

**استاندارد حسابداری شماره ۸**  
**حسابداری موجودی مواد و کالا**



## استاندارد حسابداری شماره ۸ حسابداری موجودی مواد و کالا

### فهرست مندرجات

| شماره بند |   |
|-----------|---|
| ۱         | • مقدمه   |
| ۲         | • دامنه کاربرد  |
| ۳         | • تعاریف  |
| ۴ - ۵     | • اندازه‌گیری موجودی مواد و کالا                            |
| ۶ - ۲۰    | • بهای تمام شده موجودی مواد و کالا                          |
| ۷ - ۸     | • - مخارج خرید  |
| ۹ - ۱۶    | • - مخارج تبدیل   |
| ۱۷ - ۲۰   | • - سایر مخارج  |
| ۲۱        | • بهای تمام شده موجودیها در واحدهای خدماتی                  |
| ۲۱- مکرر  | • بهای تمام شده تولید کشاورزی برداشت شده از داراییهای زیستی |
| ۲۲ - ۳۵   | • روشهای محاسبه بهای تمام شده                               |
| ۳۶ - ۴۰   | • خالص ارزش فروش  |
| ۴۱ - ۴۴   | • ملاحظات مربوط به تعیین خالص ارزش فروش                     |
| ۴۵        | • موارد کاربرد خالص ارزش فروش                               |
| ۴۶ - ۴۷   | • شناخت موجودی مواد و کالا به عنوان هزینه                   |
| ۴۸ - ۵۲   | • افشا  |
| ۵۳        | • تاریخ اجرا  |
| ۵۴        | • مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری                |



## استاندارد حسابداری شماره ۸ حسابداری موجودی مواد و کالا

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکار گرفته شود.

### مقدمه

۱. موجودی مواد و کالا، بخش عمده‌ای از داراییهای بسیاری از واحدهای تجاری را تشکیل می‌دهد. بنابراین، ارزشیابی و انعکاس موجودی مواد و کالا اثر با اهمیتی در تعیین و ارائه وضعیت مالی و عملکرد مالی واحدهای تجاری دارد.

### 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 "فعالیت‌های 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 به‌عنوان 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.

۱۰. سربار تولید اعم از ثابت و متغیر با روشی سیستماتیک به محصولات تخصیص می‌یابد. سربار 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. سربار متغیر تولید آن بخش از مخارج غیرمستقیم تولید است که متناسب با تغییر حجم تولید تغییر می‌یابد، مانند مواد و دستمزد غیرمستقیم.

۱۱. سربار 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 برنامه‌ریزی شده) طی چند دوره یا فصل، تولید شود. برای تخصیص هزینه‌های سربار 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 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.

اگرچه 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 مبنایی 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 اندازه‌گیری 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.

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 مبنای 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 باستثنای 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 تمام‌شده 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.

#### بهای تمام‌شده موجودیها در واحدهای خدماتی

۲۱. بهای تمام‌شده 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 تمام‌شده خدمات ارائه شده منظور نمی‌شود بلکه در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد.

بهای تمام شده تولید کشاورزی برداشت شده از داراییهای زیستی  
۲۱ مکرر. طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۶، 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.

#### روشهای محاسبه بهای تمام شده

۲۲. 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،

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  
براین اساس که تعداد موجود، بیانگر آخرین خریدهها یا آخرین تولیدات است.

۲۴. 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.

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.
۲۶. 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.
۲۷. 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.
۲۸. 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.
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 قدیمی تر به سود و زیان راه یابد، نتایج بعدی نیز به طور بالقوه مخدوش خواهد شد.

۳۱. تکنیکهایی مانند روش هزینه‌یابی استاندارد برای محاسبه بهای تمام شده محصولات یا روش خرده‌فروشی برای کالاها، هنگامی می‌تواند به خاطر سهولت کار مورد استفاده قرار گیرد که نتایج حاصل از بکارگیری آن همواره با نتایجی که طبق بند ۲۹ به دست می‌آید، تقریباً یکسان باشد.

۳۲. هزینه‌یابی استاندارد عبارت است از محاسبه بهای تمام‌شده موجودی مواد و کالا براساس هزینه‌های از پیش تعیین شده برای هر دوره که بر مبنای تخمین‌های مدیریت در خصوص سطوح مورد انتظار هزینه‌ها و عملیات، کارآیی عملیاتی و مخارج مربوط محاسبه می‌گردد.

۳۳. در مورد واحدهای خرده‌فروشی 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 خرده‌فروشی موسوم است) می‌توان به عنوان تنها روش عملی برای رسیدن به رقم تقریبی بهای تمام شده، قابل قبول دانست.

۳۴. 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 هزینه‌ها به موجودی مواد و کالا (مانند روشهای هزینه‌یابی سفارش کار، هزینه‌یابی مرحله‌ای و هزینه‌یابی استاندارد)، و

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).

۳۵. در انتخاب روشهایی که در ردیفهای (الف) و (ب) بند ۳۴ ذکر شد، مدیریت باید با اعمال قضاوت، اطمینان حاصل کند که روشهای انتخاب شده، منصفانه‌ترین تقریب ممکن را برای

بهای تمام شده فراهم می‌آورد. به علاوه، در صورت استفاده از روش هزینه‌یابی استاندارد، مبالغ حاصل از این روش باید به منظور حصول اطمینان از وجود رابطه‌ای معقول بین این مبالغ و بهای تمام شده واقعی در دوره مالی مربوط، مکرراً تجدید نظر شود.

### 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 تهاثر 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 هریک 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.

۳۸. هرگاه شرایطی که قبلاً منجر به انعکاس ارزش موجودیها به مبلغی کمتر از بهای تمام شده گردیده، دیگر برقرار نباشد، ارزش موجودی انتقالی از دوره قبل باید تا مبلغ خالص ارزش فروش جدید (حداکثر تا حد میزان کاهش قبلی) افزایش داده شود.

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).

از عوامل مذکور در بند ۴۱، تنها "عمر مفید" و "گردش آتی مورد انتظار" از موارد "الف" تا "ج" فوق تأثیر می‌پذیرد. بدین ترتیب که عمر مفید قطعه یدکی باید با در نظر گرفتن مورد "ب" و گردش آتی مورد انتظار باید با در نظر گرفتن هر سه مورد "الف" و "ب" و "ج" تخمین زده شود.

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)، و

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.

#### افشا

۴۸. رویه‌های حسابداری مربوط به موجودی مواد و کالا باید با توجه به الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان "نحوه ارائه صورتهای مالی"، در یادداشتهای توضیحی تشریح شود.

۴۹. رویه‌های حسابداری مربوط به مبالغ مندرج در صورتهای مالی بابت موجودی مواد و کالا (شامل روش تعیین بهای تمام شده) باید طی یادداشتی شرح داده شود. چنانچه برای انواع مختلف موجودیها، رویه‌های حسابداری متفاوتی اتخاذ شده باشد، ارائه مبلغ هر یک از انواع موجودی، ضروری است.

۵۰. مبلغ مندرج در ترازنامه بابت موجودی مواد و کالا باید در یادداشتهای توضیحی به گونه‌ای طبقه‌بندی شود که متناسب با ماهیت فعالیت واحد تجاری باشد و این طبقه‌بندی، مبلغ هر یک از گروههای عمده موجودیها را نشان دهد.

۵۱. ارائه مبالغ مربوط به طبقات مختلف موجودیها و میزان تغییرات آن از یک دوره به دوره دیگر اطلاعات مفیدی در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار می‌دهد. از این رو موجودی مواد و کالای مندرج در ترازنامه باید در یادداشتهای توضیحی به گونه‌ای طبقه‌بندی شود که مبالغ مربوط به هر یک از طبقات عمده موجودیها به شرح زیر نشان داده شود:

الف. مواد اولیه،

ب. کار در جریان پیشرفت (شامل کالای در جریان ساخت و کارهای خدماتی در جریان تکمیل)،

ج. کالای ساخته شده و کالای خریداری شده برای فروش ،

د. مواد و کالای در راه (لازم به یادآوری است که در شناخت این موجودیها، مقطع زمانی انتقال مالکیت آن باید ملاک عمل قرار گیرد) ،

ه. سایر اقلام مصرفی (از قبیل قطعات و لوازم یدکی ماشین‌آلات ، ملزومات و مواد غیر مستقیم)، و

و. اقلامی که به طور معمول و با توجه به شرایط ایجاد شده به منظور فروش نگهداری می‌شود (از قبیل ضایعات تولید، داراییهای ثابت برکنار شده و اقلام اسقاطی).

۵۲. موارد زیر نیز باید افشا شود :

الف . مبلغ هزینه کاهش ارزش موجودیها ناشی از اعمال قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش پس از کسر هرگونه افزایش ناشی از اعمال قاعده فوق در مورد موجودیهای انتقالی از دوره قبل،

ب . بهای تمام شده موجودیهای فروش رفته طی دوره، و

ج . مبلغ موجودیهای مواد و کالا که در وثیقه بدهیهای واحد تجاری است .

### تاریخ اجرا

۵۳ . الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۵۴ . با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲ با عنوان موجودیها نیز رعایت می‌شود.