

پیش نویس

استاندارد حسابداری شماره (۲)

در پی انتشار متن نهائی استاندارد حسابداری شماره ۱ که در نشریه "حسابدار" شماره ۲۰ به اطلاع اعضا و خوانندگان گرامی رسید، اینک متن پیش نویس استاندارد حسابداری شماره ۲ تحت عنوان "ارزش گذاری و نحوه ارائه موجودیها در چهارچوب نظام بهای تاریخی" را که توسط کمیته تحقیقات حسابداری تهیه و تصویب گردیده و عیناً در اختیار "حسابدار" قرار گرفته، جهت نظرخواهی درج می نماید. از خوانندگان و صاحب نظران ارجمند تقاضا دارد هرگونه نظر و راهنمایی خود را کتبا به نشانی انجمن و به عنوان کمیته تحقیقات حسابداری تا پایان بهمن ماه ۱۳۶۵ اعلام دارند تا پس از طرح و بررسی در "کمیته" و تصویب شورای عالی انجمن، به صورت نهائی منتشر گردد. نظرات و راهنمایی شما مسلماً ما را در ادامه راهی که در پیش گرفته ایم و اعتقاد داریم در نهایت برای جامعه اقتصادی کشورمان بسیار سودمند خواهد بود، دلگرم می نماید.

| بند | ارزش گذاری و نحوه ارائه موجودیها در چارچوب نظام بهای تاریخی |
|-------|---|
| ۱-۳ | مقدمه |
| ۴ | تعاریف |
| ۵-۱۸ | توضیحات |
| ۵-۱۴ | تعیین بهای تاریخی |
| ۶-۱۰ | هزینه سربار تولید |
| ۱۱ | سایر هزینه های سربار |
| ۱۲-۱۴ | روشهای شناخته شده تعیین بها |
| ۱۵-۱۶ | ارزش گذاری موجودیها به مبلغ کمتر از بهای تاریخی |
| ۱۷-۱۸ | نحوه ارائه موجودیها در صورتهای مالی |
| | استاندارد حسابداری شماره ۲ |
| ۱۹-۳۵ | ارزش گذاری موجودیها در چارچوب نظام بهای تاریخی |
| ۱۸-۲۶ | تعیین بهای تاریخی |
| ۲۷-۳۰ | تعیین ارزش خالص بازیافتنی |
| ۳۱-۳۴ | نحوه ارائه در صورتهای مالی |
| ۳۵ | تاریخ اجرا |

• محصولات تکمیل شده .

ب - بهای تاریخی موجودیها حسب مورد عبارت از حاصل جمع بهای خرید، هزینه‌های تغییر شکل و سایر هزینه‌هایی که برای رسانیدن موجودیها به وضعیت و موقعیت مکانی حاضر انجام شده، می‌باشد .

ج - بهای خرید شامل قیمت خرید کالا به اضافه هزینه‌های عوارض گمرکی، حقوق بازرگانی و سایر عوارض مربوط به خرید، هزینه‌های حمل و نقل و بارگیری، تخلیه و هرگونه هزینه‌های دیگری که بطور مستقیم قابل انتساب به تحصیل کالا هستند پس از کسر تخفیفات تجاری و سایر تخفیفات و کمک هزینه‌های دولتی می‌باشد .

د - هزینه‌های تغییر شکل علاوه بر بهای خرید شامل هزینه‌های رسانیدن موجودیها به وضعیت و موقعیت مکانی حاضر نیز می‌باشد .

ه - ارزش خالص بازافتنی مبلغی است که انتظار می‌رود در روال عادی تجاری کار موسسه از فروش پس از کسر هزینه‌های تکمیل و هزینه‌های لازم برای به فروش رسانیدن کالا عاید گردد .

و - بهای جایگزینی عبارت از مبلغی برآوردی است که در روال عادی کار یک موسسه، در تاریخ ترازنامه میتوان در ازاء آن موجودیها را تحصیل یا تولید نمود .

توضحات :

تعیین بهای تاریخی

۵ - در زمینه تعیین بهای تاریخی به شرح مندرج در بند (۴)، در عمل تفسیرهای گوناگونی در رابطه با سربار تولید، سایر هزینه‌های سربار و روشهای محاسبه بهای موجودیها وجود دارد .

۱ - در این بیانیه، نحوه ارزش گذاری و ارائه موجودیها در صورتهای مالی در چارچوب نظام بهای تاریخی که متداولترین مبنای پذیرفته شده برای ارائه صورتهای مالی است، مطرح می‌گردد . موجودیها در بسیاری از موسسات بخش عمده‌ای از دارائیها را تشکیل میدهد بنابراین نحوه ارزش گذاری و ارائه آن در صورتهای مالی تاثیر عمده‌ای در تعیین و ارائه وضعیت مالی و نتایج حاصل از عملکرد دارد .

۲ - انجمن نسبت به سایر نظام‌های پیشنهادی مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی از قبیل نظام‌های مبتنی بر بهای جایگزینی یا دیگر ارزشهای جاری واقف می‌باشد، لکن ارزش گذاری موجودیها و ارائه آنها بر مبنای اینگونه نظامها موضوع این بیانیه نیست و در هر حال در اجرای استاندارد حسابداری شماره ۱، افشاء رویه‌های حسابداری و بیان روشن نظام به کار گرفته شده در صورتهای مالی را ضروری میدانند .

۳ - موجودیهای انباشته مربوط به قراردادهای ساختمانی بلندمدت و موجودی محصولات جنبی در این بیانیه مطرح نمی‌گردد .

تعاریف

۴ - اصطلاحات بکار رفته در این بیانیه به شرح زیر تعریف می‌گردد :

الف - موجودیها شامل اقلام زیر می‌باشند :
• کالاها و سایر دارائیها که برای فروش تحصیل شده است .

• کالاهای قابل مصرف .

• مواد اولیه و قطعات خریداری شده برای مصرف در تولید محصول به منظور فروش .
• محصولات و خدمات در جریان تکمیل

هزینه سربار تولید

۶ - سربار تولید عبارت از هزینه‌هایی است که علاوه بر مواد و دستمزد مستقیم برای تولید انجام شده است نمونه‌هایی از اینگونه هزینه‌ها عبارت از هزینه‌های مواد و دستمزد غیر مستقیم، هزینه‌های استهلاک و تعمیر و نگهداری ساختمانها و تجهیزات کارخانه و هزینه‌های اداری و مدیریت کارخانه می‌باشد.

۷ - برای تعیین بهای تاریخی موجودیها و تسهیم مناسب هزینه‌های سربار مربوط جهت رسانیدن موجودیها به وضعیت و موقعیت مکانی حاضر و بالمآل احتساب آن در هزینه‌های تغییر شکل، لازم است هزینه‌های سربار تولید مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد.

۸ - هزینه‌های ثابت و متغیر سربار تولید معمولاً "به هزینه‌های تغییر شکل تخصیص داده می‌شوند. این عمل مبتنی بر این نظر می‌باشد که هزینه‌های ثابت و متغیر به منظور رسانیدن موجودیها به وضعیت و موقعیت مکانی حاضر انجام یافته است. تمام یا بخشی از هزینه‌های ثابت سربار تولید، برخی اوقات به این لحاظ که مستقیماً با رسانیدن موجودیها به وضعیت و موقعیت مکانی حاضر ارتباط ندارند، در هزینه‌های تغییر شکل منظور نمی‌شود.

۹ - هنگامی که ظرفیت تولید استفاده نشده وجود دارد و یا تولید در سطح پائین می‌باشد عرفاً "تخصیص هزینه‌های ثابت سربار تولید به هزینه‌های تغییر شکل از طریق مرتبط نمودن آن به ظرفیت تسهیلات (یا به عبارت دیگر به نسبت میزان تولید واقعی به کل ظرفیت تسهیلات تولید) محدود می‌گردد. از ظرفیت تسهیلات تولید تفسیرهای گوناگونی

می‌شود از قبیل: حد متعارفی از تولید که در چندین دوره یا فصل، رسیدن به آن مورد انتظار است و یا حداکثر تولیدی که عملاً "دستیابی به آن ممکن می‌باشد، این تفسیر می‌بایست از پیش مشخص شده باشد و بطور یکنواخت بدون اینکه شرایط موقت موجب تغییر آن گردد، مورد استفاده قرار گیرد.

۱۰ - ضایعات استثنایی مواد، نیروی کار و یا سایر هزینه‌ها که در رسانیدن موجودیها به وضعیت و موقعیت مکانی حاضر مربوط نمی‌شود در هزینه‌های تغییر شکل منظور نمی‌گردد.

سایر هزینه‌های سربار

۱۱ - برخی اوقات هزینه‌های سربار دیگری مثل هزینه‌های انجام شده برای طراحی محصولات برای یک مشتری بخصوص علاوه بر هزینه‌های سربار تولید، برای رسانیدن موجودیها به وضعیت و موقعیت مکانی حاضر آنها انجام می‌گردد. هزینه‌های فروش، هزینه‌های سربار اداری عمومی، هزینه‌های تحقیق و توسعه و هزینه کارمزد و سود تسهیلات اعتباری معمولاً "به عنوان هزینه‌هایی که به رسانیدن موجودیها به وضعیت و موقعیت مکانی حاضر آنها مربوط باشد، تلقی نمی‌شود.

روشهای شناخته شده تعیین بها

۱۲ - در حال حاضر موجودیها با استفاده از روشهای مختلفی که در مورد نحوه مصرف طی دوره اتخاذ گردیده و دارای اثرات بسیار متفاوت می‌باشد، تعیین بها می‌گردد. از جمله این روشها عبارت است از:

- اولین صادره از اولین وارده
- میانگین موزون

• اولین صادره از آخرین وارده

• موجودی پایه

• تشخیص ویژه

• اولین صادره از وارده بعدی

• آخرین قیمت خرید

۱۳ - در روشهای اولین صادره از اولین وارده، میانگین موزون، اولین صادره از آخرین وارده، موجودی پایه و تشخیص ویژه مبنای محاسبه بهائی است که در زمانهای مختلف توسط موسسه انجام شده است لیکن در روشهای اولین صادره از وارده بعدی و آخرین قیمت خرید، قیمتها و بهائی در محاسبه وارد می شود که تمامی آن توسط موسسه انجام نشده و بنابراین روشهای اخیر بر مبنای بهای تاریخی قرار ندارد.

۱۴ - تشخیص ویژه روشی است که به موجب آن اقلام مشخصی از موجودیها براساس بهای تمام شده تحصیل همان اقلام تعیین می گردد. این روش در خصوص کالاهائی که خریداری یا تولید شده و به طرح معینی اختصاص می یابد به کار برده می شود. در عین حال چنانچه کاربرد آن در مورد اقلامی که معمولاً قابلیت جایگزینی با یکدیگر دارند صورت گیرد، چون انتخاب اقلام موجودی می تواند به صورتی باشد که آثار ناشی از آن قابل پیش بینی باشد اعمال این روش بایستی با احتیاط همراه باشد.

ارزش گذاری موجودیها به مبلغ کمتر از بهای تاریخی

۱۵ - بهای تاریخی موجودیها ممکن است در مواردی نظیر کاهش قیمت فروش، آسیب دیدگی یا نابابی کلی و جزئی قابل بازیافت نباشد. کاهش بهای موجودیها به مبلغی معادل ارزش خالص بازیافتنی مبتنی

بر این نظر است که دارائیهای جاری نباید به مبالغی که بیش از آنچه انتظار بازیافت آن می رود، در صورتهای مالی نشان داده شود. کاهش ارزش، به اعتبار هر قلم موجودی، گروهی از اقلام مشابه، یک طبقه کامل از موجودیها برای مثال: کالای ساخته شده، یا براساس ارتباط اقلام با هر حوزه فعالیت بطور جداگانه محاسبه شده و یا برای تمام موجودیهای موسسه بطور کلی منظور می گردد. کاهش ارزش موجودیها برای یک طبقه از موجودیها، یا یک حوزه فعالیت یا کلیه موجودیها منتج به حذف زیان یا سود تحقق نیافته می گردد.

۱۶ - کاهش ارزش موجودیها به کمترین بهای تاریخی که بر مبنای مذکور در بند (۱۵) صورت نگیرد به علت آثار نامناسبی که بر صورتهای مالی می گذارد، توصیه نمی گردد. به عنوان مثال: اعمال درصدهائی که ارزش موجودیها را به کمتر از بهای تاریخی کاهش دهد یا کاهش افشاء نشده موجودیها که موجب ایجاد اندوخته مخفی گردد، را میتوان برشمرد.

نحوه ارائه موجودیها در صورتهای مالی

۱۷ - طبقه بندی فرعی موجودیها در صورتهای مالی، اطلاعات مربوط به مبالغ موجودی در هر طبقه و میزان تغییرات آنها را از دوره ای به دوره دیگر ارائه می کند. طبقات فرعی متداول عبارت از: مواد اولیه، کالای در جریان ساخت، کالای ساخته شده، قطعات و لوازم مصرفی در تولید و کالاهای بازرگانی می باشد.

۱۸ - موجودیها در ترازنامه معمولاً "دربر گیرنده اقلام مندرج در تعریف بند ۴ می باشد. سایر اقلام مانند لوازم مصرفی

غیر تولیدی، لوازم و مواد مصرفی برای تحقیق و توسعه تحت عنوان سایر اقلام در گروه موجودیها نشان داده می شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲

ارزش گذاری و نحوه ارائه موجودیها در چارچوب نظام بهای تاریخی

استاندارد حسابداری شماره ۲ شامل بندهای ۱۹ الی ۳۵ این بیانیه می باشد. این استاندارد باید با توجه به بندهای ۱ الی ۱۶ فوق و "مقدمه ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه گردد.

۱۹ - موجودیها بایستی به اقل بهای تاریخی و ارزش خالص بازیافتنی ارزش گذاری شود.

تعیین بهای تاریخی

۲۰ - بهای تاریخی موجودیهای ساخته شده باید با تخصیص منظم و اصولی آن دسته از هزینه های سر بار تولیدی محاسبه شود که در رسانیدن آن موجودیها به وضعیت و موقعیت مکانی حاضر مرتبط بوده است تخصیص هزینه های سر بار ثابت تولید به هزینه های تغییر شکل بایستی بر مبنای ظرفیت تسهیلات تولیدی صورت پذیرد. چنانچه بخش عمده یا تمام هزینه سر بار ثابت تولید به این دلیل که بطور مستقیم در رسانیدن موجودیها به وضعیت و موقعیت مکانی حاضر آنها داخل نبوده است در ارزش گذاری مودپها منظور نگردد، این موضوع بایستی در صورتهای مالی افشاء گردد.

۲۱ - هزینه های سر بار به جز هزینه های سر بار تولید، تنها تا حدی که مشخصا " با رسانیدن موجودیها به وضعیت و موقعیت مکانی حاضر آنها مربوط می شود بایستی به عنوان

بخشی از بهای موجودیها محسوب گردند. ۲۲ - ضایعات استثنائی مواد، نیروی کار یا سایر هزینه ها نباید در بهای موجودیها محسوب گردد.

۲۳ - به استثنای موارد مندرج در بندهای ۲۴ و ۲۵ زیر بهای تاریخی موجودیها بایستی با استفاده از یکی از روشهای اولین صادره از اولین وارده یا میانگین موزون محاسبه گردد.

۲۴ - موجودیهاییکه بطور معمول قابلیت جایگزینی با یکدیگر نداشته باشند یا برای طرح مشخصی خریداری شده باشد بایستی با استفاده از روش تشخیص ویژه محاسبه گردد.

۲۵ - روشهای ارزش گذاری اولین صادره از آخرین وارده یا موجودی پایه می تواند مورد استفاده قرار گیرد مشروط بر آن که تفاوت بین میزان موجودیهای نشان داده شده در ترازنامه با:

الف - میزان محاسبه شده بر اساس بند ۲۳ و ارزش خالص بازیافتنی هر کدام که کمتر باشد.

ب - بهای روز در تاریخ ترازنامه و ارزش خالص بازیافتنی هر کدام که کمتر باشد، در صورتهای مالی افشاء گردد.

۲۶ - تکنیکهایی از قبیل ارزش گذاری محصولات به روش هزینه یابی استاندارد یا ارزش گذاری کالا به روش اعمال درصد بر قیمت فروش کالا، در صورتی که همواره بطور تقریب با نتایجی که بر اساس بند ۱۹ بدست می آیند مطابقت نمایند، می توانند برای سهولت به کار گرفته شوند.

تعیین ارزش خالص بازیافتنی

۲۷ - برآورد ارزش خالص بازیافتنی بایستی مبتنی بر قابل اعتمادترین شواهدی

باشد که در زمان انجام برآورد در دسترس بوده و نمی‌بایستی متکی به نوسانهای موقت قیمت فروش یا بها باشد .

۲۸ - کاهش ارزش موجودیها به ارزش خالص بازیافتنی بایستی برای هر قلم یا برای گروههای مشابه اقلام صورت پذیرفته و روش مورد استفاده بایستی بطور یکنواخت بکار گرفته شود .

۲۹ - ارزش خالص بازیافتنی آن مقدار از موجودیها که برای تعهدات مشخص قراردادی برای فروش نگهداری شده است بایستی بر مبنای قیمت‌های قرارداد محاسبه شود . چنانچه مقدار موجودیها بیش از مقدار تعهدات قراردادی باشد ارزش خالص بازیافتنی مقادیر مازاد، بایستی بر مبنای قیمت‌های عمومی مازاد تعیین گردد . (۱)

۳۰ - چنانچه انتظار رود محصول ساخته شده از مقادیر عادی موجودی مواد اولیه و سایر مواد مصرفی که قرار است در تولید محصولات ساخته شده بکار گرفته شود به قیمتی برابر یا بیشتر از بهای تاریخی فروش رسد در این صورت نبایستی این مواد نیز به کمتر از بهای تاریخی ارزش گذاری شود . مع هذا ، افت قیمت مواد اولیه ممکن است نمایانگر این باشد که ارزش خالص بازیافتنی محصولاتیکه از آن مواد ساخته خواهد شد کمتر از بهای تاریخی آن گردد . در این صورت بایستی مواد مذکور نیز به میزان کمتر از بهای تاریخی آن ارزش گذاری گردد . در چنین حالت بهای جایگزینی ممکن است بهترین معیار موجود برای تعیین ارزش خالص بازیافتنی باشد .

نحوه ارائه در صورت‌های مالی

۳۱ - بهای موجودیهای فروش رفته یا مصرف شده (مگر اینکه به حساب سایر

دارائیها تخصیص یافته باشد) و مبلغ هر نوع کاهش به حد ارزش خالص بازیافتنی در هر دوره باید به حساب سود و زیان همان دوره منظور گردد .

۳۲ - موجودیها بایستی در ترازنامه یا در یادداشت‌های پیوست صورتهای مالی به شکلی که مناسب نوع فعالیت موسسه بوده و نمایانگر مبالغ هر گروه اصلی باشد طبقه بندی گردد .

۳۳ - رویه‌های حسابداری اتخاذ شده به منظور ارزش گذاری موجودیها از جمله روش مورد استفاده در محاسبه بهای موجودیها بایستی افشاء گردد . هر تغییر در رویه حسابداری موجودیها که آثار آن بر دوره جاری یا احتمالاً دوره‌های بعدی دارای اهمیت نسبی باشد بایستی همراه با دلائل مربوط و با ذکر مبلغ تاثیر افشاء گردد . (رجوع شود به استانداردهای حسابداری شماره ۱ افشاء رویه‌های حسابداری) .

۳۴ - در صورتیکه اقلامی تحت عنوان موجودیها نشان داده شود که خارج از تعاریفی باشد که از مفاد بند ۴ استنباط می‌گردد ، ماهیت مبالغ مربوط و مبنای ارزش گذاری آنها بایستی افشاء گردد .

تاریخ اجراء

۳۵ - این استاندارد حسابداری برای صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ یا بعد از آن آغاز می‌شود ، قابل اجراء است .

(۱) تعهدات مشخص قراردادی فروش برای مقادیری بیش از موجودی و تعهدات قراردادی خرید ، خارج از شمول این بیانیه می‌باشد .