و کالا به عنوان هزینه

۴۶ . مبلغ دفتری موجودی مواد و کالای فروخته شده باید در دوره‌ای که درآمد مربوط شناسایی می‌گردد، به عنوان هزینه شناسایی شود. مبلغ کاهش ارزش موجودی مواد و کالا ناشی از اعمال قاعده "اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش" و کلیه زیانهای مرتبط با موجودی مواد و کالا را باید در دوره کاهش ارزش یا وقوع زیانهای مربوط به عنوان هزینه شناسایی کرد. در مورد موجودیهایی که در دوره قبل به مبلغی کمتر از بهای تمام شده ارزیابی شده است و در دوره جاری به دلیل افزایش در خالص ارزش فروش، به مبلغ بیشتری ارزیابی گردد، هرگونه افزایشی از این بابت در دوره جاری باید به عنوان درآمد یا کاهش هزینه دوره جاری (حداکثر تا حد جبران کاهش قبلی) شناسایی شود.

۴۷ . شناخت مبلغ دفتری موجودیهای فروش رفته به عنوان هزینه، تابع فرآیند تطابق درآمد و هزینه است. برخی موجودیها ممکن است به سایر حسابهای دارایی تخصیص یابد. برای مثال می‌توان از موجودی مواد و کالای بکار رفته در ساخت دارایی ثابت مشهود توسط واحد تجاری نام برد. موجودیهایی که به سایر حسابهای دارایی تخصیص می‌یابد، طی عمر مفید دارایی مربوط به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.