

المحور الأول: محاسبة الأغلفة التجارية

لا تباع أية بضاعة إلا و كانت محتواة في مادة تستوعبها تسمى " الغلافات التجارية "، و تشكل هذه الغلافات عنصرا مهما في المنافسة، و تختلف مواد التعبئة أو الغلافات من حيث النوعية من ورق إلى المعادن و الزجاج و غيرها، كما تختلف من ناحية المعالجة، إذ نميز بين نوعين من الغلافات:

➤ الغلافات القابلة للاسترجاع.

➤ الغلافات غير القابلة للاسترجاع.

1. الغلافات غير القابلة للاسترجاع

تمثل الغلافات غير المسترجعة كل الغلافات التي تستهلك نهائيا عند استعمال البضاعة ولا يمكن استرجاعها لعدم صلاحيتها و مثال ذلك: أكياس الحليب، علب الأحذية و المصبرات و غيرها، و لهذا تدرج محاسبيا ضمن التموينات الأخرى **ح/326** ، فتخضع لنفس قواعد تسجيل الشراء و الاستهلاك المعروفة.

و تدمج تكلفة شراء هذه الغلافات المستهلكة أي المستعملة في تغليف السلع في سعر تكلفة المبيعات أي أن السعر الإجمالي في الفاتورة المرسله للزبون يكون متضمن لتكلفة شراء الغلافات غير القابلة للاسترجاع بحيث:

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + (\text{بما فيه تكلفة الأغلفة غير المسترجعة}) + \text{هامش الربح}$$

مثال: باعت إحدى المؤسسات 100 زوج من الأحذية تكلفة شرائها 50000 دج ، محتواة داخل علب ورقية (تكلفة شراء الوحدة 15 دج)، مع العلم أن هامش ربح المؤسسة يبلغ 10% من تكلفة شراء البضاعة المباعة.

سعر التكلفة = تكلفة شراء الأحذية + تكلفة العلب الورقية

$$= 50000 + (15 \times 100) = \text{51500 دج}$$

سعر البيع = سعر التكلفة + هامش الربح

$$= 51500 + (0.1 \times 51500) = \text{56650 دج}$$

		التاريخ		
	67 413 .5	زيائن	411	
56 650		مبيعات بضائع	700	
10 763 .5		ر.ق.م/ المحصل	4457	
		بيع بضاعة بموجب فاتورة رقم.....		
		التاريخ		
	50 000	مشتريات بضائع مستهلكة	600	
	1 500	مشتريات تموينات أخرى مستهلكة	602	
50 000		بضائع مخزنة	30	
1 500		تموينات أخرى مخزنة	326	
		وصل إخراج رقم.....		

2. الغلافات القابلة للاسترجاع

و تسمى أيضا بالأغلفة المتداولة و تسجل في ح/ 2186 و ذلك لطول عمرها و كذا لاستعمالها عدة مرات، حيث تقوم المؤسسة بشرائها من أجل استخدامها بصورة دائمة، و ترسلها إلى زيائنها مقابل مبلغ ضمان يستحق عند إرجاع الغلافات، و مثال ذلك : صناديق الحليب، صناديق الخضر و الفواكه، قارورات الغاز و غيرها.

مثال: قامت مؤسسة الأمل باقتناء 200 صندوق خشبي بسعر 900 دج على الحساب يستعمل لتعبئة السلع المباعة.

		التاريخ		
214 200	180 000	أغلفة متداولة (صناديق خشبية)	404	2186
	34 200	ر.ق.م. للتحويل		4456
		موردو التثبيبات		
		اقتناء صناديق خشبية بموجب فاتورة رقم.....		

1.2 تقديم الغلافات بضمان

عند بيع بضاعة محتواة داخل غلافات قابلة للاسترجاع، يقدم المورد هذه الأخيرة على أن تعاد فيما بعد من طرف الزبون، حيث يقوم المورد بفوترة هذه الغلافات للزبون بسعر عادتا أعلى من قيمتها، هذا السعر يمثل العربون أو الضمان الذي يقبضه المورد في انتظار إرجاع الزبون للغلافات.

مثال:

قامت مؤسسة الأمل ببيع بضاعة ب 150 000 دج (خارج الرسم)، تكلفة شرائها 130 000 دج، محتواة داخل صناديق خشبية (أغلفة مسترجعة) عددها 200 صندوق تم فوترتها ب 1 000 دج للصندوق الواحد، معدل الرسم على القيمة المضافة (19%).

التسجيل المحاسبي ✓

لدى الزبون

		التاريخ		
378 500	150 000	مشتريات بضائع	401	380
	28 500	ر.ق.م. القابل للاسترجاع		4456
	200 000	موردون مدينون (أغلفة مسترجعة)		4096
		موردو السلع والخدمات شراء بضاعة بموجب فاتورة رقم.....		

		التاريخ		
	150 000	بضائع مخزنة		30
150 000		مشتريات بضائع وصل إدخال رقم.....	380	

لدى المورد

		التاريخ		
	378 500	زبائن		411
150 000		مبيعات بضائع	700	
28 500		ر.ق.م المجمع	4457	
200 000		زبائن دائنون بيع بضاعة بموجب فاتورة رقم.....	4196	
	130 000	التاريخ		600
130 000		مشتريات بضائع مستهلكة بضائع مخزنة وصل إخراج رقم.....	30	

2.2 استرجاع الغلافات

1.2.2 إرجاع الغلافات بحالة سليمة

إذا أعاد الزبون الغلافات بحالة سليمة، يقوم المورد بتخفيض حقه تجاه الزبون بقيمة الغلافات و ذلك بجعل ح/411 دائن و ح/4196 مدين. أما الزبون فيجعل ح/401 مدين و ح/4096 دائن.

✓ **مثال:**

اعتمادا على المثال السابق نفترض أن الزبون قام بإرجاع الغلافات بحالة سليمة في اليوم الموالي.

✓ **التسجيل المحاسبي**

✚ **لدى الزبون**

التاريخ	موردو السلع و الخدمات موردون مدينون استرجاع كل الصناديق بحالة سليمة وفق فاتورة التخفيض رقم.....	401
200000	200 000	4096

✚ **لدى المورد**

التاريخ	زيائن دائنون زيائن إرجاع كل الصناديق بحالة جيدة بموجب فاتورة التخفيض رقم.....	411	4196
200 000	200 000	411	4196

2.2.2 إرجاع الغلافات متلفة جزئيا

إذا أعاد الزبون الغلافات في حالة تلف جزئي يقوم في هذه الحالة المورد بقبول هذا العطب و تقدير قيمته و تسجيله محاسبيا.

بالنسبة للزبون

يتحمل الزبون خسارة تساوي إلى الفرق بين قيمة الضمان و المبلغ الذي قبله المورد عند إرجاع الغلافات، و يكون هذا الفرق خاضع للرسم على القيمة المضافة، و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

✚ يجعل ح/657 (نقص في مواد التغليف) مدينا بالفرق بين قيمة الضمان و القيمة المقبولة من المورد (خارج الرسم).

✚ يجعل ح/4456 (ر.ق.م القابل للتحويل) مدينا بقيمة الرسم على الحساب 657 .

✚ نجعل ح/401 مدينا بالفرق بين قيمة الإرجاع خارج الرسم و قيمة الرسم.

✚ نجعل ح/ 4096 (موردون مدينون) دائنا بقيمة الضمان المفوتر بغية إقفال الحساب.

مثال: لنفترض في المثال السابق أن الزبون قام بإرجاع 50 صندوق بها عطب و قبلها المورد ب 900 دج للصندوق.

✓ التسجيل المحاسبي

✚ لدى الزبون

التاريخ			
44 050	موردو السلع و الخدمات	401	
5 000	نقص في مواد التغليف	657	
950	ر.ق.م القابل للاسترجاع	4456	
50 000	موردون مدينون	4096	
	إرجاع 50 صندوق بحالة عطب جزئي		
	بموجب فاتورة التخفيض رقم.....		

$$\text{ح/657} = (1000 \times 50) - (900 \times 50) = 5000 \text{ دج}$$

$$\text{ح/4456} = 0.19 \times 5000 = 950 \text{ دج}$$

$$\text{ح/401} = 950 - 50000 = 44050 \text{ دج}$$

$$\text{ح/4096} = 1000 \times 50 = 50000 \text{ دج}$$

لدى المورد

المورد يحقق إيراد بالفرق بين السعر المفوتر و السعر الذي قبله لاسترجاع الغلافات، و يكون هذا الإيراد خاضع للرسم على القمة المضافة، و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

نجعل ح/4196 مدينا بقيمة الضمان.

نجعل ح/757 (زيادة في مواد التغليف) دائنا بقيمة الإيراد خارج الرسم.

نجعل ح/4457 (ر.ق.م المحصل) دائنا بقيمة الرسم على الإيراد المحقق.

نجعل ح/411 (زبائن) بالفرق بين قيمة الإرجاع خارج الرسم و قيمة الرسم.

		التاريخ		
	50 000	زبائن دائنون		4196
5 000		زيادة في مواد التغليف	757	
950		ر.ق.م المحصل	4457	
44 050		زبائن	411	
		استرجاع 50 صندوق بحالة عطب جزئي بموجب فاتورة التخفيض رقم.....		

3.2.2 الاحتفاظ بالغلطات (التنازل)

إذا قرر الزبون عدم إرجاع الغلطات أي الاحتفاظ بها، فتعالج لدى المورد كحالة تنازل عن تثبيبات.

مثال: لنفترض أن الزبون قرر الاحتفاظ ب 50 صندوق، و قد بلغ الاهتلاك المتراكم إلى غاية تاريخ التنازل 1000 دج .

✓ التسجيل المحاسبي

+ لدى المورد

		التاريخ	
	50 000	زبائن دائنون	4196
	1 000	الاهتلاك المتراكم - أغلفة مسترجعة (28186
45 000		أغلفة مسترجعة	2186
6 000		فوائض قيمة عن التنازل على تثبيبات	752
		التنازل عن 50 صندوق بموجب	
		فاتورة رقم.....	

نتيجة التنازل (ح/752 أو ح/652) = سعر التنازل (ح/4196) - القيمة المحاسبية الصافية.

القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الاقتناء (ح/2186) - الاهتلاك المتراكم (ح/28186)

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 1000 - (900 \times 50) = \text{44000 دج}$$

$$\text{نتيجة التنازل} = 50000 \text{ دج} - 44000 = \text{6000 دج} \rightarrow \text{ح/752}$$

لدى الزيون

		التاريخ		
	50000	أغلفة مسترجعة (صناديق)		2186
	9500	ر.ق.م القابل للاسترجاع		4456
50000		موردون مدينون	4096	
9500		موردو السلع و الخدمات	401	
		الاحتفاظ ب 50 صندوق بموجب فاتورة رقم.....		

تمرين شامل

خلال شهر جوان 2019 قامت مؤسسة الهناء بالعمليات التالية:

- 06/05 شراء 120 علبة كرتونية ب 500 2 دج/ للوحدة (خارج الرسم)، تستعمل لتغليف البضائع المبيعة، استلام الفاتورة و الأغلفة في نفس اليوم؛
- 06/06 شراء 15 غلاف (قابلة للاسترجاع)، بسعر إجمالي 150 000 دج (خارج الرسم)، تستعمل في معاملات الشركة مع زبائنها (كضمانات محجوزة)، استلام الفاتورة و الأغلفة في نفس اليوم؛
- 06/09 بيع بضائع للزيون "أحمد" بسعر 1 800 000 دج (خارج الرسم) محتواة في 20 علبة كرتونية، تكلفة شراء البضاعة المبيعة 1 500 000 دج، في حين تم تسليم الفاتورة و البضاعة في نفس اليوم؛
- بيع بضاعة للزيون "علي" بسعر 3 600 000 دج (خارج الرسم) محتواة داخل أغلفة مسترجعة عددها 3 تم فوترتها ب 15 000 دج عن كل غلاف، تكلفة شراء البضاعة المبيعة 3 000 000 دج، في حين تم تسليم الفاتورة و البضاعة في نفس اليوم؛
- تحرير فاتورة استرداكية للزيون "علي" بعد رجوع كامل الأغلفة سليمة؛
- بيع بضاعة للزيون "عمر" بسعر 2 100 000 دج (خارج الرسم) محتواة داخل أغلفة مسترجعة عددها 6 تم فوترتها ب 15 000 دج عن كل غلاف، تكلفة شراء البضاعة المبيعة 1 750 000 دج، في حين تم تسليم الفاتورة و البضاعة في نفس اليوم؛
- تحرير فاتورة استرداكية للزيون "علي" بعد رجوع كامل الأغلفة وفق الشروط التالية:

- ✓ 3 أغلفة سليمة بالكامل، إرجاع كامل مبلغ الضمان؛
- ✓ غلافين (02) تالفة جزئيا، حيث قبلتها المؤسسة ب 13 000 دج عن كل غلاف؛
- ✓ الاحتفاظ بباقي الأغلفة، و تم التنازل عليها بقيمة الضمان (مبلغ الاهتلاك المتراكم إلى غاية تاريخ التنازل بلغ 1 000 دج)

المطلوب:

- تسجيل العمليات في يومية المؤسسة و يومية كل من الزبائن: أحمد، علي، عمر، علما أن معدل الرسم على القيمة المضافة هو 19% .

✓ حل التمرين

		06/05		
	300 000	مشتريات تموينات أخرى	3826	
	57 000	ر.ق.م القابل للاسترجاع	4456	
357 000		موردو السلع و الخدمات	401	
		فوائض قيمة عن التنازل على تثبيبات		
		شراء أغلفة غير مسترجعة وفق		
		الفاتورة رقم....		
		//		
	300 000	تموينات أخرى مخزنة	326	
300 000		مشتريات تموينات أخرى	3826	
		وصل إدخال رقم....		
		06/06		
	150 000	أغلفة مسترجعة	2186	
	28 500	ر.ق.م القابل للاسترجاع	4456	
178 500		موردو التثبيبات	404	
		اقتناء أغلفة قابلة للاسترجاع بموجب		
		فاتورة رقم.....		

1 800 000 342 000	2 142 000	06/09		411
		زبائن	700	
		مبيعات بضائع	4457	
		ر.ق.م المجمع		
		بيع بضاعة للزيون أحمد بموجب		
		فاتورة رقم ...		
1 500 000 50 000	1 500 000 50 000	//		600
		مشتريات بضائع مستهلكة		602
		مشتريات تموينات أخرى مستهلكة		
		(2500 20X)		
		بضائع مخزنة	30	
		تموينات أخرى مخزنة	326	
		وصل إخراج رقم		
3 600 000 684 000 45 000	4 329 000	06/10		411
		زبائن	700	
		مبيعات بضائع	4457	
		ر.ق.م المجمع	4196	
		زبائن دائنون		
		بيع بضاعة للزيون علي بموجب		
		فاتورة رقم ...		
3 000 000	3 000 000	//		600
		مشتريات بضائع مستهلكة		
		بضائع مخزنة	30	
		وصل إخراج رقم		

45 000	45 000	06/20	411	4196		
		زبائن دائنون زبائن استرجاع كامل الأغلفة بحالة سليمة من الزبون علي بموجب فاتورة رقم...				
2 100 000 399 000 90 000	2 589 000	06/25	700 4457 4196	411		
		زبائن مبيعات بضائع ر.ق.م المجمع زبائن دائنون (6 X 15 000) بيع بضاعة للزبون عمر بموجب فاتورة رقم ...				
		//			30	600
		مشتريات بضائع مستهلكة بضائع مخزنة وصل إخراج رقم				
45 000	45 000	06/30	411	4196		
		زبائن دائنون (3 X 15 000) زبائن استرجاع 3 أغلفة بحالة سليمة من الزبون عمر بموجب فاتورة رقم...				
27 620 2 000 380	30 000		411 757 4457	4196		
		زبائن دائنون زبائن زيادة في مواد التغليف ر.ق.م المجمع استرجاع غلافين من الزبون عمر في حالة عطب بموجب فاتورة رقم...				

		التاريخ		
	15 000	زيائن دائنون	4196	
	1 000	الاهتلاك المتراكم - أغلفة مسترجعة (28186	
10 000		أغلفة مسترجعة	2186	
6 000		فوائض قيمة عن التنازل على تثبيبات	752	
		التنازل عن صندوق للزيون عمر		
		بموجب فاتورة رقم.....		

لدى الزيون أحمد:

		06/09		
	1 800 000	مشتريات بضائع	380	
	342 000	ر.ق.م القابل للاسترجاع	4456	
2 142 000		موردو السلع و الخدمات	401	
		شراء بضاعة بموجب فاتورة رقم.....		
		//		
	1 800 000	بضائع مخزنة	30	
1 800 000		مشتريات بضائع	380	
		وصل إدخال رقم.....		

لدى الزبون علي:

14

		06/10		
4 329 000	3 600 000	مشتريات بضائع	401	380
	684 000	ر.ق.م القابل للاسترجاع		4456
	45 000	موردون مدينون		4096
		موردو السلع و الخدمات شراء بضاعة بموجب فاتورة رقم.....		
3 600 000	3 600 000	//	380	30
		بضائع مخزنة مشتريات بضائع وصل إدخال رقم.....		
45 000	45 000	موردو السلع و الخدمات	4096	401
		موردون مدينون إرجاع كامل الأغلفة لمؤسسة الهناء بموجب فاتورة رقم.....		

لدى الزبون عمر:

		06/25		
2 589 000	2 100 000	مشتريات بضائع	401	380
	399 000	ر.ق.م القابل للاسترجاع		4456
	90 000	موردون مدينون		4096
		موردو السلع و الخدمات شراء بضاعة بموجب فاتورة رقم.....		

2 100 000	2 100 000	//	380	30
		بضائع مخزنة مشتريات بضائع وصل إدخال رقم.....		
45 000	45 000	06/30	4096	401
		موردو السلع و الخدمات موردون مدينون إرجاع 3 أغلفة بحالة سليمة لمؤسسة الهناء بموجب فاتورة رقم.....		
30 000	27 620 2 000 380	//	4096	401
		موردو السلع و الخدمات		657
		نقص في مواد التغليف		4456
		ر.ق.م القبل للاسترجاع موردون مدينون إرجاع غلافين بحالة عطب لمؤسسة الهناء بموجب فاتورة رقم...		
15 000 2 850	15 000 2 850	//	4096	2186
		أغلفة مسترجعة		4456
		ر.ق.م القابل للاسترجاع موردون مدينون		
		موردو السلع و الخدمات الاحتفاظ بغلاف من مؤسسة الهناء بموجب فاتورة رقم.....		401