

معيار حسابات الدولة م ح د 10: المخزونات

الهدف

1. يهدف هذا المعيار إلى ضبط قواعد الإقرار بالمخزونات وقواعد تقييمها طبقاً لمبادئ المحاسبة الاستحقاقية. كما يتناول المعيار قواعد تقديم المخزونات ضمن القوائم المالية الفردية للدولة وكذلك المعلومات المطلوبة في شأنها ضمن الإيضاحات.

مجال التطبيق

2. يطبق هذا المعيار على المخزونات المقنتاة أو المنتجة من قبل الدولة والتي تشمل سيماً الأشكال التالية:
- المواد الأولية واللوازم،
 - التموينات القابلة للاستهلاك،
 - المنتجات تامة الصنع،
 - مواد في طور الصنع،
 - المنتجات الفلاحية،
 - الأشغال الجارية في إطار إسداء خدمات تكتسي في آن واحد الصبغة الفردية والتجارية،
 - المواد المحتفظ بها بنية البيع،
 - المخزونات المرتبطة بالنشاط السيادي للدولة،
 - المخزونات ذات الطابع الخاص،
 - الاحتياطات الاستراتيجية،
 - والمواد المخصصة للتوزيع المجاني أو بسعر رمزي.
3. لا يطبق هذا المعيار على الأشغال الجارية المتعلقة بالخدمات الواجب إسدائها مجاناً أو بسعر رمزي.

المفاهيم

4. للمصطلحات الآتي ذكرها في هذا المعيار الدلالات التالية:

المخزونات هي عناصر أصول:

(أ) في شكل مواد أولية أو لوازم بغاية استهلاكها خلال مسار إنتاج مواد أو خدمات،

(ب) في طور الإنتاج بغرض البيع أو التوزيع مجاناً أو بسعر رمزي، أو

(ت) محتفظ بها بغاية الاستهلاك أو البيع أو التوزيع مجاناً أو بسعر رمزي، في إطار أنشطة الدولة.

التموينات القابلة للاستهلاك هي المواد واللوازم المخصصة للاستهلاك منذ الاستعمال الأول أو سريعاً في إطار نشاط الدولة دون أن يتم دمجها ضمن تركيبة المنتجات المصنعة، على غرار مواد التنظيف أو اللوازم المكتبية. كما تشمل التموينات القابلة للاستهلاك قطع الغيار التي يمكن استخدامها بطرق متنوعة.

المنتجات الفلاحية هي المنتجات المتأتية من النشاط الفلاحي والتي تشمل:

- المحاصيل المتأتية من الأصول البيولوجية،

- والأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك والمخصصة للاستعمال الواحد مثل المواشي المخصصة لإنتاج اللحوم.

المواد المحتفظ بها بنية البيع تشمل المواد المتحصل عليها من قبل الدولة في إطار عمليات دون مقابل مباشر على غرار عمليات الحجز أو المصادرة. تحتفظ الدولة بهذه المواد بنية بيعها على حالها.

المخزونات المرتبطة بالنشاط السيادي للدولة تتضمن الطابع الجبائية والمطبوعات ذات قيمة إسمية مثل رخص الجولان ورخص الصيد، وغيرها من التموينات القابلة للاستهلاك على غرار مطبوعات بطاقات التعريف الوطنية وجوازات السفر.

المخزونات ذات الطابع الخاص تشمل مختلف العناصر التي تستجيب إلى تعريف المخزونات والتي تتعلق بالأمن والدفاع الوطني على غرار الذخائر.

الاحتياطات الاستراتيجية تتضمن مواد ذات طبيعة متنوعة مخصصة للاستخدام في مجابهة حالات الطوارئ أو الكوارث الطبيعية.

المواد المخصصة للتوزيع المجاني أو بسعر رمزي تشمل أساسا المواد واللوازم والمعدات المزمع توزيعها مجانا أو بسعر رمزي على غرار المطويات والإعانات العينية الموزعة في إطار الدور التعديلي للدولة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي.

العناصر القابلة لتعويض بعضها البعض هي عناصر لا يمكن تحديدها بشكل فردي عند تخزينها وهي عناصر متجانسة تماما.

العناصر غير القابلة لتعويض بعضها البعض هي عناصر يمكن تحديدها بشكل فردي.

قيمة التحقق الصافية هي سعر البيع المقدر تحقيقه في ظروف بيع عادية بعد طرح التكاليف المقدرة لإتمام إنتاج عناصر المخزونات والتكاليف المقدرة لضرورة إجراء عملية البيع أو المبادلة.

تكلفة الاستبدال هي التكلفة الأكثر اقتصادا والضرورية لتتمكن الدولة من استبدال عنصر المخزونات.

تستعمل المصطلحات المعروفة بالإطار المرجعي للمعلومة المالية لذوات القطاع العمومي وبمعايير حسابات الدولة الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى.

التمييز بين المخزونات والأصول الثابتة المادية والأعباء

5. المخزونات هي مواد مخصصة للاستعمال خلال مسار إنتاج مواد أو إسداء خدمات أو مواد مخصصة للاستهلاك أو للبيع أو للتوزيع. وخلافا للأصول الثابتة المادية، لا يتم تخصيص المخزونات من طرف الدولة لاستعمالها في نشاطها بصفة دائمة نظرا لوجهتها أو طبيعتها. وعليه فإن قطع الغيار الأساسية وقطع الاحتياط التي تنوي الدولة استخدامها لأكثر من فترة محاسبية، وكذلك قطع الغيار ومعدات الصيانة التي لا يمكن استعمالها إلا مع أصل ثابت مادي معين لا تعتبر مخزونات بل أصولا ثابتة مادية، وذلك على معنى معيار حسابات الدولة عدد 02 "الأصول الثابتة المادية".

6. خلافا للأعباء التي تمثل إما استهلاك الموارد تستعمل لصنع منتجات أو إسداء خدمات وإما التزاما بدفوعات لفائدة الغير، فإن المخزونات تمثل عناصر أصول. وتمثل مشتريات العناصر القابلة للتخزين والمستهلكة خلال الفترة المحاسبية عينا بينما تعتبر العناصر غير المستهلكة مخزونات.

قواعد الإقرار

7. يتعين الإقرار بالمخزونات ضمن الأصول عندما:

(أ) تتحكم فيها الدولة،

(ب) ويمكن تقييمها بصفة أمينة.

8. يتمثل التحكم في المخزونات في قدرة الدولة على السيطرة على شروط استغلالها وعلى تحمّل المخاطر المرتبطة بها، قصد الاستفادة من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتبطة ببحيازتها.

9. يتعين تقييم عنصر ما يستجيب إلى تعريف المخزونات وقواعد الإقرار بها، بعنوان الفترة المحاسبية التي تم خلالها إحالة التحكم لفائدة الدولة. ويوافق تاريخ إحالة التحكم، بصفة عامة، تاريخ إحالة المخاطر الأساسية والمنافع الاقتصادية المستقبلية الأساسية المرتبطة ببحيازة عنصر المخزونات.

10. تقيّد المخزونات المكتتاة عن طريق عملية دون مقابل مباشر على غرار عمليات الحجز أو المصادرة أو الهبات أو التبرّعات، وفقاً لمعيار حسابات الدولة عدد 07 "إيرادات العمليات دون مقابل مباشر".

قواعد التقييم

11. يتعيّن تقييم المخزونات بالقيمة الأدنى بين التكلفة التاريخية وقيمة التحقيق الصافية، باستثناء الحالات المنصوص عليها ضمن الفقرتين 12 و13 من هذا المعيار.

12. يتواصل تقييم مخزونات المواد المُخصّصة للتوزيع مجاناً أو بسعر رمزي والمواد في طور الصنع المتّصلة بها وكذلك المخزونات المرتبطة بالنشاط السيادي للدولة، بتكلفتها التاريخية. وفي حال حدوث تلف مادي أو انعدام آفاق لاستعمال هذه المخزونات أو جزء منها، فإنّه يجب تسجيل انخفاض قيمة.

13. يتواصل تقييم المخزونات ذات الطابع الخاص بتكلفتها التاريخية. وفي حال حدوث تلف مادي أو انعدام آفاق لاستعمال هذه المخزونات أو جزء منها، فإنّه يجب تسجيل انخفاض قيمة. وتقدّم المخزونات ذات الطابع الخاص ضمن القوائم المالية الفردية للدولة بقيمة إجمالية ودون إدراج معطيات تفصيلية في شأنها ضمن الإيضاحات.

14. تتمثّل التكلفة التاريخية للمخزونات في:

- (أ) تكلفة الاقتناء بالنسبة للمخزونات التي تمّ اقتناؤها بمقابل،
- (ب) تكلفة الإنتاج بالنسبة للمخزونات المنتجة من طرف الدولة،
- (ت) والقيمة الصحيحة بالنسبة للمخزونات التي تمّ اقتناؤها في إطار عمليات دون مقابل مباشر أو عمليات مبادلة وكذلك بالنسبة لمخزونات المنتوجات الفلاحية.

تكلفة الاقتناء

15. تشمل تكلفة اقتناء المخزونات التي تمّ اقتناؤها بمقابل:

- (أ) ثمن شرائها، بما في ذلك المعاليم والأداءات غير القابلة للاسترجاع بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية،
- (ب) وجميع التكاليف المرتبطة مباشرة باقتناء ونقل المخزونات ووضعها في المكان وعلى الحالة اللذين يميّنان الدولة من استغلالها بالطريقة المحددة على غرار مصاريف الشحن والتّصريف.

16. لا تؤخذ بعين الاعتبار المصاريف الإدارية والمصاريف العامة الأخرى ومصاريف التوزيع وكذلك تكاليف الاقتراض في تحديد تكلفة اقتناء المخزونات.

17. توافق تكلفة اقتناء المخزونات المرتبطة بالنشاط السيادي للدولة تكلفة طباعتها.

تكلفة الإنتاج

18. تشمل تكلفة إنتاج المخزونات:

- (أ) التكاليف المرتبطة مباشرة بالوحدات المنتجة على غرار تكاليف المواد الأولية أو تكاليف اليد العاملة المباشرة،
- (ب) والتوزيع المنهجي للمصاريف العامة للإنتاج على غرار الاستهلاك ومصاريف التصرف والإدارة لوحدة الإنتاج.

القيمة الصحيحة

19. تحدّد القيمة الصحيحة لعناصر المخزونات بالرجوع إلى قيمة السوق لعناصر مخزونات مطابقة تتمّ معاينتها على سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة. وفي غياب ذلك، يمكن تحديد القيمة الصحيحة على أساس قيمة السوق لعناصر مخزونات لها خصائص مماثلة.

20. في حال عدم توفر أيّ مؤشر حول قيمة السوق لعناصر مخزونات مطابقة أو لعناصر مخزونات ذات خصائص مماثلة، فإنّه يمكن للدولة تحديد القيمة الصحيحة بالرجوع إلى تكلفة الاستبدال.

21. تقيّم المخزونات المتحصّل عليها في إطار عملية مبادلة، بقيمتها الصحيحة. وعندما لا يمكن تحديد هذه القيمة بصفة أمينة، تقيّم المخزونات المتحصّل عليها بالقيمة الصحيحة للأصل المتنازل عنه، وإذا تعدّد ذلك، تقيّم المخزونات المتحصّل عليها بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عنه.

طرق تحديد تكلفة العناصر المخزّنة

22. تمكّن طرق تحديد تكلفة عناصر المخزونات من تحديد تكلفة العناصر الخارجة من المخزونات وذلك عند بيعها أو استهلاكها أو توزيعها وكذلك قيمة المخزونات المتبقية. تحدّد تكلفة المخزونات عبر التمييز بين العناصر غير القابلة لتعويض بعضها البعض والعناصر القابلة لتعويض بعضها البعض.
23. يتعيّن ضبط تكلفة عناصر المخزونات غير القابلة لتعويض بعضها البعض بالاعتماد على تحديد خصوصي لتكاليفها الفردية محدّدة فصلا بفصل أو صنفا بصنف.
24. تحدّد تكلفة عناصر المخزونات القابلة لتعويض بعضها البعض باعتماد طريقة الدّاخل أوّلا خارج أوّلا أو طريقة متوسط التّكلفة المرجّح.
25. حسب طريقة الدّاخل أوّلا خارج أوّلا، توافق تكلفة عناصر المخزونات الخارجة تكلفة أقدم العناصر المخزّنة وتوافق تكلفة المخزونات بتاريخ ختم الفترة المحاسبية تكلفة أحدث العناصر المقتناة أو المنتجة.
26. حسب طريقة متوسط التّكلفة المرجّح، تحدّد تكلفة كلّ عنصر من عناصر المخزونات انطلاقا من المعدّل المرجّح لتكلفة العناصر المماثلة الموجودة عند بداية الفترة المحاسبية ولتكلفة عناصر المخزونات المماثلة المقتناة أو المنتجة خلال نفس الفترة. يمكن احتساب متوسط التّكلفة المرجّح بصفة دورية أو عند كلّ دخول جديد للمخزونات.
27. يتعيّن تطبيق نفس طريقة تحديد التّكلفة المعتمدة بالنسبة لكل المخزونات من نفس الطبيعة وذات الاستعمال المشابهة بالنسبة للمخزونات ذات الطبيعة المختلفة أو الاستعمال المختلف، فإن اعتماد طرق تحديد تكلفة مختلفة يمكن أن يكون مبرّرا.

قيمة التّحقيق الصّافية

28. يتعيّن على الدّولة بتاريخ ختم كلّ فترة محاسبية، تقدير قيمة التّحقيق الصّافية لعناصر المخزونات بغاية مقارنتها مع تكلفتها التاريخية. يمكن أن تقضي هذه المقارنة إلى تسجيل انخفاض قيمة إذا كانت قيمة التّحقيق الصّافية أقل من التّكلفة التاريخية. ويكون ذلك سميّا بالنسبة لعناصر المخزونات التي تعرّضت إلى تلف أو التي شهدت تقادما كليّا أو جزئيّا أو تلك التي شهد سعر بيعها انخفاضا.
29. يجب تحديد قيمة التّحقيق الصّافية على أساس الفرضية الأكثر ترجيحاً للقيمة المحتملة لتّحقيق المخزونات في ظروف بيع عادية. وتأخذ قيمة التّحقيق الصّافية بعين الاعتبار الأحداث التي وقعت بعد تاريخ ختم الفترة المحاسبية شريطة أنّ تؤكد هذه الأحداث الظروف القائمة عند تاريخ الختم.
30. بالنسبة للمخزونات المحتفظ بها بغاية الإيفاء بعقود بيع بائنة، توافق قيمة التّحقيق الصّافية السّعر المنصوص عليه ضمن العقد.
31. لا تقيّم المواد الأولية واللّوازم المحتفظ بها بغاية الاستعمال في إنتاج المخزونات بقيمة أدنى من تكلفتها إذا كان من المنتظر أن يتمّ بيع أو مبادلة المنتوجات تامة الصّنع التي سُدّمج فيها هذه المواد أو اللّوازم بقيمة تساوي أو تفوق تكلفة هذه المنتوجات. غير أنّه عندما يشير تراجع أسعار المواد الأولية إلى أنّ تكلفة المنتوجات تامة الصّنع تفوق قيمة التّحقيق الصّافية، فإنّه يتمّ تخفيض قيمة المواد الأولية إلى قيمة تحقيقتها الصّافية. في مثل هذه الحالة، يمكن أن تعدّ تكلفة استبدال المواد الأولية التقدير الأمثل المتوقّر لقيمة تحقيقتها الصّافية.
32. يتمّ تخفيض قيمة المخزونات إلى قيمة التّحقيق الصّافية عادة على أساس فردي، أي فصلا بفصل. غير أنّه يمكن تخفيض قيمة المخزونات صنفا بصنف عندما تكون العناصر متشابهة أو مترابطة فيما بينها.
33. عندما تنتفي الظروف التي أدّت سابقا إلى تقييد انخفاض قيمة المخزونات أو عند وجود مؤشّرات واضحة لارتفاع قيمة التّحقيق الصّافية بسبب تغيير الظروف الاقتصادي، يتمّ استرداد مبلغ انخفاض القيمة بحيث توافق القيمة المحاسبية الجديدة القيمة الأدنى بين التّكلفة التاريخية وقيمة التّحقيق الصّافية كما تمّت مراجعتها.

التقييد المحاسبي للمخزونات

34. توجد طريقتان لتقييد التدفقات الداخلة والخارجة من المخزونات: طريقة الجرد الدائم وطريقة الجرد بالتناوب.

35. حسب طريقة الجرد الدائم، تسجّل عناصر المخزونات المقتناة أو المنتجة ضمن حسابات المخزونات الملائمة عند اقتنائها أو إنتاجها. ويمثّل خروجها أعباء للفترة المحاسبية.

36. حسب طريقة الجرد بالتناوب، تعالج المقتنيات من عناصر المخزونات أوليًا كأعباء للفترة المحاسبية. وبتاريخ ختم كلّ فترة محاسبية، تقوم الدولة بالجرد المادي للمواد المخزّنة وذلك قصد تصحيح الأعباء المقيدة أوليًا وغير المستهلكة وتسجيل قيمة المخزونات النهائية.

37. يركز اختيار طريقة الجرد على الجودة المطلوبة للمعلومة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار للتكلفة المترتبة عن الطريقة المعتمدة.

38. يجب تسجيل مبلغ كلّ خسارة في المخزون ضمن أعباء الفترة المحاسبية التي حدثت خلالها الخسارة، وذلك سيّما على إثر حالة سرقة أو حريق.

المعلومات المطلوبة

39. يجب الإفصاح ضمن الإيضاحات عن المعلومات التالية:

- (أ) الطّرق المحاسبية المعتمدة لتسجيل المخزونات، بما في ذلك الطّرق المعتمدة لتحديد تكلفتها،
- (ب) القيمة المحاسبية للمخزونات موزّعة حسب مختلف أشكالها،
- (ت) طرق تحديد قيم التّحقيق الصّافية،
- (ث) مبالغ انخفاضات القيمة والاستردادات والخسائر في المخزونات موزّعة حسب مختلف أشكال المخزونات،
- (ج) الطّروف أو الأحداث التي أدت إلى تسجيل انخفاضات القيمة أو الاستردادات أو الخسائر.

تاريخ الدخول حيّز التطبيق

40. يطبّق هذا المعيار على القوائم المالية المتعلقة بالفتترات المحاسبية المفتوحة ابتداء من غرّة جانفي 2030.