

مقدمة

عند بيع المنتجات أو البضاعة عادة تكون ضمن أغلفة لإتمام عملية التصنيع النهائية أو حمايتها ونقلها بأمان تسمى بالأغلفة التجارية، والتي تختلف حسب نوعها قد تكون عبارة عن أغلفة من نوع البلاستيك، الزجاج أو الكرتون... الخ، كما تختلف في المعالجة المحاسبية لها، لذلك يمكن التمييز بين نوعين من الأغلفة: الأغلفة القابلة للاسترجاع، والأغلفة غير القابلة للاسترجاع.

أولاً: الأغلفة غير القابلة للاسترجاع

1- تعريفها

وهي الأغلفة التي يتم استهلاكها خلال عملية التصنيع، وتتميز هذه الأغلفة بالاستهلاك مرة واحدة أي مباشرة ولا يمكن استعادتها مثل أكياس الحليب وعلب المصبرات، الكرتون... الخ، تعالج محاسبياً كتموينيات أخرى وتدرج ضمن المخزونات في ح326، وتخضع لنفس قواعد تسجيل الشراء والاستهلاك كما في المخزونات كما تضاف تكلفتها لتكلفة المنتجات.

2- المعالجة المحاسبية للأغلفة غير القابلة للاسترجاع

تعالج هذه الأغلفة محاسبياً في حالة:

أ/- الشراء والبيع على شكل بضاعة وفق القيد التالي بالنسبة للزبون والمورد:

عند المورد	عند الزبون
من ح/ 411 الزبائن إلى ح/ 700 مبيعات بضاعة إلى ح/ TVA 4457 القابلة للتحصيل قيد تسليم الفاتورة رقم...	من ح/ 380 مشتريات بضاعة مخزنة من ح/ TVA 4456 القابلة للاسترجاع إلى ح/ 401 مورد المخزونات والخدمات قيد استلام الفاتورة رقم...
من ح/ 600 مشتريات بضاعة مبيعة إلى ح/ 30 بضاعة مخزنة مذكورة اخراج رقم...	من ح/ 30 بضاعة مخزنة إلى ح/ 380 مشتريات بضاعة مخزنة ادخال البضاعة إلى المخزن وصل ادخال رقم...

ب- في حالة شراء الأغلفة غير قابلة للاسترجاع لاستخدامها في تعبئة الإنتاج

محاسبة الأغلفة

في حال قامت المؤسسة بشراء الأغلفة غير قابلة للاسترجاع من أجل استعمالها في عملية الإنتاج فتعالج محاسبيا على أنها تموينات أخرى وتسجل في ح/326، ويمكن توضيح ذلك في القيد التالي:

عند المورد	عند الزبون
من ح/411 الزبائن إلى ح/70* مبيعات إلى ح/4457 TVA القابلة للتحويل قيد تسليم الفاتورة رقم...	من ح/3826 مشتريات تموينات أخرى من ح/4456 TVA القابلة للاسترجاع إلى ح/401 موردو المخزونات والخدمات قيد استلام الفاتورة رقم...
من ح/600 مشتريات بضاعة مبيعة أو من ح/724 تغير المخزونات من المنتجات إلى ح/30 بضاعة مخزنة أو إلى ح/355 منتجات تامة الصنع مذكرة اخراج رقم...	من ح/326 أغلفة قابلة للاستهلاك إلى ح/3826 مشتريات تموينات أخرى ادخال التموينات الأخرى إلى المخزن وصل ادخال رقم...

أما في حال أخرجت المؤسسة التموينات الأخرى من المخزن لغرض استهلاكها خلال العملية الإنتاجية فنسجل في هذه الحالة القيد المحاسبي من ح/602 تموينات أخرى مستهلكة إلى ح/326 أغلفة قابلة للاستهلاك

ثانيا: الأغلفة القابلة للاسترجاع

تقوم العديد من المؤسسات بإرسال بضاعتها في أغلفة بُغية الاحتفاظ بها أو حمايتها من التلف عند نقلها من مخازنها إلى موقع الزبون، وهو الأمر الذي يؤدي إلى استخدام الأغلفة القابلة للاسترجاع، وهذا النوع من الأغلفة يختلف معالجته المحاسبية عن الأغلفة غير القابلة للاسترجاع.ⁱ

1- تعريف الأغلفة القابلة للاسترجاع

هي تلك الأغلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو شراءها بُغية استعمالها وتناقلها عدة مرات ولا يلحق بصلاحياتها أي نقص أو ضرر، فهي تبقى لعدة سنوات في المؤسسة، ولهذا السبب تعتبر ككتيبات (تسجل في ح/2186) وليس كمخزوناتⁱⁱ. تقوم المؤسسة بإرسال هذه المنتجات أو البضاعة ضمن هذه الأغلفة مقابل سعر أمان (مبلغ ضمان)، بحيث يتم ادراج هذا المبلغ ضمن الفاتورة على أن يتم ارجاع هذا المبلغ للزبون عند قيامه بإرجاع الأغلفة للمؤسسة، ومن أمثلة هذه الأغلفة قارورات الزجاج، الحاويات، صناديق الخضر... إلخ.ⁱⁱⁱ

تعتبر الأغلفة القابلة للاسترجاع ككتيبات إذا كانت قابلة للتحديد أو التعيين، أي يمكن أن تعبر كل واحد من وحداتها برمز أو رقم تسلسلي يسمح بتتبعها محاسبيا من حيث الجرد، الاهتلاك، التنازل.. وغيرها، أما إذا كان الأغلفة القابلة

للاسترجاع متشابهة وغير قابلة للتعين مثل القارورات الزجاجية فهذا تسجل بحساب المخزونات أي ح/326 عند حيازتها.^{iv}

2- المعالجة المحاسبية للأغلفة القابلة للاسترجاع

تسجل الأغلفة القابلة للاسترجاع سواء قامت المؤسسة بشراءها أو انتاجها كتثبيات وتسجل بتكلفة انتاجها أو شراءها ضمن ح/2186 بشرط أنها قابلة للتحديد أو التعين - غير ذلك تعتبر مخزونات-، ويمكن توضيح المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الأغلفة كالتالي:

2-1- المعالجة المحاسبية للأغلفة القابلة للاسترجاع في حال الحيازة

تعالج محاسبيا كما يلي:

2186	التثبيات العينية الأخرى- الأغلفة المسترجعة	
44562	الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع على التثبيات	
404	موردو التثبيات	
	استلام فاتورة (شراء الأغلفة المسترجعة) رقم...	

2-2- استخدام الأغلفة القابلة للاسترجاع في ارسال السلع المباعة

عند بيع البضاعة المحتواة في أغلفة قابلة للاسترجاع، يقدم المورد هذه الأخيرة على أن تعاد فيما بعد من طرف الزبون، وحتى يضمن هذه العملية، يفوتر هذه الغلافات للزبون بسعر يكون أعلى من قيمتها العادلة، بحيث يعتبر هذا السعر بمثابة ضمان يقبضه المورد إلى حين أن يقوم الزبون بإرجاع الأغلفة. وتسجل محاسبيا هذه الأغلفة عند الزبون في حال استلام الفاتورة ضمن ح/4096 الموردون المدينون الأغلفة المسترجعة في الجانب المدين، أما المورد فيسجلها عند ارسال الفاتورة في ح/4196 الزبائن الدائنون الأغلفة المسترجعة في الجانب الدائن^v ويمكن توضيح ذلك في القيد الموالي (في حال شراء/بيع بضاعة على الحساب):

عند المورد	عند الزبون
من ح/411 الزبائن إلى ح/700 مبيعات بضاعة إلى ح/4457 TVA القابلة للتحصيل إلى ح/4196 الزبائن الدائنون- الأغلفة المسترجعة قيد تسليم الفاتورة رقم...	من ح/380 مشتريات بضاعة مخزنة من ح/4456 TVA القابلة للاسترجاع من ح/4096 الموردون المدينون- الأغلفة المسترجعة إلى ح/401 موردو المخزونات والخدمات قيد استلام الفاتورة رقم...
من ح/600 مشتريات بضاعة مباعة	من ح/30 بضاعة مخزنة

محاسبة الأغلفة

إلى حـ 380 مشتريات بضاعة مخزنة	أو من 724 تغير المخزونات من المنتجات إلى حـ/ 30 بضاعة مخزنة أو إلى حـ/ 355 منتجات تامة الصنع مذكرة اخراج رقم ...
--------------------------------	---

2-3- استرجاع الأغلفة المرسلة كأمانات

نظراً للاتفاق الحاصل بين المورد وزبائنه والذي ينص على استرجاع الأغلفة وتسوية سعر الأمان، من خلال المعالجة المحاسبية لهذا الاسترجاع^{vi} قد نجد ثلاث حالات:

الحالة الأولى: ارجاع الأغلفة القابلة للاسترجاع سليمة

في هذه الحالة يقوم المورد بترصيد الحساب 4196 والذي يمثل التزامه اتجاه زبائنه بإعادة سعر الأمان عند استرداد أغلفته، وفي نفس الوقت يقوم الزبون بترصيد الحساب 4096 عند قبضه لحقوقه وإعادته للأغلفة لمورده^{vii} ويمكن توضيح ذلك في القيد الموالي:

عند المورد	عند الزبون
من حـ/ 4196 الزبائن الدائنون - الأغلفة المسترجعة إلى حـ/ 411 الزبائن	من حـ/ 401 موردو المخزونات والخدمات إلى حـ/ 4096 الموردون المدينون - الأغلفة المسترجعة
استرجاع الأغلفة سليمة	ارجاع الأغلفة سليمة

الحالة الثانية: ارجاع الأغلفة القابلة للاسترجاع تالفة جزئياً

في حال تلف جزء من الأغلفة يسترد المورد هذه الأخيرة بسعر أقل من سعر الأمان، وفي هذه الحالة فإن الزبون سيتحمل الخسارة الجزئية التي لحقت بهذه الأغلفة والتي تتمثل في مبلغ الفرق بين قيمتها في الفاتورة قبل التلف وبعد التلف، كما تخضع قيمة التلف إلى الرسم على القيمة المضافة^{viii} وتتم المعالجة المحاسبية في هذه الحالة كما يلي:

عند المورد	عند الزبون
من حـ/ 4196 الزبائن الدائنون - الأغلفة المسترجعة إلى من حـ/ 411 الزبائن إلى حـ/ 757 الزيادة في مواد التغليف إلى حـ/ TVA 4457 القابلة للتحصيل (على قيمة الزيادة)	من حـ/ 401 موردو المخزونات والخدمات من حـ/ 657 النقص في مواد التغليف من حـ/ TVA 4456 القابلة للاسترجاع (على قيمة الخسارة) إلى حـ/ 4096 الموردون المدينون - الأغلفة المسترجعة
استرجاع الأغلفة المتلفة جزئياً	ارجاع الأغلفة المتلفة جزئياً

الحالة الثالثة: عدم ارجاع الأغلفة

محاسبة الأغلفة

في حال قرر الزبون الاحتفاظ بالأغلفة، أو تجاوز المدة القانونية المتفق عليها لإرجاعها، فإن المورد في هذه الحالة يعالج الأغلفة المرسلة إلى الزبون على أنها عملية تنازل عن تثبيات عينية وفق الإجراءات المحاسبية المتعلقة بذلك،^{ix} وتسجل هذه الحالة محاسبيا كما يلي:^x

أ- عند الزبون:

من ح/ 2186 التثبيات العينية الأخرى- الأغلفة المسترجعة
من ح/ 44562 الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع على التثبيات
إلى ح/ 4096 الموردون المدينون- الأغلفة المسترجعة
إلى ح/ 404 موردو التثبيات
الاحتفاظ بالأغلفة المسترجعة

ب- عند المورد:

من ح/ 681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات
إلى ح/ 28186 اهتلاك التثبيات العينية الأخرى- الأغلفة المسترجعة
مخصص الاهتلاك المكمل للأغلفة المسترجعة المتنازل عنها
من ح/ 2186 التثبيات العينية الأخرى- الأغلفة المسترجعة
إلى ح/ 44562 الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع على التثبيات
تعديل تكلفة حيازة الأغلفة المسترجعة
من ح/ 4196 الزبائن الدائنون- الأغلفة المسترجعة
من ح/ 28186 اهتلاك التثبيات العينية الأخرى- الأغلفة المسترجعة
من ح/ 652 نواقص القيمة عن التنازل عن التثبيات (في حال خسارة)
إلى ح/ 752 فوائض القيمة عن التنازل عن التثبيات (في حال ربح)
إلى ح/ 2186 التثبيات العينية الأخرى- الأغلفة المسترجعة
التنازل عن الأغلفة المسترجعة

تمرين

- 1- ما هي التسجيلات المحاسبية الخاصة بعملية اقتناء كل نوع من الأغلفة لدى المورد والزبون؟
- 2- إليك العمليات التالية:

2023/05/15 بيع منتجات تامة الصنع بمبلغ 120000 دج على الحساب تكلفتها 95000 دج، حيث سلمت البضاعة للزبون في 10 حاويات ب 3000 دج للحاوية الواحدة (أمانات أغلفة محصلة) معدل الرسم على القيمة المضافة 19%.

المطلوب: سجل العملية في يومية كل من المورد والزبون – تعتبر المشتريات عند الزبون مواد أولية-

● بافتراض أنه بتاريخ:

2023/06/16: أرجع الزبون للمورد كل الحاويات سليمة

● بافتراض أنه بتاريخ:

2023/06/16: أرجع الزبون للمورد 7 حاويات و 3 حاويات تالفة جزئيا قبلها المورد ب 2000 دج للحاوية الواحدة.

● بافتراض أنه بتاريخ:

2023/12/25: أرجع الزبون للمورد 7 حاويات سليمة وقرر الاحتفاظ ب 3 حاويات، فأعد له المورد فاتورة التنازل، علما أن تاريخ شراء الحاويات هو 2022/01/08 ب 2500 دج للحاوية الواحدة ومدة منفعتها 5 سنوات (اهتلاك خطي)

المطلوب: سجل الافتراضات السابقة في يومية كل من المورد والزبون. مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة 19%.

الخاتمة

عند ارسال المؤسسة بضاعتها أو منتجاتها إلى موقع الزبون تستخدم أغلفة بغية حمايتها من التلف أثناء نقلها، قد تكون هذه الأخيرة قابلة أو غير قابلة للاسترجاع، فإذا كانت هذه الأغلفة غير قابلة للاسترجاع فستسجل محاسبيا على أنها مخزونات، أما إذا كانت هذه الأغلفة قابلة للاسترجاع ويمكن تداولها فتسجل على أساس أنها تثبتات.

i - عبد السلام طبييل، محاضرات في المحاسبة المالية المعقدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية-شعبة المالية والمحاسبية، جامعة الجزائر 03، 2021/2020، ص 41.

ii - بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، ط02، الجزائر، 2015، ص 181.

iii - عبد السلام طبييل، مرجع سابق، ص 41.

iv - بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق، ص 181.

v - مرجع نفسه، ص 181.

vi - علاوي لخضر، المحاسبة المالية المعقدة وفق النظام الجديد SCF، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2014، ص 169.

vii - مرجع نفسه، ص 170.

viii - عبد السلام طبييل، مرجع سابق، ص 45.

ix - العياشي نور الدين، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دار بهاء الدين، الجزائر، 2018، ص 311.

x - عبد السلام طبييل، مرجع سابق، ص 51، 52.