

حسابداری موجودی مواد و کالا- نشریه شماره ۸۰
ترجمه و تالیف: آقای رضا نظری
از انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری
و حسابرسی سازمان حسابرسی

در ادامه تلیخیص کتابهای حسابداری که از مبحث دارایی‌ها آغاز گردیده است در این شماره چاپ دوم کتاب پحسابداری موجودی مواد و کالا در چهار بخش به شرح زیر ارائه می‌شود:
بخش اول: اصول و مفاهیم حاکم بر اندازه‌گیری موجودیها
بخش دوم: روشهای جریان هزینه موجودیهای مواد و کالا و تطابق هزینه‌ها با درآمد
بخش سوم: روشهای ویژه ارزشیابی موجودیها
بخش چهارم: کنترل موجودیهای مواد و کالا

کلیات

موجودیهای مواد و کالا یکی از اقلام دارایی‌های تحت‌تملك واحد تجاری است. از طرف دیگر، منبع اصلی درآمد اغلب واحدهای تجاری، فروش موجودیهای کالا می‌باشد که به‌قیمتی مازاد بر بهای تمام شده آنها فروخته می‌شود. لذا شناسایی و اندازه‌گیری صحیح آن در خور توجه است. یکی از اهداف حسابداری موجودیهای مواد و کالا، ارزشیابی موجودیهای مواد و کالا به منظور محاسبه بهای تمام شده و در نهایت محاسبه سود خالص از طریق تطابق هزینه‌های مربوط با درآمدهاست.

بخش اول- اصول و مفاهیم حاکم بر اندازه‌گیری موجودیها

موجودیهای مواد و کالا به منظور اهداف زیر نگهداری می‌شوند:

- ۱- فروش در روال عادی عملیات
- ۲- کاربرد در ساخت و فروش محصول
- ۳- استفاده در فرآیند تولید کالاها و خدمات قابل فروش

طبقه‌بندی عمده موجودیهای کالا در ترازنامه

نحوه طبقه‌بندی موجودیهای کالا در واحدهای بازرگانی و واحدهای تولیدی متفاوت می‌باشد. در واحدهای بازرگانی که به خرید و فروش کالا اشتغال دارند، فقط موجودیهای کالانگهداری می‌شود.

در واحدهای تولیدی موجودیهای مواد و کالا به شرح زیر طبقه‌بندی و نگهداری می‌شوند:

- ۱- موجودی مواد اولیه که برای مصرف مستقیم در فرآیند تولید مصرف می‌شوند.
- ۲- موجودی کالاها در جریان ساخت که هنوز فرآیند تولید آنها تکمیل نشده است.
- ۳- موجودی کالاها ساخته شده که فرآیند تولید آنها تکمیل و برای فروش آماده می‌باشند.
- ۴- ملزومات (مواد غیر مستقیم) که ارتباط آنها با کالاها ساخته شده بطور مستقیم نمی‌باشد بلکه بطور غیر مستقیم در تولید محصول نقش دارند، مانند روغن و گریس برای ماشین‌آلات.
- ۵- موجودیهای متفرقه که شامل ملزومات اداری و مواد بسته‌بندی است.

از آنجا که انتظار می‌رود این نوع موجودیها طی مدتی کمتر از یکسال به فروش رفته، مصرف شده و یا به وجه نقد تبدیل شوند، لذا این گونه اقلام در طبقه‌بندی داراییهای جاری منظور می‌شوند. ولی آن دسته از موجودیهای مواد و کالا که انتظار نمی‌رود ظرف مدت یکسال به فروش رفته، مصرف شده یا به وجه نقد تبدیل شوند، باید به عنوان داراییهای غیر جاری طبقه‌بندی شوند.

شناسایی اقلام تشکیل دهنده موجودیها

علاوه بر موجودیهای مواد و کالا که واحد تجاری در انبارهای خود نگهداری کرده و در مالکیت خود دارد، اقلام زیر نیز جزء موجودی کالای واحد تجاری تلقی می‌شوند:

۱- کالاها در راه: از دیدگاه حسابداری، زمانی خرید کالا در حسابها ثبت می‌شود که مالکیت کالاها مزبور به خریدار منتقل شده باشد، اما به دلیل مشکل بودن تعیین زمان دقیق انتقال مالکیت، عملاً خرید، زمانی در حسابها ثبت می‌شود که کالا توسط خریدار دریافت گردد. لذا در پایان سال مالی مالکیت کالاها در راه باید مشخص شود تا آن دسته از کالاها که مالکیتشان انتقال یافته در خرید دوره جاری منظور شوند.

۲- کالاها امانی نزد دیگران: گاهی واحدهای تجاری به منظور بازاریابی و فروش برخی از محصولات خاص، از طرح کالاها امانی استفاده می‌کنند. در این روش آمر کالاها را برای حق‌العامل کار ارسال می‌کند. حق‌العامل کار

بدون تقبل هیچگونه تعهدی به جز حفاظت و مراقبت‌های معمول تا زمان فروش، کالا را نزد خود نگهداری می‌کند که البته تملک آن با آمر است. لذا از این نظر هیچگونه ثبت حسابداری از جانب حق العمل‌کار به منظور دریافت کالاهای امانی صورت نمی‌گیرد.

اندازه‌گیری مقادیر موجودیها

مقادیر موجودیهای مواد و کالا را می‌توان به طرق زیر تعیین کرد:

۱- سیستم ثبت ادواری: در این سیستم، موجودیهای مواد و کالا تنها در پایان دوره مالی شمارش، توزین یا به طرق دیگری اندازه‌گیری می‌شوند. بنابر این هنگامی که از سیستم ثبت ادواری استفاده می‌شود اطلاعات مربوط به موجودیهای کالا در هر مقطع زمانی به آسانی در دسترس نبوده و قابل بررسی نیز نخواهد بود.

۲- سیستم ثبت دائمی موجودیهای مواد و کالا: به منظور نیل به مقاصد کنترلی، اکثر واحدهای تجاری تمایل دارند که بطور مستمر میزان موجودیهای کالا آگاهی داشته باشند. بنابر این، برای انواع موجودیهای مواد و کالا یک حساب کنترل در دفتر کل و مدارک تفصیلی برای هر یک از اقلام موجودی به منظور ثبت واردها و صادره‌ها، هم برحسب مقدار و هم برحسب مبلغ نگهداری می‌شود. در این سیستم، از نظرتئوری شاید شمارش موجودیها ضروری نباشد، اما به منظور تعدیل و اصلاح مدارک موجودیها و حصول اطمینان از موجودیت آنها، شمارش عینی انجام می‌گیرد.

ارزشیابی موجودیهای مواد و کالا

اقلام موجودیهای کالا و مواد، طبق اصل بهای تمام شده تاریخی، در تاریخ خرید به بهای تمام شده در حسابها اندازه‌گیری و ثبت می‌شوند. در حسابداری موجودیها، بهای تمام شده عبارت است از مجموع هزینه‌ها و مخارجی که به‌طور مستقیم یا غیر مستقیم برای فراهم کردن شرایط و موقعیت کالا برای فروش یا استفاده لازم است. به همین ترتیب و به منظور رعایت اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد، بهای تمام شده کالاهای فروش رفته در تاریخ فروش با درآمدهای حاصل از فروش مطابقت داده می‌شود.

اگر ارزش موجودیهای کالا به هر دلیل به مبلغی کمتر از بهای تمام شده کاهش یابد (مانند نابایی، تغییر سطح نسبی قیمتها، آسیب دیدگی) و برآورد شود که این کاهش موقتی نیست، ارزش موجودیهای کالا به منظور انعکاس این زیان باید کاهش داده شود.

انحراف از اصل بهای تمام شده

قاعده کلی این است که هنگامی که قابلیت آتی دارایی (توانایی ایجاد درآمد) کمتر از بهای تمام شده آنها باشد، عدول از اصل بهای تمام شده جایز شمرده شده است و مبلغ کاهش باید به عنوان زیان دوره جاری شناسایی شود. استثنائات مزبور (انحراف از اصل بهای تمام شده) به شرح زیر می‌باشد:

۱- اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار: در این روش قیمت بازار به معنای ارزش جاری جایگزینی، اعم از خرید یا تولید مجدد است. روش بکارگیری قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار این است که ابتدا قیمت بازار تعیین و سپس با بهای تمام شده مقایسه می‌شود. اگر بهای تمام شده کمتر از قیمت بازار باشد، بهای تمام شده تعیین می‌شود و چنانچه قیمت بازار کمتر از بهای تمام شده باشد، در این حالت قیمت بازار انتخاب می‌شود مشروط بر آنکه از حد بالا بیشتر و از حد پایین کمتر نباشد. حد بالا عبارت است از قیمت فروش برآوردی پس از کسر هزینه‌های تکمیل و فروش که همان ارزش خالص بازیافتنی است. حد پایین عبارت است از مبلغ حد بالا پس از کسر سود متعارف. اگر قیمت بازار بیشتر از حد بالا باشد، مبلغ حد بالا و اگر از حد پایین کمتر باشد، مبلغ حد پایین به عنوان مبلغ اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار انتخاب می‌شود.

۲- ارزش جایگزینی و ارزش خالص بازیافتنی: گروه‌های خاصی از موجودیها معمولاً شامل اقلامی است که به دلیل آسیب دیدگی، فرسودگی و فاسد شدن یا تملک دوباره، وضعیت و شرایط کالاهای نو را برای فروش ندارند. بنابر این، این گونه اقلام موجودی را باید با توجه به وضعیت فعلی آنها به نحو مناسب ارزشیابی کرد. روشهای مناسب، روش ارزش جایگزینی یا ارزش خالص بازیافتنی می‌باشند. در اغلب موارد، تعیین دقیق و معقول ارزش جایگزینی کالاهای خسارت دیده ممکن نیست، در این حالت ارزش خالص بازیافتنی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۳- ارزش نسبی فروش: هنگامی که دو یا چند نوع موجودی کالای متفاوت به طور یکجا به مبلغ مشخصی خریداری می‌شود و از لحاظ حسابداری لازم است بهای تمام شده جداگانه‌ای برای هر یک از اقلام تعیین شود، از روش ارزش نسبی فروش استفاده می‌شود. در این روش جمع بهای تمام شده کالاهای خریداری شده بر مبنای ارزش نسبی فروش هر نوع کالا، تسهیم به نسبت می‌شود، تا بهای تمام شده هر نوع از کالاهای خریداری شده بدست آید.

بخش دوم - روشهای جریان هزینه موجودیهای مواد و کالا
و تطابق هزینه‌ها با درآمد

از آنجا که عملیات یک واحد تجاری تداوم دارد، بنابر این خریدها و فروشهای آن نیز متعدد و مداوم است. از دیدگاه حسابداری، لازم است مشخص شود که موجودیها و کالاهای فروش رفته از کدام اقلام و کدام خریدها

می‌باشند، تا فرآیند تطابق هزینه با درآمد به درستی اجرا شود. معمولاً بنا به دلایل عملی انجام این خواسته دشوار است ولی به خاطر تحقق اهداف گزارشگری مالی، حسابداران باید یکی از روشهای معمول در تعیین بهای تمام شده را که مبتنی بر مفروضات جریان هزینه موجودیهاست انتخاب و به طور یکنواخت به کارگیرند. عمده‌ترین فرضیه‌های مربوط به جریان هزینه عبارتند از شناسایی ویژه، قیمت میانگین، اولین صادره از اولین صادره، اولین صادره از آخرین صادره. نکته اساسی و مهم آن است که فرض جریان هزینه ضرورتاً مستلزم انطباق با جریان فیزیکی کالا نیست.

۱- روش شناسایی ویژه: این روش، هرگونه موجودی کالا را به عنوان مقادیر باقیمانده از خریدهای خاص شناسایی کرده و بهای تمام شده هر یک از اقلام را طبق صورتحسابهای مربوط بطور جداگانه تعیین می‌کند. این روش در مواردی که بتوان خریدهای مختلف را بطور عینی از یکدیگر تفکیک کرد استفاده می‌شود. از طرف دیگر، این روش مناسب آن نوع واحدهای تجاری است که تعداد معدودی کالاهای گران قیمت جهت فروش در اختیار دارند. یکی از عمده‌ترین معایب این روش، امکان تحریف سود می‌باشد. زیرا مدیریت قادر خواهد بود با انتخاب قیمت‌های مورد نظر خود جهت محاسبه بهای تمام شده کالاهای فروش رفته، نوسانات با اهمیتی را در سود ایجاد کند.

۲- روش قیمت میانگین: روش قیمت میانگین بر این مفهوم مبتنی است که بهای تمام شده موجودیها در پایان دوره و بهای تمام شده کالاهای فروش رفته طی دوره باید تا حد زیادی معرف مخارج واقع شده طی دوره باشد. مفهوم قیمت میانگین به سیستم مورد استفاده برای ثبت موجودیهای کالا، یعنی ادواری و دائمی بستگی دارد.

۱-۲- قیمت میانگین موزون: این روش در مواردی که از سیستم ثبت ادواری استفاده می‌شود، کاربرد دارد. این روش بر این فرض استوار است که کلیه کالاها در هم آمیخته می‌شوند و هیچ گروه خاصی از آنها تماماً در موجودیها باقی نمی‌ماند. بنابر این، قیمت میانگین موزون یک واحد در پایان دوره، از تقسیم جمع بهای تمام شده کالاهای آماده برای فروش به تعداد کالاهای آماده برای فروش به دست می‌آید.

۲-۲- قیمت میانگین متحرک: این روش در سیستم ثبت دائمی کاربرد دارد. در روش قیمت میانگین متحرک، پس از هر بار خرید، میانگین جدید محاسبه می‌شود.

بنابر این، هنگامیکه کالایی به فروش می‌رسد یا مصرف می‌شود در همان زمان به قیمت میانگین متحرک ارزشیابی می‌شود. موجودیهای پایان دوره بر مبنای آخرین قیمت میانگین متحرک قیمت‌گذاری می‌شوند.

۳- روش اولین صادره از اولین وارده: در این روش فرض می‌شود جریان هزینه مبتنی بر این است که قدیمی‌ترین کالاهای موجود، قبل از سایر کالاها به فروش رفته یا به مصرف می‌رسد. استفاده از این روش باعث می‌شود تا بهای تمام‌شده موجودیهای کالا به ارزشهای جاری بازار که برای جایگزینی موجودیهای کالا نیز بازپرداخت می‌شود، نزدیکتر شود. روش اولین صادره از اولین وارده را می‌توان بدون پیچیدگی هم در سیستم ثبت ادواری و هم در سیستم ثبت دائمی موجودیهای کالا بکار گرفت.

۴- روش اولین صادره از آخرین وارده: در این روش، فرض می‌شود جریان هزینه به گونه‌ای است که جدیدترین کالاهای خریداری شده قبل از سایر کالاها به فروش رفته یا به مصرف می‌رسد. بنابر این، آخرین مخارج رابطه بسیار نزدیکی با درآمدهای جاری دارند و اعمال روش اولین صادره از آخرین وارده باعث تطابق مناسب هزینه‌ها با درآمد می‌شود. ولی در این روش، موجودیهای کالا در ترانزنامه به قدیمی‌ترین قیمت‌ها ارائه می‌شود.

آنچه بیان شد، مهم‌ترین روشهای جریان هزینه می‌باشد. روشهای دیگری نیز وجود دارد که کمتر مورد استفاده قرار می‌گیرد مانند روش اولین صادره از وارده آتی، بهای تمام‌شده آخرین خرید، روش موجودی پایه.

بخش سوم - روشهای ویژه ارزشیابی موجودیها

گاهی ارزش موجودیها از طریق برآورد تعیین می‌شود زیرا ارزشیابی موجودیها به بهای تمام شده امکان دارد غیر ممکن و یا مستلزم صرف هزینه هنگفتی باشد. به عنوان نمونه واحدهای خرده فروشی، روشهای برآوردی پذیرفته شده‌ای را برای تبدیل ارزشهای خرده فروشی موجودیها به مبنای بهای تمام شده بکار می‌برند.

روش سود ناخالص: در این روش بدون استفاده از شمارش عینی کالاها، برآورد ارزش موجودیها بکار می‌رود. روش سود ناخالص بر این فرض مبتنی است که نسبت سود ناخالص به فروش از یک دوره به دوره بعد تقریباً ثابت است. برآورد ارزش موجودیهای پایان دوره از طریق سود ناخالص مستلزم انجام مراحل زیر است:

- ۱- برآورد نرخ سود ناخالص
- ۲- محاسبه جمع بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
- ۳- محاسبه سود ناخالص برآوردی از طریق ضرب کردن مبلغ فروش در نرخ سود ناخالص
- ۴- محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته از طریق کسر کردن سود ناخالص فروش
- ۵- محاسبه موجودیهای کالا در پایان دوره از طریق کسر کردن بهای تمام شده کالای فروش رفته از بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش.

روش سود ناخالص معمولاً به منظور نیل به مقاصد گزارشگری مالی خارجی یعنی تهیه صورتهای مالی اساسی در پایان سال مالی، جزء روشهای پذیرفته شده محسوب نمی‌شود. زیرا این روش تنها یک برآورد است ولی غالباً برای تهیه صورتهای مالی میان دوره‌ای بکار می‌رود.

روش قیمت‌های خرده فروشی: این روش ارزشیابی، روش تعیین مقدار موجودیها نیست بلکه تنها بر مبالغ ریالی تکیه دارد. روش مزبور توسط فروشگاههای خرده فروشی، خصوصاً فروشگاههای بزرگ و زنجیره‌ای که دارای اقلام متنوعند بکار گرفته می‌شود. در این روش با استفاده از قیمت‌های خرده فروشی نرخ بکار برده می‌شود که مبتنی بر

مناسبات بین‌بهای تمام شده و قیمت خرده‌فروشی برای دوره جاری است. در این روش، ابتدا اطلاعات مربوط به ارزش خرده‌فروشی و بهای تمام شده موجودیها که به منظور محاسبه نسبت بهای تمام شده به قیمت فروش بر مبنای دفاتر و مدارک تهیه‌گردیده است، توأم‌آمورد استفاده قرار گرفته، سپس موجودیهای پایان دوره به قیمت خرده‌فروشی محاسبه شده و در نهایت با استفاده از نسبت بهای تمام شده، قیمت خرده‌فروشی موجودیهای کالا به بهای تمام شده تبدیل می‌شود. این روش، با توجه به مفروضات متفاوت جریان هزینه به منظور برآورد بهای تمام شده موجودیهای پایان دوره به طرق مختلف بکار برده می‌شود.

بخش چهارم - کنترل موجودیهای مواد و کالا

موجودیهای مواد و کالا بخش نسبتاً بزرگی از داراییهای جاری یک واحد تجاری را تشکیل می‌دهند. بنابراین، حفظ تعادل در میزان موجودیها نیاز به برنامه‌ریزی و کنترل دقیق دارد. نگهداری موجودیهای مازاد بر میزان مورد نیاز موجب افزایش هزینه‌های نگهداری موجودیهای مواد و کالا می‌شود. از طرف دیگر، کمبود یا فقدان مواد و کالا ممکن است موجب ایجاد وقفه در تولید، افزایش هزینه‌های آماده‌سازی ماشین‌آلات و افزایش هزینه‌های سفارش مواد شود.

اصول کلی کنترل موجودیها

- سیستم کنترل موجودیها صرفنظر از اندازه واحد تجاری تابع یک چرخه اصلی مشخص، به شرح زیر است:
- ۱- هیچ یک از قسمتهای واحد تجاری نباید بدون اطلاع و اجازه دایره خرید اقدام به خرید یا ایجاد تعهد خرید برای واحد تجاری نمایند.
 - ۲- انبار باید از قبول کالاهایی که قبلاً سفارش نشده یا منطبق با مشخصات سفارش خرید نیست خودداری کند.
 - ۳- بهای کالاهای خریداری شده باید پس از حصول اطمینان از دریافت کالای مربوط توسط واحد تجاری و براساس نرخ و مبالغ توافق شده قبلی پرداخت شود.
 - ۴- کنترل‌های کافی نسبت به مقادیر کالاهایی که در انبار نگهداری می‌شوند از طریق سیستمهای مناسب انبارداری اعمال شود.
 - ۵- مقادیر اقلامی که توسط قسمتهای مختلف واحد تجاری مصرف می‌شوند، پیوسته کنترل شود.
 - ۶- تعادل مناسبی بین میزان سرمایه‌گذاری در موجودیها و هزینه‌های سفارش کالا، نگهداری موجودیها و زیانهای ناشی از توقف تولید یا از دست دادن فرصتهای فروش در نتیجه کمبود موجودیهای مواد و کالا وجود داشته باشد.

حفاظت از موجودیها

- بی‌شک حفاظت از موجودیهای مواد و کالا بر عهده واحد تجاری است. بنابراین واحد تجاری می‌تواند برای حفاظت از موجودیهای خود از طریق تدوین و اجرای مقررات لازم در مورد انبارها و بررسی مستمر عملیات انبار، اقدامات پیشگیری را به عمل آورد که برخی از آنها به شرح زیر است:
- ۱- ممنوعیت یا محدودیت در ورود و دسترسی افراد غیر مجاز به محدوده انبارها.
 - ۲- قفل کردن انبارها در ساعات غیر کاری.
 - ۳- شمارش، توزین یا اندازه‌گیری تمامی اقلام دریافت شده و کنترل دقیق آنها با سفارشات خرید یا سایر مدارک که هنگام دریافت کالا در دسترس می‌باشد.
 - ۴- وجود درخواست کالا نسبت به کلیه اقلامی که باید از انبار خارج شود.
 - ۵- کنترل و شمارش ادواری موجودیها و مطابقت با مدارک مربوط.
 - ۶- بررسی مصارف غیرعادی، کسریهای احتمالی و مصارف تایید نشده.
 - ۷- کنترل ادواری برگهای درخواست کالا از انبار از لحاظ معتبر بودن امضاهای مجاز برای دریافت از انبار.

سازمان و محل انبار

به طور کلی می‌توان انبارها را از لحاظ سازمانی به دو نوع تقسیم کرد:

۱- انبارهای مرکزی

۲- انبارهای فرعی

محل انبارها طوری باید انتخاب شود، که حداکثر کارایی و سرعت عمل را ممکن سازد. در کارخانه‌های بزرگ که تعداد دوابر زیاد است، انبارها را نمی‌توان در محلهایی قرارداد که به کلیه دوابر مصرف کننده نزدیک باشد تا تحویل مواد به آسانی میسر شود. به همین دلیل در این گونه موارد ایجاد انبارهای فرعی مناسب است.

طبقه‌بندی و کدگذاری موجودیها

در واحدهای تجاری بزرگ که تعداد و تنوع اقلام کالاهای مصرفی زیاد است معمولاً برای هر یک از اقلام انبار، یک شماره رمز با علامت اختصاری (کد) تعیین می‌شود. این روش کمک می‌کند تا کار کلیه اشخاصی که با انبار سرو کار دارند سریعتر و دقیق‌تر صورت گیرد. هر سیستم طبقه‌بندی و کدگذاری باید دارای خصوصیات زیر باشد:

- ۱- قابلیت بسط: این بدان معناست که در تعیین علامت اختصاری (کدگذاری) باید جاهای خالی برای ثبت اقلام جدید در هر طبقه را پیش‌بینی کند.

- ۲- دقت: برای هر نوع کالا تنها يك علامت اختصاري وجود داشته باشد و بالعكس.
- ۳- اختصار: علامت اختصاري انتخابي باید با بكارگيري حداقل اعداد، نام و خصوصيات کالا را به نحو مناسب بيان کند.
- ۴- مناسبیت و راحتی: علامت اختصاري انتخابي باید از نظر تعيين و کاربرد آسان باشد.
- ۵- مفهوم داشتن: در صورت امکان علامت اختصاري انتخابي باید بيانگر برخي از ویژگیهاي اقلام باشد.
- ۶- کاربري: علامت اختصاري انتخابي باید از نظر بكارگيري در سیستمهاي مکانيزه پردازش اطلاعات و سیستمهاي غيرمکانيزه مناسب و عملي باشد.*

۱- این کتاب با همکاری آقای سيدحسن ابوترابي کارشناس دفتر مطالعات مالي و حسابداري مدیریت تلخیص شده است.