

تمهيد:

تُزاول المؤسسات نشاطها الاقتصادي والتجاري في اطار اظهار الصورة الحقيقية عن وضعيتها المالية وكذا عن ممتلكاتها سواء التي بحوزتها او التي تكون خارج المؤسسة، نظرا لطبيعة النشاط وخصوصية المعاملة في حد ذاتها، وعليه يتعين على المؤسسات أن تتابع ممتلكاتها بدقة شديدة وتحرص على جردها ماديا ومحاسبيا بشكل دوري من أجل اعطاء الصورة الوافية لوضعيتها المالية، لا سيما وأن بعض المعاملات تستوجب ان تبيع المؤسسة سلعا خاصة معبئة في أكياس أو علب أو قوارير تعرف بمواد التعبئة والتغليف لزيانها وهذا ما يتطلب متابعة هذه المواد التي تعرف كذلك بالأغلفة والأغلفة المتداولة.

## 1. تعريف الأغلفة.

لم يصدر تعريف واضح للأغلفة بشكل صريح وانما تم التطرق الى تصنيفها للدلالة على مفهومها ويمكن أن نعرفها على أنها مواد متداولة بحوزة المؤسسة تُستخدم لاستيعاب منتجات تامة الصنع لتسهيل عملية البيع والتوريد دون أن تكون محل للمعاملة، بحيث يتم استرجاعها من طرف المؤسسة التي قامت بتوريدها في الحالات العادية.

## 2. أنواع الأغلفة.

يمكن أن نميز بين صنفين من مواد التعبئة والتغليف فالأول هو مواد التعبئة التي يمكن تمييزها فيما بينها بواسطة رمز او رقم تسلسلي نظرا لطبيعتها وحجمها وبالتالي فهي تعالج محاسبيا ضمن التثبيات العينية في احدى الحسابات الفرعية لـ ح/218 تثبيات عينية أخرى مثل الحاويات وقوارير الغاز الصناعي، والعبوات المستعملة في عمليات اطفاء الحرائق، أما الصنف الثاني فيمكن أن نميز بين نوعين أساسيين من الأغلفة حسب طريقة استخدامها والغرض منها في اطار العملية التجارية أو المعاملة بين المورد والزبون وهما:

أ. الأغلفة التالفة:<sup>1</sup> تباع مع السلع (علب، أوراق، خيوط) وهي تخضع للرسم على القيمة المضافة بنفس المعدل المطبق على السلع؛ وثمانها متضمن في سعر بيع هذه السلعة دون ان يكون لها حساب خاص في عملية البيع مثل الدلاء، أكياس البلاستيك وتعالج كمخزونات.

ب. الأغلفة المتداولة: وتقسم الى قسمين :

-النوع الأول منها عبارة عن مواد ذات طبيعة خاصة تتميز بتكرار استخدامها وتداولها بين البائع والمشتري ولا تكون في الحالات العادية ضمن نطاق المعاملة التجارية أي أن المورد يستردها بعد فترة الا في حالات خاصة ومن مميزاتنا اننا لا يمكن أن نميزها

<sup>1</sup> H. DEVASSE et autres, MANUEL DE COMPTABILITE, Conforme au SCF et au NORMES IAS/IFRS, BERTI Editions,2010,p 87

عن بعضها البعض ( غير معينة) ولا تحمل رمزا خاص بكل وحدة ( Non identifiable ) مثل قوارير المشروبات الغازية الزجاجية وقوارير غاز البوتان...الخ. وتعالج محاسبيا عند شرائها في ح/ 382 تموينات أخرى أما بخصوص تخزينها نستعمل ح/326 مخزون مواد التعبئة والتغليف ومن مميزاتنا أنها غير قابلة للبيع في الظروف العادية ويتم تداولها من خلال ضمانات يدفعها الزبون لمورده ونستعمل حسابات خاصة سوف نتناولها فيما يأتي؛

-أما النوع الثاني فيعتبر تثبيتا عينيا نظرا لقيمتها المالية وامكانية تعيينها وتمييزها بواسطة رمز لكل وحدة (Identifiable) وتسجل ضمن حسابات المجموعة الثانية في حساب مقترح 2186 أغلفة متداولة. ومن مميزاتنا أيضا انها قابلة للاهلاك حسب طبيعتها.

**3. المحاسبة على الأغلفة:** تختلف المعالجة المحاسبية للأغلفة حسب طبيعتها ويمكن أن نميز بين الحالات التالية:

### 1.3 المحاسبة على الاغلفة التالفة.

لا تظهر الأغلفة التالفة ضمن فاتورة البيع حيث يتم احتساب قيمتها ضمن كلفة البضاعة المباعة وبالتالي لا تسجل محاسبيا في عمليات البيع والشراء، وتعالج الأغلفة في هذه الحالة باعتبارها تموينات أخرى، حيث تشتريها المؤسسات من أجل استعمالها في عمليات تغليف وتعليب منتجاتها ويكون استخدامها غير متكرر بمعنى أنها تستهلك من الاستخدام الأول.

#### 1.1.3 الحسابات المستخدمة:

ح/ 382 تموينات مخزنة أخرى

ح/326 مواد التعبئة والتغليف Emballages

ح/ 3261 مواد التعبئة والتغليف التالفة "مقترح"

ح/ 3262 مواد التعبئة والتغليف المتداولة غير معينة "مقترح"

ح/ 3264 مواد التعبئة والتغليف مزدوج الاستخدام "مقترح"

ح/6026 مواد التعبئة والتغليف المستهلكة

ح/ 60261 مواد التعبئة المستهلكة التالفة "مقترح"

ح/ 60262 مواد التعبئة المستهلكة المتداولة غير معينة "مقترح"

د/60264 مواد التعبئة المستهلكة المزدوجة "مقترح"

### مثال 01:

بتاريخ 2020/02/02 اشترت مؤسسة انتاجية أكياس بلاستيكية من أجل تغليف منتجاتها التامة بمبلغ 30000.00 دج خارج الرسم على الحساب، TVA 19 بالمائة و تم استلامها في نفس التاريخ.

بتاريخ 2020/02/15 استهلكت المؤسسة 1/2 الأكياس البلاستيكية بقيمة 17000.00 دج

المطلوب: سجل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

### الحل:

تعالج الأغلفة التالفة معالجة البضاعة ضمن حساب خاص متمثل في د/ تموينات أخرى

35700.00	30000.00 5700.00	2020/02/02 د/ تموينات مخزنة أخرى Tva مسترجعة على السلع والخدمات د/ موردو السلع والخدمات ف. رقم ...	401	382 4456
30000.00	30000.00	د/ مخزون مواد التعبئة والتغليف د/ تموينات مخزنة أخرى وصل دخول الى المخازن رقم...	382	326
17000.00	17000.00	2020/02/15 د/ مواد التعبئة المستهلكة د/ مخزون مواد التعبئة والتغليف	326	6026 6026

### 2.3 المحاسبة على ضمانات الأغلفة المتداولة.

ان المحاسبة على الأغلفة المتداولة هي بالأساس محاسبة على ضمان هذه الأغلفة في الحالة العادية، وتتم هذه المعاملة خارج الرسم على القيمة المضافة، كما تستخدم حسابات خاصة لهذا الغرض، حددتها مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي، وقد يتطلب الأمر بيعها في حالات محددة وهنا تعالج باعتبارها بضاعة بالنسبة للبائع والمشتري وفي هذه الحالة يتم الأخذ بالحسبان للحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة وترصيد حسابات الضمان لدى كل من البائع والمشتري.

ويعرف الضمان على الأغلفة المتداولة بأنه المبلغ الذي يدفعه الزبون لمورده بصفة غير نهائية، أي انه قابل للاسترداد مقابل استخدام مؤقت لمواد التعبئة والتغليف التي تحوي السلعة المباعة.

## محاضرة المحاسبة على الأغلفة

1.2.3 الحسابات المستخدمة في المعالجة المحاسبية للضمانات على الأغلفة المتداولة: وتقسم هذه الحسابات حسب الحالة ولدى كل من البائع والمشتري.

أ. التسجيل المحاسبي للضمان بالنسبة للمورد. يسجل البائع في يوميته الضمان على الأغلفة في الجانب الدائن من ح/ 4196 زبائن : ضمان على الأغلفة المتداولة في عملية البيع، وعند ارجاع الضمان يتم ترصيد هذا الحساب عند استرداد الأغلفة محل الضمان بالمبلغ الاجمالي او جزء منه حسب الحالة.

مثال 02: حرر المورد مؤسسة الوفاق فاتورة لزبونه مؤسسة الرشيد متعلقة ببيع مشروبات غازية وتحمل ضمان على صناديق القوارير كما يلي:

2020/04/15		مؤسسة الوفاق فاتورة مبيعات رقم 01 الرقم الجبائي 89666333
الزبون: مؤسسة الرشيد		
المبلغ H.TVA للبضاعة	100000.00 دح	
تخفيض تجاري 5 بالمائة	5000.00 دج	
الصافي التجاري	95000.00	
TVA 19 بالمائة	18050.00	
المبلغ متضمن الرسم TTC	113050.00	
ضمان 20 صندوق بـ 300 دح للصندوق	6000.00	
المبلغ الواجب الدفع	119050.00 دج	

المطلوب: سجل الفاتورة رقم 01 في يومية المورد.

الحل:

411	ح/ الزبائن	2020/04/15	119050.00	
700	ح/ مبيعات بضاعة		95000.00	
4457	ح/ tva محصلة		18050.00	
4196	ح/ زبائن: ضمان على الأغلفة		6000.00	
	ف. رقم 01			

ملاحظة: يجب الأخذ بعين الاعتبار لـ ح/419 الذي يسجل عكس حسابات المجموعة الرابعة فرقمه الثالث هو 9.

ب. التسجيل المحاسبي للضمان بالنسبة للزبون: يسجل الزبون الضمانات على الأغلفة في الجانب المدين من ح/ 4096 موردين: ضمانات على الأغلفة.

وعند ارجاعه للأغلفة للمورد يقوم بترصيد هذا الحساب بجعله دائن بالمبلغ الاجمالي أو جزء منه حسب الحالة

مثال 03:

سجل الفاتورة رقم 01 في يومية الزبون مؤسسة الرشيد حسب المثال أعلاه.

الحل:

		2020/04/15		
	95000.00	د/ مشتريات بضاعة	380	
	18050.00	د/ مسترجعة tva	4456	
	6000.00	د/ موردين: ضمانات على الأغلفة	4096	
119050.00		د/ موردو السلع والخدمات	401	
		ف. رقم 01		

ملاحظة: يجب الأخذ بعين الاعتبار لـ د/409 الذي يسجل عكس حسابات 40 فرقه الثالث هو 9.

### 2.2.3 التسجيل المحاسبي لاسترجاع الضمان

تنشأ عن معاملات الأغلفة بين المورد والذبون عدة حالات فقد يرجع الذبون الأغلفة المتداولة كما هي دون ان يطرأ عليها تغيير في حالتها وبهذا يسترجع قيمة الضمان المدفوع لمورده؛

أو قد تتلف الأغلفة جزئياً أو كلياً وفي هذه الحالة يسترجع فقط جزء من الضمان المدفوع لمورده ويعتبر الفارق كتعويض عن الضرر الذي أصاب الأغلفة ويسجل في حساب الذبون كعبء؛

وفي حالات أخرى قد يشتري الذبون بعض أو كل الأغلفة المتداولة وتعالج هذه الحالة على أنها عملية شراء بالنسبة للذبون وفي نفس الوقت تعتبر عملية بيع بالنسبة للمورد وهنا يكون الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضاف الذي يجب أن نسجله.

أ. حالة ارجاع الذبون لمواد التعبئة كما هي: يتم الغاء عملية الضمان على الأغلفة بنفس مبلغ المعاملة الأصلية ويقوم المورد بتحرير فاتورة تظهر عملية استرجاع الأغلفة وفق المثال التالي:

مثال 04:

اليك الفاتورة رقم 11 المتعلقة بالفاتورة رقم 01.

المطلوب سجل الفاتورة رقم 11 في كل من يومية المورد ويومية الذبون.

2020/06/21		مؤسسة الوفاق
		فاتورة تسوية ضمانات الأغلفة رقم 11
		الرقم الجبائي 89666333
الذبون: مؤسسة الرشيد		
6000.00 دح		المبلغ الصافي للضمان
		ضمان 20 صندوق بـ 300 دح للصندوق
6000.00 دح		المبلغ الواجب الدفع

الحل:

محاضرة المحاسبة على الأغلفة

-التسجيل في يومية المورد.

6000.00	6000.00	2020/04/15 ح/ زبائن: ضمانات على الأغلفة	4196
		ح/ موردو السلع والخدمات ف. رقم 11 ارجاع الضمان	411

-التسجيل في يومية الزبون.

6000.00	6000.00	2020/04/15 ح/ المورد	401
		ح/ مورن: ضمانات على الأغلفة ف. رقم 11 ارجاع الضمان	4096

ملاحظات:

-تعتبر عملية ارجاع المورد الضمان المدفوع لزبونه بمثابة عكس قيد التسجيل الأصلي لعملية الضمان سواء عند المورد أو عند الزبون.

بخصوص التسوية المالية يقوم الزبون في تاريخ الاستحقاق بدفع رصيد حساب المورد في دفاتره وذلك كما يلي:

قام الزبون بدفع ما عليه تجاه مورده في تاريخ 2020/06/20 بشيك بنكي المطلوب تسجيل عملية المخالصة لدى الزبون والمورد.

الحل:

-التسجيل لدى الزبون يكون بعد اعداد دفتر الأستاذ لحساب المورد في دفاتر الزبون

ح/401 موردوا السلع والخدمات

المدين	الدائن
6000.00	119050.00
رم. 113050	

113050.00	113050.00	2020/06/20 ح/ المورد	401
		ح/ البنك ف. رقم 11 ارجاع الضمان	512

-التسجيل لدى المورد يكون بعد اعداد دفتر الأستاذ لحساب الزبون في دفاتر المورد

محاضرة المحاسبة على الأغلفة

ح/411 الزبائن

الدائن	المدين
119050.00	6000.00
	رم. 113050

512	ح/البنك	2020/06/20	113050.00
411	ح/الزبون ف. رقم 11 ارجاع الضمان		113050.00

ب. حالة ارجاع الزبون لمواد التعبئة بسعر أقل من قيمتها. ان التعامل بمواد التعبئة والتغليف قد ينتج عنه تلفها جزئياً وبالتالي تتدني قيمتها، بحيث قد لا يقبل المورد أن يرجع قيمة الضمان كاملة ويقوم باقتطاع جزء من قيمتها كتعويض عن تلف مواد التعبئة والتغليف المتداولة، وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

- ✓ يعتبر الفرق الحاصل في قيمة مواد التعبئة والتغليف المتدنية وقيمة الضمان الأصلية بالنسبة للمورد إيرادات تسجل في ح/ 7086 إيرادات الأنشطة الملحقة- فائض استرجاع الأغلفة، او ما يعرف بـ Bonis sur reprise d'emballages consignés بالإضافة الى خضوع العملية للرسم على القيمة المضافة؛
- ✓ بالنسبة للزبون يعتبر الفرق عبء يسجل في ح/ 6136 نقص في مواد التعبئة والتغليف أو Malis sur emballages consignés وتكون المعاملة خاضعة للرسم على القيمة المضافة ويتم معالجتها ككراء او ايجار للأغلفة.

مثال 05: بالعودة للمثال رقم واحد، نفترض أنه عند ارجاع الزبون لمواد التعبئة والتغليف لاحظ المورد تدني معتبر عليها وبالتالي قرر اقتطاع جزء من الضمان وفق الفاتورة رقم 21 المبينة أدناه 19 tva بالمائة:

2020/09/13		مؤسسة الوفاق
		فاتورة تسوية ضمانات الأغلفة رقم 21
		الرقم الجبائي 89666333
الزبون: مؤسسة الرشيد		
المبلغ الأصلي للضمان (ضمان 20 صندوق بـ 300 دج للصندوق)	6000.00 دج	
المبلغ الجديد للأغلفة المرجعة (20 صندوق بـ 200 دج للصندوق)	4000.00 دج	
فائض استرجاع الأغلفة المتداولة خارج الرسم	1680.67	
19 Tva بالمائة	319.33	
صافي الحساب	2000.00 دج	

## محاضرة المحاسبة على الأغلفة

المطلوب: سجل في يومية المورد والزبون الفاتورة رقم 21  
الحل:

-التسجيل في يومية المورد.

	6000.00	2020/09/13 ح/زبانن: ضمانات على الأغلفة ح/ الزبانن ح/ايرادات الأنشطة الملحقة: فائض استرجاع الأغلفة ح/ tva محصلة ف. رقم 21 ارجاع الضمان مع احتساب تدني قيمتها	4196 411 7086 4457	
4000.00 1680.67 319.33				

-التسجيل في يومية الزبون.

	4000.00 1680.67 319.33	2020/09/13 ح/موردوا السلع ح/ نقص في مواد التعبئة والتغليف ح/ tva مسترجعة ح/4096 موردون: ضمانات على الأغلفة ف. رقم 21 ارجاع الضمان مع احتساب تدني قيمتها	401 6136 4456	6000.00
--	------------------------------	--	---------------------	---------

2.2.3 التسجيل المحاسبي للأغلفة المتداولة المثبتة.

مثال:

بتاريخ 2021/06/03 اقتنت مؤسسة الرافدين 10 حاويات لتصدير منتجاتها وفق الفاتورة 02 بمبلغ 1000000.00 دج للحاوية على الحساب ، معدل الرسم على القيمة المضافة بلغ 19 بالمائة.

المطلوب: سجل العملية في يومية المؤسسة.

	1000000.00 190000.00	2021/06/03 ح/ تثبيبات عينية مواد التعبئة ح/ TVA مسترجعة على التثبيبات ح/موردوا التثبيبات ف. 02 اقتناء حاويات	2186 4452 404	1190000.00
--	-------------------------	--	---------------------	------------

تمرين: قامت مؤسسة الأفاق في شهر ماي بالعمليات التالية:

2022/05/01 شراء مواد التعبئة والتغليف متمثلة في 50 حاوية صغيرة غير معينة ثمن الواحدة 2000.00 دج، على الحساب 19 بالمائة.

2022/05/02 باعت بضاعة لزبونها محمد على الحساب بقيمة 80000.00 دج، معبأة في 30 حاوية مقابل ضمانات على الأغلفة المتداولة بسعر شرائها. TVA 19 بالمائة

2022/05/03 تلقت تسبيق من زبونها بشيك بقيمة 75000.00 دج.



محاضرة المحاسبة على الأغلفة

2022/05/04 منحها موردها تخفيض تجاري وفق فاتورة مستقلة رقم 101 بمبلغ 15000.00 دج خارج الرسم وبلغ معدل TVA 19 بالمائة.

2022/05/05 منحت زبونها محمد حسم مالي بـ 5000.00 دج خارج الرسم وفق فاتورة مستقلة رقم 11، TVA 19 بالمائة.

2022/05/06 أعاد لها زبونها محمد 15 حاوية سليمة بنفس سعر الضمان.

2022/05/07 أعاد زبونها محمد ما تبقى من حاويات، حيث تبين أنها قد تدهورت بنسبة 10 بالمائة من قيمتها. TVA 19 بالمائة.

الحل:

		2022/05/01 ح/مشتريات مواد التعبئة و التغليف ح/ TVA مسترجعة		382 4456
119000.00	100000.00 19000.00	ح/ مورودوا السلع والخدمات	401	
	100000.00	ح/ مخزون مواد التعبئة والتغليف ح/مشتريات مواد التعبئة والتغليف	382	3262
		2022/05/02 ح/ الزبائن		411
80000.00 15200.00 60000.00		ح/مبيعات بضاعة ح/ TVA محصلة ح/ زبائن: ضمانات على الأغلفة	700 4457 4196	
	75000.00	2022/05/03 ح/ البنك		512
75000.00		ح/ زبائن تسبيقات مستلمة	4191	
		2022/05/04 ح/مورودوا السلع		401
15000.00 2850.00	17850.00	ح/ RRR متحصل عليه من المشتريات ح/ TVA مسترجعة ف.مستقلة رقم 101 تخفيض تجاري	609 4456	
		2022/05/05 ح/ نواتج مالية أخرى ح/ TVA محصلة ح/ الزبائن ف.مستقلة رقم 11 تخفيض مالي		778 4457
5950.00	5000.00 950.00		411	
		2022/05/06 ح/ زبائن: ضمانات على الأغلفة ح/ الزبائن 30000.00=2000.00 *15		4196
30000.00	30000.00		411	
		2022/05/07 ح/ زبائن: ضمانات على الأغلفة ح/ الزبائن ح/ ايرادات ن الملحقة،فانض استرجاع أغلفة ح/ TVA محصلة اعادة الحاويات مع تسجيل تدهور بـ 10 بالمائة		4196
27000.00 2521.01 478.99	30000.00		411 7086 4457	

توضيح عملية 2022/05/07

- عدد الحاويات المتبقية  $15 * 2000.00 = 30000.00$  دج

- نسبة التدهور  $0.1 * 30000.00 = 3000.00$  دج

- القيمة المتبقية  $30000.00 - 3000.00 = 27000.00$  دج

المبلغ خارج الرسم لقيمة التدهور:  $1.19 / 3000.00 = 2521.01$  يسجل في ح/ 7086

مبلغ الرسم على القيمة المضافة:  $2521.01 - 3000.00 = 478.99$  يسجل في ح/ 4457

إظهار حساب 4196 زبائن: ضمانات على الأغلفة المتداولة

ح/ 4196 زبائن ضمانات على الأغلفة	
60000.00	عملية 2022/05/03
عملية 2022/05/06	30000.00
عملية 2022/05/07	30000.00
$\Sigma 60000.00$	$\Sigma 60000.00$
الرصيد = 0	

تتبع