

مختلفة من مؤسسة إلى أخرى، مثال ذلك أن عمارة شيدتها مؤسسة بعث عقاري وخصصتها للبيع تعالج باعتبارها عنصرا من المخزونات في حين أن المؤسسة التي اشترت العمارة لإيواء مصالحها تعالجها باعتبارها أصلا ثابتا.

07 - إن سحب عنصر من عناصر الأصول الثابتة سواء كان قابلا للاستهلاك أم لا من الخدمة الفعلية لبيعه لا يستلزم بالضرورة أن يوجب في المخزونات في صورة ما إذا كان الهدف من امتلاكه منذ البداية هو استخدامه بصفة دائمة .

08 - ويمكن لمواد أولية وقابلة للاستهلاك تم شراؤها لاستعمالها في عملية الإنتاج أن تستخدم أيضا أو تستهلك لتحقيق عنصر من عناصر الأصول أو في أنشطة أخرى غير مرتبطة مباشرة بالإنتاج. وإذا كانت هذه المواد تمثل نسبة لا أهمية لها فيما يخص المواد المستعملة في عملية الإنتاج فإن ذلك لا يبرر البتة معالجتها وتصنيفها بصفة مستقلة.

09 - فقطع الخيار التي يمكن أن تستخدم بطرق متنوعة تمثل مخزونات. في المقابل تعتبر أصلا ثابتا قطع غير خاصة تستعمل أساسا لأصول ثابتة لا يمكن تعريض أحدها بالآخر (انظر معيار المحاسبة " الأصول الثابتة المادية ").

تقييم المخزونات

10 - ينبغي أن تقيم المخزونات حسب التكلفة التاريخية أو حسب قيمة التحقق الصافية إذا كانت أقل من هذه التكلفة.

عناصر تكلفة المخزونات

11 - توافق التكلفة التاريخية للمخزونات تكلفة الإقتناء فيما يخص العناصر المشتراة وتكلفة الإنتاج فيما يتعلق بالعناصر المنتجة وتتضمن مجموعة التكاليف التي تم تحملها لوضع المخزونات في المكان وفي الحالة الموجودة عليهما.

تكلفة الإقتناء

12 - تتضمن تكلفة إقتناء المخزونات سعر الشراء والمعاليم الدبوانية الموظفة عند التوريد والأداءات التي لا تستردها المؤسسة ومصارييف النقل ومصارييف التأمين المرتبطة بالنقل وبالإستلام وغيرها من التكاليف المرتبطة مباشرة باقتناء العناصر المشتراة.

13 - تطرح جميع التخفيضات التجارية والعناصر المشابهة لها من تكلفة الإقتناء وذلك باستثناء المنح المرتبطة بالمواد المخزونة (انظر معيار المحاسبة " المنح العمومية ") .

14 - يمكن أن تتضمن تكاليف الإقتناء فوارق الصرف المترتبة مباشرة عن إقتناء حديث للمخزونات التي توفتر بالعملة الأجنبية وذلك في حدود ما تسمح به أحكام معيار المحاسبة « عمليات بالعملة الأجنبية » وبمناسبة تخفيض هام في قيمة الأوراق النقدية .

تكلفة الإنتاج

15 - تتضمن تكلفة إنتاج المخزونات تكلفة إقتناء المواد المستهلكة عند الإنتاج والقسط الصحيح من التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة للإنتاج التي يمكن أن تتصل بصفة معقولة بالإنتاج .

16 - وتحتوي التكاليف المباشرة وغير المباشرة للإنتاج على تكاليف اليد العاملة المباشرة واليد العاملة غير المباشرة والاستهلاكات وصيانة المباني والتجهيزات الصناعية ومصارييف التصرف في الإنتاج وإدارته.

وينبغي تحليل هذه التكاليف لتحديد القسط الصحيح الذي يمكن اعتباره مساهما في إعادة المخزونات إلى المكان والحالة الموجودة عليهما .

17 - عندما يكون المستوى الحقيقي للإنتاج دون القدرة العادية على الإنتاج فإن المصارييف العامة القارة للإنتاج مثل أعباء استهلاك المباني والتجهيزات الصناعية ومصارييف التصرف وإدارة الإنتاج تنسب إلى تكلفة الإنتاج في حدود القدرة الحقيقية والقدرة العادية للإنتاج . وتسجل المصارييف العامة القارة للإنتاج غير المنسوبة إلى تكلفة الإنتاج في أعباء الفترة المحاسبية التي تم تحملها خلالها .

وتوافق القدرة العادية للإنتاج مستوى الإنتاج الإسمي الذي تطرح منه خسارة القدرة الناتجة عن الفترات العادية للعطل والتوقف عن العمل وأنشطة الصيانة التي تم تخطيطها .

18 - لا يرفع من مبلغ المصارييف العامة القارة المنسوبة إلى كل وحدة منتجة تبعا لتخفيض في الإنتاج أو في قدرة غير مستعملة. وتسجل المصارييف

معييار المحاسبة المتعلق بالمخزونات (م م 04)

الهدف

01 - عندما يتطلب نشاط المؤسسة امتلاك مخزونات فإن هذه المخزونات تمثل عموما جزءا هاما من أصولها. ولذا فمن الضروري أن يتم التعبير عنها بشكل صحيح في القوائم المالية نظرا لتأثيرها العميق على الوضعية المالية وعلى قياس نتائج فترة معينة .

02 - يحدد الإطار المرجعي للمحاسبة إتفاق مقابلة الأعباء والإيرادات كما يلي : « حين تقيد الإيرادات محاسبيا أثناء سنة محاسبية فإنه يجب تحديد جميع الأعباء التي ساهمت في تحقيق هذه الإيرادات وربطها بهذه السنة المحاسبية » .

03 - وإعتامادا على هذا الإتفاق المحاسبي فإن تحديد مبلغ تكلفة المخزونات يؤدي إلى تحديد عناصر الأعباء المرتبطة بتلك المخزونات وذلك بغية الوصول إلى قياس ملائم لنتيجة السنة المحاسبية.

مجال التطبيق

04 - ينبغي أن يطبق هذا المعيار بتقسيم وتقييد وعرض المخزونات محاسبيا في القوائم المالية فيما عدا :

أ - مخزونات أشغال في طور الإنجاز متصلة بعقود بناء بما في ذلك عقود إسداء الخدمات المرتبطة بها مباشرة .

ب - الأدوات المالية

ج - مخزونات المعادن في الصناعات المنجمية ومخزونات الماشية والمنتوجات الفلاحية والغابية المدرجة في القوائم المالية للمنتجين الخاضعة لمعايير محاسبية خاصة.

مفاهيم

05 - للمصطلحات الآتي ذكرها في هذا المعيار الدلالات التالية :

المخزونات هي عناصر الأصول :

أ - التي تمت حيازتها بغية بيعها أثناء الإستغلال العادي

ب - أو خلال عملية الإنتاج الجارية لبيع من هذا القبيل

ج - أو في شكل مواد أو لوازم يجب أن تستهلك خلال عملية الإنتاج أو إسداء الخدمات .

التكلفة التاريخية هي مبلغ السيولة المدفوع أو ما يعادلها أو القيمة الصحيحة لكل مقابل آخر تم تقديمه أو كان يجب أن يقدم لامتلاك مادة معينة لحظة إقتنائها أو إنتاجها.

قيمة التحقق الصافية هي سعر البيع القابل للتحقيق في ظروف بيع عادية مع طرح التكاليف التي تعد ضرورية لإتمام المادة و تحقيق البيع.

تكلفة الإستبدال هي المبلغ الذي يكون من الضروري تقديمه لاقتناء مادة ما أو إعادة إنتاجها.

عناصر مكونات المخزونات

06 - المقياس المميز الأساسي لمعرفة عنصر من المخزونات هو وجهته واستعماله بالمقارنة مع النشاط العادي للمؤسسة لا بالمقارنة مع طبيعته. وعلى هذا النحو فإن العنصر نفسه من عناصر المخزونات يمكن أن يعالج بطريقة

العامة غير المخصصة في أعباء الفترة التي تم تحملها خلالها. وخلال فترات الانتاج المرتفعة بصفة غير عادية يطرح مبلغ المصاريف العامة القارة المنسوبة إلى كل وحدة منتجة بحيث لا تقاس المخزونات قياسا يفوق تكلفتها.

19 - لا تدرج في تكلفة الانتاج قيمة المواد الأولية المبردة بصفة غير عادية واليد العاملة أو النفقات الأخرى الضائعة التي لم يقع تحملها لإعادة المخزونات إلى المكان والحالة الموجودة عليهما.

20 - يمكن أن تؤدي عملية إنتاج إلى إنتاج متزامن لأكثر من منتج. وعلى سبيل المثال يمكن أن نذكر حالة إنتاج مواد مترابطة أو حالة وجود منتج أساسي ومنتج فرعي. وعندما لا تكون تكاليف تحويل كل منتج غير قابلة للتحديد بصفة منفصلة فإنه يتم توزيعها على المنتجات على أساس منطقي ومتناسق. ويمكن أن يقوم هذا التوزيع مثلا على قيمة البيع النسبية لكل منتج سواء في مرحلة الانتاج عندما تصبح المنتجات قابلة للتحديد أو عند إتمام عملية الانتاج. وجل المنتجات الفرعية بحكم طبيعتها ليست ذات أهمية تذكر. وفي مثل هذه الحالة فإن المنتجات الفرعية تقاس عادة بحسب القيمة الصافية القابلة للتحقيق التي يقع طرحها من تكلفة المنتج الأساسي. وبناءا على ذلك لا تكون القيمة المحاسبية للمنتج الأساسي مختلفة اختلافا هاما عن تكلفته.

21 - لا تدخل مصاريف التوزيع في تكلفة الانتاج لكن يمكن تضمين المصاريف المخصصة للبحث والتطوير المتصلة بطبيبات خاصة في تكلفة الانتاج.

22 - لا تحسب المصاريف العامة الإدارية في تكلفة الإنتاج لأنها لا تساهم بصفة مباشرة في وضع المخزونات في المكان والحالة الموجودة عليهما.

23 - ينبغي أخذ المصاريف المالية بعين الاعتبار عند تحديد تكلفة الاقتناء أو تكلفة إنتاج المخزونات عندما تكون هذه المصاريف مرتبطة بقروض مؤلت دورات تمويين أو تخزين أو إنتاج تتجاوز 12 شهرا وذلك طبقا لاحكام معيار المحاسبة "تكلفة الاقتراض".

تكلفة المخزونات في الأنشطة المتعلقة بإسداء الخدمات

24 - تتضمن تكلفة مخزونات من يقدم خدمات تكلفة اليد العاملة والمصاريف الأخرى للأعوان المخصصة بصفة مباشرة لتقديم خدمة بما في ذلك الموظفين المكفون بالتأطير والمصاريف العامة المرتبطة بهم. أما التكاليف المتعلقة بالمبيعات وبالموظفين الإداريين العاملين فلا تعتبر تكلفة مخزونات.

صيغ تقسيم المخزونات

25 - تقيم عناصر المخزونات القابلة للتعريف حسب تكلفتها الفردية ويجب أن تحدد تكلفة عناصر المخزونات التي يعوض بعضها البعض بالاعتماد على طريقة متوسط التكلفة المرجح أو بالاعتماد على طريقة الداخل أو لا خارج أو وفق الطريقة المثلى التي تمكن من ربط الأعباء والداخل.

26 - يتم ضبط التكاليف الفردية لعناصر المخزونات غير القابلة للتعويض بصفة عادية والمنتجات المصنعة والخدمات التي تم رصدها لمشاريع خاصة فصلا بفصل أو صنفا بصنف. وفي هذه الحالة تطبق طريقة التكلفة الفردية التي تؤدي إلى تحديد التكاليف الخصوصية المنسوبة إلى العناصر أو أصناف العناصر الموجودة في المخزون.

27 - وتؤدي طريقة متوسط التكلفة المرجح إلى تحديد تكلفة المخزونات باعتبارها المعدل المرجح لتكلفة العناصر الموجودة في بداية الفترة المحاسبية وتكلفة العناصر المشتراة أو المنتجة أثناء الفترة. ويحتسب متوسط التكلفة المرجح عادة عند كل استلام جديد. ويمكن أن يحتسب مرة واحدة عند نهاية السنة المحاسبية أو دوريا أثناء السنة وفق الظروف الخاصة للمؤسسة.

28 - تؤدي طريقة الداخل أو لا خارج أو لا إلى تخصيص تكلفة أقدم العناصر الموجودة في المخزون ضمن عناصر المخزونات التي تم بيعها أو استهلاكها. وبناءا على ذلك توافق تكلفة المخزونات عند ختم السنة المحاسبية تكلفة أحدث السلع التي تم شراؤها أو انتاجها.

التقييد المحاسبي للمخزونات

29 - توجد طريقتان لتقييد تدفق الداخل والخارج من المخزونات : طريقة الجرد الدائم وطريقة الجرد بالتناوب .

30 - عند اعتماد طريقة الجرد الدائم تقيد المنتجات المشتراة أو المصنعة في حساب المخزون لحظة اقتنائها أو إنتاجها. ويمثل خروجها لاستعمالها في الإنتاج أو لبيعها عبا من أعباء السنة المحاسبية وتقيد بالتالي في قائمة النتائج .

31 - وفي طريقة الجرد بالتناوب تعتبر كل المشتريات مؤقتا أعباء للسنة المحاسبية فيما تحدد المخزونات بطريقة غير محاسبية عند تاريخ ضبط الوضعية المحاسبية وتدوّن في حسابات هذه الوضعية وحسابات النتائج وبذلك توافق المخزونات الأعباء المقيدة سابقا وغير المستهلكة عند تاريخ ضبط الوضعية المحاسبية.

32 - إن التقييد المحاسبي لتدفقات الداخل والخارج من المخزونات حسب طريقة الجرد الدائم هي الأكثر ملاءمة لأنها تسمح بإقامة علاقة توافق مباشرة بين تكاليف المخزونات التي تم بيعها والداخل التابعة لها. كما أنها تسمح بالمتابعة المحاسبية للمخزونات وتسهل الضبط السريع للوضعيات المحاسبية الدورية.

33 - و ينبغي أن تخضع المخزونات لجرد مادي مرة على الأقل في السنة وذلك مهما كانت طريقة التقييد المحاسبي المعتمدة.

وعندما تستعمل طريقة الجرد الدائم فإن الجرد المادي يعوض المخزون المحاسبي ويقيد الفارق في قائمة النتائج .

تحديد قيمة التحقيق الصافية

34 - ينبغي أن تحدد قيمة التحقيق الصافية للمخزونات على أساس الفرضية الأكثر واقعية للقيمة المحتملة لتحقيق المخزونات في ظروف البيع العادية . كما تؤخذ بعين الاعتبار المعطيات المعروفة بعد ختم السنة المحاسبية بما أن هذه المعطيات تؤكد الظروف القائمة عند ختم السنة المحاسبية.

35 - وتمثل عموما قيمة السوق المعروفة عند ختم السنة المحاسبية قياسا مناسبيا للقيمة المحتملة لتحقيق عناصر المخزونات المعدة للبيع (سلك ومنتجات تامة الصنع ومنتجات في طور الإنتاج). غير أن السعر المنصوص عليه في العقد هو أكثر ملاءمة بالنسبة إلى المخزونات التي تمت حيازتها للإيفاء بعقود بيع بآئة .

36 - وعندما يبلغ تدهور أسعار المواد الأولية أو المواد القابلة للاستهلاك حدا تفوق فيه تكلفة المنتجات تامة الصنع قيمة التحقيق الصافية يتم اللجوء إلى تقييم المواد الأولية والمواد القابلة للاستهلاك المعدة لاستعمالها في الإنتاج حسب قيمة التحقيق الصافية. وتمثل تكلفة الاستبدال عموما قياسا ملائما لقيمة التحقيق الصافية للمواد الأولية والمواد القابلة للاستهلاك .

37 - ويتم تقدير قيمة التحقيق الصافية لكل نوع من أنواع العناصر المخزونة أو حسب العناصر المجموعة بطريقة أخرى، كلما مكنت معالجتها بصفة مجمعة، من أن تعكس على نحو أفضل نتيجة الفترة المحاسبية، مثلا عندما يتم القيام ببيع العناصر المجموعة بصفة متزامنة.

38 - وعندما تكون المنتجات مدعمة أو تستفيد من نظام تعويض عند البيع فإن قيمة التحقيق الصافية تتضمن قيمة الدعم أو التعويض إذا :

أ - ثبت يقينا الحصول على الدعم أو التعويض

ب - أمكن للمؤسسة أن تستجيب لشروط إسناد الدعم أو التعويض.

39 - ينبغي أن يفرض تقييم المخزونات حسب قيمة التحقيق الصافية إلى تسجيل نقص القيمة أو الخسارة المحتملة في المخزونات التي هي في حوزة المؤسسة في أعباء السنة المحاسبية التي وقع أثناءها نقص القيمة أو الخسارة.

40 - وينبغي أيضا تحديد الخسائر المحتملة المتعلقة بالتعهدات الفعلية لشراء عناصر قابلة للتخزين وتسجيلها في أعباء السنة المحاسبية إذا ما بينت عقود البيع المبرمة أو ظروف أخرى أن بيع هذه العناصر سيتم بشروط لا تمكن من تغطية تلك الخسائر.

اعتبارات خاصة

41 - قد يكون من المناسب فيما يتعلق بالأنشطة التجارية، تقييم المخزونات حسب قيمة التحقيق الصافية منقوصة من هامش الربح العادي.

أما بالنسبة للأنشطة الأخرى وعند استحالة تحديد تكلفة المخزونات طبقا للمفردة 11 فإن المخزونات تقيم :

أ - إما حسب تكلفة اقتناء أو إنتاج المواد المعادلة المسجلة أو المقدرة عند أقرب تاريخ الى تاريخ الإقتناء أو الإنتاج.

ب - وإما حسب قيمة التحقيق الصافية منقوصة من هامش الربح العادي .

42 - وتقيم المواد المتبقية وخصوصا الفضلات والمواد الثانوية حسب قيمة التحقيق الصافية بعد طرح تكلفة إنتاج المنتج الأساسي .

43 - يمكن أن تحدد تكاليف الاقتناء أو الإنتاج على أساس تكلفة قياسية باعتبار أن التكلفة الجمالية القياسية للمخزونات لا تختلف إختلافاً كبيراً عن التكلفة الكلية والحقيقية للمخزونات أثناء الفترة المعنية .

المعلومات المطلوبة

44 - ينبغي أن تبرز القوائم المالية :

أ - التكلفة الأصلية واحتياطي نقص القيمة والقيمة المحاسبية الصافية لكل صنف من أصناف المخزونات وهذا إذا استوجبت شروط قابلية الفهم ذلك
ب - تكلفة المخزونات المسجلة في أعباء السنة المحاسبية

ج - الطرق المستعملة في معالجة المخزونات المتضمنة للتقييم وعناصر التكلفة والتقسيم وتقييد المخزونات محاسبياً .

45 - ينبغي الإشارة إلى التغييرات في طرق معالجة المخزونات التي لها تأثير بالغ على نتيجة السنة المحاسبية الجارية أو على نتائج الفترات المحاسبية الموالية (انظر معيار المحاسبة : تعديلات محاسبية) .

تاريخ التطبيق

46 - يجري العمل بهذا المعيار على القوائم المالية المتعلقة بالسنوات المحاسبية المفتوحة ابتداء من غرة جانفي 1997 .