



جامعة البليدة 2



كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم الجذع المشترك

الأستاذة: كداتسة عائشة، أستاذة محاضرة أ

مقياس المحاسبة العامة – المجموعة: 04

محاضرات في المحاسبة المالية (العامة)

للسداسي الثاني للموسم الجامعي 2022/2021

الفرقة البيداغوجية:

كداتسة عائشة – براق عيسى

معر الطيب ابتسام – دادة دلييلة

– طه حسان

## المحور السادس: الصنف 2- التثبيات – المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي

تعتبر التثبيات تجهيزات واستثمارات تستعين بها المؤسسة على أداء نشاطها وأعمالها، حيث سيتناول هذا المحور الأنواع الثلاثة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وكيفية المعالجة المحاسبية لها كمايلي:

### 1 تعريف التثبيات وشروطها – حسابات الصنف 2 –

يعرف النظام المحاسبي المالي التثبيات على أنها أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لنشاط المنشأة، مثل التثبيات المادية و المعنوية، أو التي تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد، أو التي لا تنوي المنشأة إنجازها خلال الأشهر الثني عشر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.

### 1-1 تعريف التثبيات والإعتراف بها

يتم الاعتراف بالأصول في الميزانية عندما:

- يكون من المحتمل أن تعود منه منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمنشأة؛
- يمكن تقييم هذا الأصل بطريقة موثوق فيها.

### 1-2 القواعد العامة لتقييم التثبيات

ينص النظام المحاسبي المالي على أن الاعتراف بالتثبيات يكون تبعاً لقواعد التقييم التي حددها هذا

النظام و هي:

الطريقة العامة لتقييم التثبيات هي " التكلفة التاريخية". بيد أن هذا النظام يرخص - حسب بعض الشروط التي يحددها - إلى إمكانية تقييم هذه الأصول عن طريق:

- القيمة العادلة ،
- قيمة الانجاز،
- القيمة النفعية .

✓ التكلفة التاريخية: تعتبر القاعدة العامة للتقييم، إلا أنه يوجد بعض العناصر و بعض الشروط لا تسمح باستعمالها. سنلخصها من خلال هذا الفصل. وتتحدد التكلفة التاريخية للأصول الثابتة من العناصر التالية :

- الممتلكات المحازة عن طريق الشراء، تمثل التكلفة المقابل المالي للشراء، سواء كان نقدي أو دين .
- الممتلكات المستلمة من طرف المساهمين، تمثل التكلفة قيمة الحصة المساهم بها .
- الممتلكات المكتسبة مجاناً (بدون مقابل)، تمثل التكلفة القيمة الحقيقية لهذه الممتلكات في تاريخ دخولها في ذمة المؤسسة.
- الممتلكات المكتسبة عن طريق التبادل، في هذه الحالة تسجل الأصول غير المشابهة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المشابهة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للمبادلة.

✓ القيمة العادلة: وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصل بين أطراف على دراية كافية و تعمل ضمن شروط المنافسة الاعتيادية، أي ضمن السوق النشط الذي يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق ؛
- يمكن أن يوجد بها عادة مشترون و بائعين متفقون ؛
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور .

✓ تكلفة الإنجاز: في حالة الأصل الثابت الذي تم انجازه بوسائل المنشأة.

✓ القيمة النفعية و تسمى كذلك القيمة المحدثة لتدفقات أموال الخزينة المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصل إلى غاية خروجه عن الخدمة.

### 1-3 العناصر التي تدخل في تكلفة التثبيتات:

أولاً: في حالة الحيازة بمقابل مادي (شراء):

تكلفة التثبيت = (ثمن الشراء- تخفيضات تجارية ومالية)+ الرسوم الجمركية+الرسوم غير المسترجعة + المصاريف المتعلقة بحيازة التثبيت (مثل مصاريف النقل، الشحن، التركيب)+ مصاريف ازالة الموقع (مصاريف تنبئية)

\* حيث لا يدخل مبلغ الرسم على القيمة المضافة TVA في تكلفة حيازة التثبيت بل يسجل في حساب خاص هو د/44562 TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات.

مثال: في أكتوبر 2017 استلمت مؤسسة سيارة سياحية مع الفاتورة التالية

المطلوب: تسجيل عملية حيازة السيارة مع العلم انه لم يتم تسديد الفاتورة بعد

الفاتورة: ثمن السيارة (HT) = 150.000 دج

الرسم على القيمة المضافة (TVA) = (150.000 \* 19%) = 28.500 دج

مصاريف نقل السيارة الى المؤسسة = 15.000 دج

مصاريف أخرى = 10.000 دج

المبلغ الواجب الدفع = 203500 دج

تكلفة حيازة السيارة = ثمن السيارة + مصاريف النقل+ مصاريف أخرى

= 175.000 دج = 150.000 + 15.000 + 10.000

التسجيل المحاسبي

		أكتوبر 2017	
	175.000	حـ/ معدات النقل (سيارة)	2182
	28.500	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات	44562
203.500		حـ/ موردو التثبيتات	404

ثانياً: في حالة التثبيتات المنجزة بوسائل المؤسسة: يمكن للمؤسسة ان تقوم بانجاز تثبيت مادي او

معنوي بوسائلها الخاصة، مثلا مؤسسة تقوم بصناعة طاولات وكراسي، فان استعملت طاولة وكرسي

لمكاتبها بدل بيعها، تعتبر في هذه الحالة الطاولة والكرسي تثبيت منجز بوسائل المؤسسة بدلا من

البضائع، وتسجل في الصنف 2 بتكلفة الانجاز. إذن تقيم التثبيتات المنتجة من طرف

المؤسسة على أساس تكلفة الإنتاج، في هذه الحالة يكون التسجيل على مرحلتين أولهما تتضمن تسجيل مختلف الأعباء حسب طبيعتها، بينما المرحلة الثانية يتم تسجيل التثبيت المعني ضمن التثبيتات، ويكون التسجيل المحاسبي وفق ما يلي :

المرحلة الأولى:

6xx	ح/ الأعباء	xxx	ح/ حسابات الغير	4xx	xxx
			ح/ النقديت	5xx	xxx
			إثبات التكاليف		

المرحلة الثانية:

21x	ح/ التثبيت المعني	xxx	ح/ إنتاج مثبت للأصول المادية	732	xxx
			إنتاج مثبت بوسائل المؤسسة		

**مثال 1:** أنتجت المؤسسة بوسائلها الخاصة آلة ، وإستهلكت لأجل ذلك مواد ولوازم ب 250.000دج، أجر عمال ب 150.000دج، خدمات إستشارية ب 100.000دج

التسجيل المحاسبي:

601	ح/ المواد الأولية المستهلكة	250.000			
622	ح/ أجر الوسطاء والأتعاب(خدمات استشارية)	100.000			
631	ح/ أجر العاملين	150.000			
	ح/ البنك		500.000	512	
	إثبات التكاليف				

215	ح/ آلة صناعية	500.000			
	ح/ إنتاج مثبت للأصول المادية		500.000	732	
	إنتاج مثبت بوسائل المؤسسة				

**مثال 2:** قامت المؤسسة B المختصة بانجاز البرامج المعلوماتية بانجاز برنامج معلوماتي خاص بحاسبة المؤسسة، بلغت تكلفة انجازه 80.000 دج .

المطلوب: التسجيل في اليومية

204	ح/ برنامج معلوماتي	80.000			
	ح/ إنتاج المثبت للأصول المعنوية		80.000	731	

## 2 تصنيف التثبيتات في النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي حدد تصنيف أصل إلى متداول أو ثابت ليس على أساس نوعه بل تبعاً لوجهة استعماله في إطار نشاط المنشأة.

فقد حدد النظام المحاسبي المالي التثبيتات في الميزانية كالاتي:

- د/20 التثبيتات المعنوية.
- د/ 21 التثبيتات المادية.
- د/ 22 التثبيتات في شكل امتياز.
- د/23 التثبيتات قيد الإنجاز.
- د/26 ود/ 27 التثبيتات المالية.

### 3- التثبيتات المعنوية في النظام المحاسبي المالي

تطرق المرسوم التنفيذي رقم 09-19 إلى تحديد مفهوم الأصول المعنوية، وتصنيفها وكذا كيفية سير حساباتها.

#### 3-1 تعريف و تصنيف التثبيتات المعنوية

عرفت قواعد النظام المحاسبي المالي الأصل الثابت المعنوي على أنه أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة، العلامات، والبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.

و يدرج الأصل المعنوي في حسابات الأصول إذا كان:

- ✓ من المحتمل أن تؤول المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة به إلى المنشأة ؛
- ✓ إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تحديدها بصورة صادقة.

لقد صنف SCF التثبيتات المعنوية إلى الحسابات الفرعية التالية:

- د/20: التثبيتات المعنوية.
- د/203: مصاريف التطوير.
- د/204: برامج الإعلام الآلي و ما شابهها.
- د/205: الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات.
- د/207: فارق الحيازة ( goodwill ).
- د/208: أصول ثابتة معنوية أخرى.

كما صنف SCF ضمن التثبيتات :

- د/237: التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز.

#### 4 التثبيتات المادية في النظام المحاسبي المالي

##### 4-1 تعريف التثبيتات المادية وتصنيفها

الأصل الثابت المادي هو عبارة عن أصل تستعمله المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار ولأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله أكثر من سنة مالية. وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي فإن الأملاك المادية يعترف بها كأصول مادية

عندما يكون من المحتمل أن تؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وإذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

ولقد صنف SCF ضمن الأصول المادية الاستثمارات العقارية ( عقارات التوظيف )، التي تمثل أرض،

بناية أو جزء من بناية الهدف منها هو تقاضي إيجار و/أو تثمين رأس المال.

وفيما يلي قائمة الحسابات المتعلقة بالتثبيات المادية :

د/21: " التثبيات المادية" الذي يتفرع إلى

د/211: " الأراضي "

د/212: " عمليات إصلاح و تهيئة الأراضي "

د/213: " البنايات "

د/215: " المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية "

د/218: " التثبيات المادية الأخرى "

د/22: " التثبيات في شكل امتياز " الذي يتفرع إلى :

د/221: " الأراضي الممنوح امتيازها "

د/222: " عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي الممنوح امتيازها "

د/223: " البنايات الممنوح امتيازها "

د/225: " المنشآت ( التركيبات ) التقنية الممنوح امتيازها "

د/228: " التثبيات المادية الممنوح امتيازها "

د/232: " التثبيات المادية قيد الانجاز "

د/281: " إهلاك التثبيات المادية " الذي يجرأ حسب نوع الأصل.

د/291: " خسائر قيمة التثبيات المادية " الذي يجرأ هو الآخر حسب نوع الأصل المادي.

أما فيما يخص الأصول المادية موضوع عقد إيجار تمويلي فإنها تسجل في دفاتر المستأجر كأصول ثابتة مادية حسب نوع الصنف الذي ينتمي إليه الأصل. أما في دفاتر المؤجر فإن هذا الأصل يستبعد من

صنف التثبيات المادية إلا أنه يظهر في:

د/ 274: " القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار - التمويل".

علما أنه تطبق المبادئ الآتية في تجميع أو الفصل بين الأصول المادية:

- تدرج قطع الغيار و معدات الصيانة على شكل أصول ثابتة مادية إذا كان استعمالها مرتبط

بأصول ثابتة مادية أخرى، وكانت المنشأة تنوي استعمالها لأكثر من سنة واحدة.

- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت

توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة . - تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة و بالأمن كما لو

كانت أصول ثابتة مادية إذا كانت تسمح للمنشأة برفع المنافع الاقتصادية لأصول أخرى مقارنة إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

#### 4-2 التقييم الأولي للأصول الثابتة المادية

يتمثل التقييم الأولي في مختلف النفقات التي تدخل ضمن تكلفة الأصل الثابت المادي، بالإضافة إلى النفقات اللاحقة المتعلقة به

#### 4-2-1 تكلفة الأصل الثابت المادي :

يقيم الأصل المادي أولياً بتكلفته التاريخية :

- بالنسبة للممتلكات المادية المستلمة كمساهمات عينية تمثل التكلفة قيمة المساهمات.

- الأصول المادية المكتسبة بمقابل تمثل تكلفتها سعر الشراء مضاف إليها تكاليف وضع الأصل في مكانه، الرسوم المدفوعة غير المسترجعة، الأعباء المباشرة الأخرى، كما تضاف إليها تكلفة تفكيك وتجديد موقع الأصل بعد انتهاء مدة الانتفاع به، ولا تدرج ضمن التكاليف النفقات العامة والنفقات الإدارية ونفقات الانطلاق في النشاط، كما تستثنى من تكلفة الأصل التخفيضات التجارية و المالية.

- الأصول المادية المنجزة من طرف المنشأة أي بوسائلها الخاصة في هذه الحالة تقيم هذه الأصول بتكلفة الإنتاج التي تتضمن اليد العاملة، المواد الأولية، و أعباء الإنتاج المباشرة الأخرى، ونفس الشيء تضاف إلى هذه التكلفة نفقات تفكيك و تجديد موقع الأصل عند انتهاء المدة وهذا إذا كان التفكيك وتجديد الموقع يشكل إلزاماً للمنشأة.

- بالنسبة للأصول المادية المكتسبة بدون مقابل (الإعانات) تتمثل تكلفتها في القيمة الحقيقية (العادلة) في تاريخ الدخول.

- بالنسبة للأصول المادية المكتسبة عن طريق التبادل، هناك حالتين إذا كان الأصل الجديد مماثل للقديم يسجل الأصل الجديد بالقيمة المحاسبية للقديم، أما في حالة العكس يقيم الأصل الجديد بالقيمة الحقيقية (العادلة).

- النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيات المادية: تدرج ضمن نفقات الدورة إلا إذا كانت هذه النفقات ترفع من القيمة المحاسبية لهذه الأصول أي زيادة منافعها الاقتصادية، في هذه تضاف إلى تكلفة الأصل الثابت.

#### رابعاً: التثبيات المادية في طور الإنجاز:

وتتعلق بالعناصر التي لم تبلغ بتاريخ 12/31 نسبة إنجاز 100% سواء تم إنتاجها من قبل المؤسسة أو أوكلت العملية للغير، لذلك تسجل ضمن أصول المؤسسة في ح/ 232- التثبيات العينية الجاري إنجازها بالتكاليف المتراكمة للإنتاج أو بقيمة الفواتير المتضمنة تقدم الأشغال. حيث نسجل:

232	ح/ التثبيات المادية الجاري إنجازها	xxx
732	ح/ الإنتاج المثبت للأصول المادية (الإنتاج بوسائل المؤسسة)	xxx

232	404	حـ/التثبيات العينية الجاري إنجازها حـ/ موردو التثبيات حـ/ البنك (الإنتاج من قبل الغير)	XXX	XXX
21x	232	حـ/التثبيات المعني حـ/التثبيات العينية الجاري إنجازها (عند الإستلام النهائي للتثبيات)	XXX	XXX

### \* التسجيل المحاسبي لحيازة التثبيات المادية

أ/ الأصول المادية المحازة عن طريق الشراء : يسجل الأصل المادي في حسابه الفرعي لحساب 21 مقابل حساب 404 "موردو التثبيات".

ب/ التثبيات المنجزة بوسائل المنشأة: يسجل الأصل المادي في حسابه الفرعي لحساب 21 و هذا إذا كان الأصل قد تم انجازه كلياً مقابل حساب 73 "الإنتاج المثبت".  
مثال تطبيقي: خلال سنة 2017 قامت مؤسسة صناعية بالعمليات التالية:

➤ العملية 1: شراء آلة إنتاجية ، الفاتورة كالتالي قيمة الآلة = 20.000 دج

مصاريف التركيب = 1.000 دج +

مبلغ خارج الرسم HT = 21.000 دج

+ 3.990 = 19% TVA

المبلغ الواجب الدفع TTC = 24.990 دج

➤ العملية 2: أنجزت للإستخدام الذاتي مباني تجارية تطلب مايلى: مواد أولية ب 50.000 دج (مسحوبات من المخزن)، أجور عمال 14.000 دج ومصاريف نقل 6.000 دج أصبحت المباني جاهزة للإستعمال .

➤ العملية 3: شراء أرض نقدا : قيمة الأرض: 400.000 دج، مصاريف عقد الشراء 10.000 ، مصاريف تسجيل العقد (الضرائب) 5.000 دج .وبلغ الرسم على القيمة المضاعفة 30.000 دج. كما قامت هذه المؤسسة بتسوية هذه الأرض من أجل جعلها موقف لسيارات المؤسسة بوسائلها الخاصة وبلغت تكلفة الأرض بقيمة 100.000 دج.

➤ العملية 4: قامت المؤسسة بحيازة صناديق قابلة للإسترجاع ( هذه الصناديق توزع فيها منتوجات ثم تسترجعها من عند زياتنها ) بلغت قيمة هذه الصناديق 60.000 دج خارج الرسم ، TVA 19% ( كما تحصلت على تخفيض تجاري 10.000 دج. ثم قامت بتسديد المورد عن طريق شيك بنكي.

ملاحظة هامة : (يتم التخفيض من ثمن الشراء بالنسبة للزيون و ثمن البيع بالنسبة للمورد )  
بالتالي يكون شكل الفاتورة:

ثمن السلعة



$$\begin{aligned}
& - \\
& \text{تخفيض التجاري} \\
& = \\
& \text{HT صافي التجاري} \\
& + \\
& \text{TVA} = \text{صافي التجاري} * 19\% \\
& \text{TTC مبلغ واجب الدفع}
\end{aligned}$$

المطلوب: تسجيل عمليات حيازة التثبيتات في يومية المؤسسة

24.990	21.000	العملية 1 ح/معدات و ادوات	404	215
	3.990	ح/ TVA مسترجعة على تثبيتات ح/موردو التثبيتات		44562
70.000	70.000	العملية 2 ح/ مباني ح/انجاز التثبيتات للأصول المادية	732	213
445.000	415.000	العملية 3 ح/ الأراضي ح/ TVA مسترجعة على تثبيتات	53	211
	30.000	ح/ الصندوق		44562
100.000	100.000	الجزء 2 من العملية 3 ح/ تهيئة الأراضي ح/انجاز التثبيتات للأصول المادية	732	212
59.500	50.000	العملية 4 ح/ أغلفة مسترجعة ح/ TVA مسترجعة على تثبيتات	404	2186
	9.500	ح/موردو التثبيتات		44562
59.500	59.500	ح/موردو التثبيتات ح/ البنك	512	404

## 5 التثبيتات المالية في النظام المحاسبي المالي

### 1-5 تعريف التثبيتات المالية وتصنيفها

يعرف النظام المحاسبي المالي الأصل الثابت المالي على أنه حق يتم تحصيله في أجل يتعدى الدورة المالية الواحدة، أو أن هذا الأصل هو عبارة عن سند أو قيمة مماثلة قررت المنشأة الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة.

و يعرف هذا النظام التثبيتات المالية حسب أربعة فئات:

- سندات المساهمة: تسمح للمنشأة التي تملكها أن تمارس نفوذا على الجهة التي أصدرت هذه السندات، أو أن تمارس مراقبتها (الشراكة في الفروع، مؤسسات الشراكة....).

- السندات الثابتة لنشاط المحفظة: التي توفر للمنشأة على المدى الطويل مردودية مرضية دون التدخل في نشاطات الجهة التي أصدرت هذا النوع من السندات.
  - السندات الثابتة الأخرى: التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل يمكن للمنشأة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو تنوي المنشأة الاحتفاظ بها أو يتعين عليها ذلك.
  - القروض و الحقوق طويلة الأجل: التي أصدرتها المنشأة، أو لا تنوي، أو لا تملك القدرة على بيعها في الأجل القصير كحقوق الزبائن و باقي حقوق الاستغلال الأكثر من اثنا عشر شهر، بالإضافة الى القروض المقدمة للغير التي تفوق الدورة المالية الواحدة.
- كما قسم النظام المحاسبي المالي التثبيات المالية في الحسابات التالية:
- الحساب الرئيسي 27 " أصول ثابتة مالية " و الذي يتفرع إلى:
- الحساب 271: السندات الأخرى ما عدى سندات المساهمة و السندات الثابتة لنشاط المحفظة والتي لا تنوي أو لا تملك المنشأة بيعها في الأجل القصير.
  - الحساب 272: السندات التي تمثل حق مثل حصص الأموال المشتركة الموظفة التي ينوي الكيان الاحتفاظ بها بشكل دائم.
  - الحساب 273: السندات الثابتة لنشاط المحفظة و هي السندات تستثمر من خلالها المنشأة أصولها من أجل الحصول على مردودية في المستقبل، دون تدخل هذه المنشأة في تسيير الجهة التي أصدرت هذه السندات.
  - الحساب 274: القروض التي هي أموال مسددة للغير بموجب أحكام تعاقدية تلتزم المنشأة بمقتضاها بأن تنتقل إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين استعمال وسائل الدفع لمدة معينة، فالحقوق المتعلقة بعقد إيجار - تمويل - هي بمثابة قروض.

274	512	ح/القروض المترتبة على عمليات عقد إيجار التمويل ح/ البنك (في حالة التأجير)	XXX	Xxx
-----	-----	---	-----	-----

- الحساب 275: الودائع و الكفالات وهي مشابهة للقروض.
- الحساب 276: الحقوق الثابتة الأخرى ( ما عدى فيما سبق )

### المحور السابع: عمليات البيع و الشراء - دراسة المخزونات

إن عنصر المخزون يعتبر من أكثر عناصر الأصول المتداولة أهمية من حيث الإيرادات التشغيلية، حيث أن عناصر المخزون تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة نشاطها، وبالتالي هذا الاختلاف ينتج عنه اختلاف في المعالجة المحاسبية لها.

## 7-1- تعريف المخزون حسب النظام المحاسبي المالي : طبقا لScf المخزون عبارة عن أصول :

- تمتلكها المؤسسة بهدف بيعها في إطار الاستغلال العادي ،
  - قصد الإنتاج ثم البيع
  - مواد أولية ولوازم موجهة للاستخدام في عملية الإنتاج .
- إن تصنيف أصل ضمن مخزون (أصول جارية) أو ضمن التثبيات (أصول غير جارية) يكون على أساس استخدامه في نشاط المؤسسة وليس نوعه، مثلا إذا قامت مؤسسة بشراء أثاث إذا كان الهدف منه إعادة بيعه سيسجل كمخزون في الصنف 3 ، أما إذا كان هدفه استخدامه فيسجل كتثبيات في الصنف 2.
- ## 7-2- أنواع المخزونات والعناصر المكونة له: يتضمن المخزون :

- المواد الأولية و اللوازم : عناصر موجهة لكي تدخل في تركيبية المنتجات المصنعة .
- تموينات أخرى : مواد مستهلكة و لوازم مستهلكة و أغلفة .
- منتجات وسيطية : وهي عبارة عن منتجات وصلت مرحلة الإنتهاء ، لكنها موجهة للدخول في مرحلة جديدة من دورة الإنتاج .
- منتجات تامة : عبارة عن منتجات بلغت مرحلة الإنجاز النهائي في دورة الإنتاج .
- سلع : عناصر مشتراة لكي تباع على حالتها .
- قيد الإنجاز للإنتاج السلع : منتجات أو أشغال قيد الإنجاز .
- قيد الإنجاز للخدمات : دراسات أو أداء خدمات قيد الإنجاز .

## ويتم تقسيمها حسب النظام المحاسبي المالي كالتالي:

- د/30 البضائع: هي السلع التي قامت المؤسسة بشرائها لبيعها على حالها دون إدخال تعديلات فيها.

- د/31 المواد الأولية و اللوازم هي المواد التي تدخل في عملية الانتاج ، بمعنى كل سلعة اشترت لغرض التحويل (الاستهلاك)، وتندرج ضمن تركيبية المنتج، تعتبر مواد أولية .

- د/32 التموينات الاخرى هي المواد التي تساهم في عملية الانتاج ، بمعنى كل سلعة اشترت لغرض الاستهلاك، ولا تندرج ضمن تركيبية المنتج وإنما تساعد في العملية الإنتاجية، مثل

د/321 مواد مستهلكة (كالزيوت للالات، البنزين)،

د/322: لوازم مستهلكة كاللوازم المكتبية (مواد التنظيف)

د/326 الاغلفة المستهلكة، هي اغلفة غير مسترجعة.

-د/33 سلع قيد الانتاج (إنتاج السلع الجاري انجازه) : يضم هذا الحساب كل من :

ح/331 : المنتجات الجاري إنجازها : منتجات مرت بمراحل معينة من الإنتاج، وهي غير

قابلة للبيع بهذه الحالة وإنما تنتظر مراحل إنتاج أخرى .

ح/335 : الأشغال الجاري إنجازها : أشغال مرت بمراحل معينة من الإنجاز، وهي غير

قابلة للبيع بهذه الحالة وإنما تنتظر مراحل إنجاز أخرى .

-د/34 خدمات قيد الانتاج (إنتاج الخدمات الجاري انجازه): يضم هذا الحساب كل من:

ح/341 : الدراسات الجاري إنجازها .

ح/345 : الخدمات الجاري تقديمها .

-د/35 مخزون المنتجات و يقسم الى

د/351 منتجات وسيطية (نصف مصنعة)

د/355 منتجات تامة

د/358 بقايا المنتجات والمواد (نفايات)

-د/36 مخزونات متأتية من التثبيبات يشمل هذا الحساب مجل العناصر المفككة أو المسترجعة من

التثبيبات العينية، و يجعل هذا الحساب مدينا يجعل حساب التثبيت المعني دائنا.

-د/37 مخزون لدى غير هي حسابات تستعمل في نهاية السنة فقط ( اعمال نهاية الدورة). حيث هي

المخزونات التي هي ملك المؤسسة والموجودة في مخازن الغير، أو المخزونات المشتراة ولم تصل بعد إلى

مخازن المؤسسة بتاريخ نهاية الدورة.

-د/38 المشتريات المخزنة: يسجل في هذا الحساب قيمة المشتريات من المخزون بتكلفة الشراء، وبعد

حساب وسيط بين مرحلة استلام الفاتورة ومرحلة استلام المخزون. أي د/38= ثمن الشراء + مصاريف

الشراء كالنقل + الرسوم غير المسترجعة كالرسوم الجمركية.

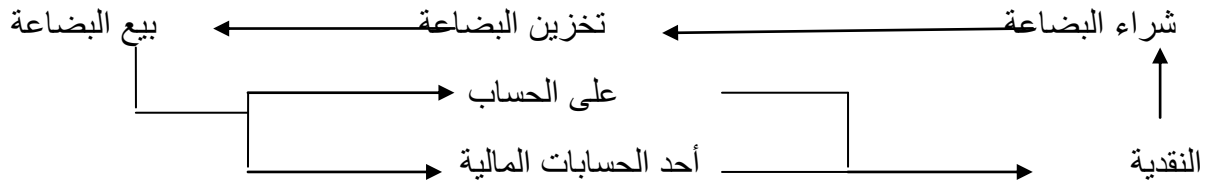
بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA فيسجل في حساب خاص د/44566 TVA مسترجعة على

المشتريات.

7-3 دورة المخزون :

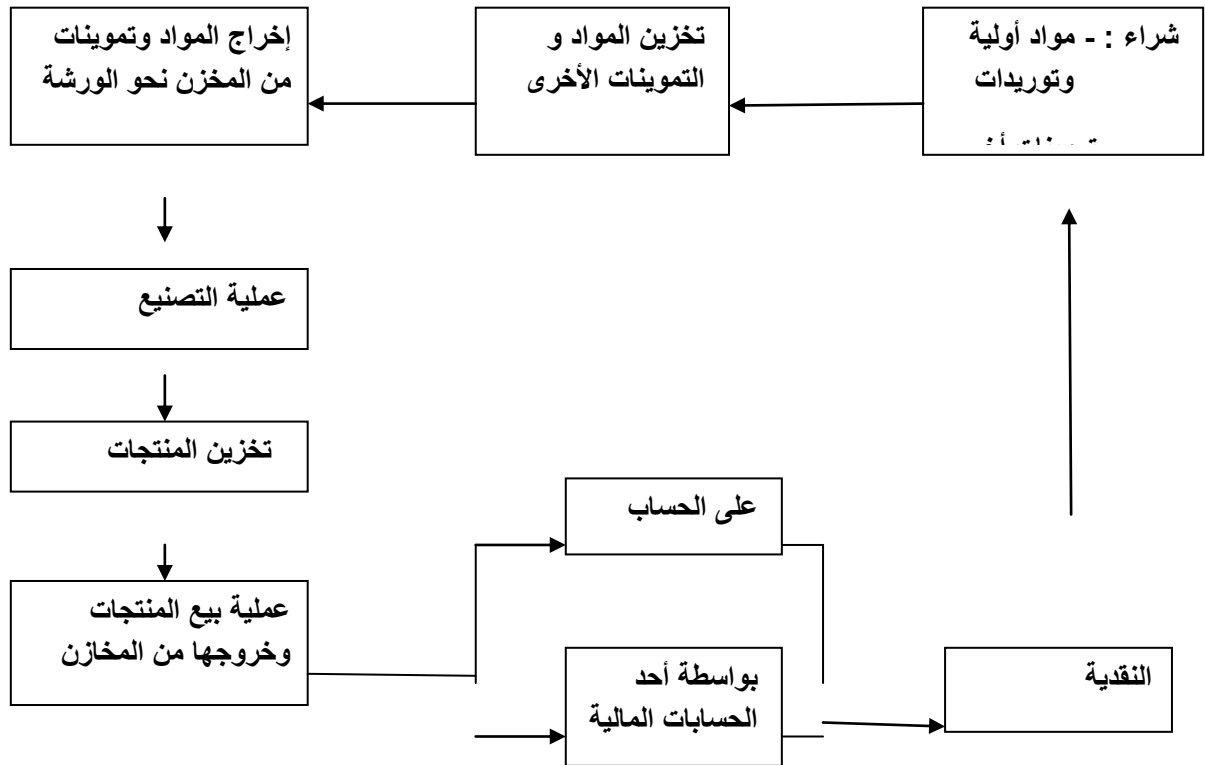
### 7-3-1 دورة المخزون في المؤسسة التجارية :

تبدأ دورة المخزون بشراء البضاعة لغرض إعادة بيعها لاحقاً، فتخزن لتخرج من المخازن لاحقاً عند البيع، وتتحول إلى مبيعات سواء نقداً أو لأجل (على الحساب) وفي هذه الحالة تأتي مرحلة التحصيل التي تستخدم سواء لتسديد الموردين ، أو لشراء بضاعة أخرى، لتبدأ دورة مخزون أخرى فيمكن تمثيل هذه الدورة كالتالي :



### 7-3-2 دورة المخزون في المؤسسة الصناعية (الإنتاجية) :

من أجل معرفة دورة المخزون في المؤسسة الإنتاجية ومن ثم الوقوف على المعالجة المحاسبية لها في هذه المؤسسة بشكل واضح، نقدم دورة المخزون لهذا النوع من المؤسسات. ثم القيام بالتسجيل المحاسبي عند كل مرحلة من مراحل دورة المخزون لاحقاً العنصر الموالي. وبهذا يمكن تمثيل دورة المخزون كالتالي :



7-4-4 - طرق متابعة المخزون: إن تسجيل العمليات الخاصة بالمخزون يكون باستعمال أحد الأساليب التالية:

7-4-4-1 نظام الجرد المستمر "الدائم" : هو نظام متبع في المؤسسات التي تتميز مبيعاتها بتكلفة مرتفعة نسبياً، ويكون عدد عمليات البيع كل يوم محدود، ولهذا يكون من السهل التعرف على تكلفة كل عنصر مباع، وهذه الحالة المؤسسات التي تبيع الأجهزة المعمرة، كالثلاجات، التلفزيون، أو السيارات حيث بإمكان تسجيل تكلفة البضاعة المباعة لكل عملية بيع، وتسجل في حساب المخزون كل وحدة تضاف له تسحب منه يومياً، لذا يسمى هذا النظام المخزون المستمر.

7-4-4-2 نظام الجرد الدوري "المتناوب": هو النظام الأكثر تداولاً، إذ يناسب المؤسسات التي تبيع بضائع متنوعة ومتعددة، كما يكون سعر الوحدة فيها منخفضاً، وهذه حالة مساحات بيع المواد الغذائية مثلاً أو الصيدليات، فقد تبيع المؤسسة لزبون واحد عدة أنواع من البضائع، وباعتبار هذه العملية تتكرر في اليوم عدة مرات، فلا يعقل أن نرجع للسجلات في كل مرة لمعرفة وتسجيل تكلفة كل وحدة مباعة، لهذا عادة ما ينتظر حتى نهاية الدورة المحاسبية لتحديد تكلفة البضاعة المباعة .

#### 7-5-5 - التسجيل المحاسبي للمخزونات :

#### 7-5-1 - المؤسسة التجارية :

تقوم المؤسسة التجارية بشراء بضائع قصد إعادة بيعها على حالها حيث سعر البيع = تكلفة الشراء + هامش الربح ، ويجب اثبات عملية الشراء والبيع بوثيقة تجارية تسمى الفاتورة التي ينبغي اعدادها من طرف البائع و يرسلها الى المشتري.

يكون التسجيل المحاسبي في المؤسسة التجارية كالتالي:

7-5-1-1 - 1 - 1 : مرحلة الشراء: تقوم المؤسسة التجارية بشراء المخزون السلعي من البضاعة لغرض بيعها على حالها (دون إدخال تعديلات فيها)، وعملية الشراء تمر على مرحلتين، المرحلة الأولى هي مرحلة وصول الفاتورة المحررة من طرف البائع، أما المرحلة الثانية هي مرحلة وصول البضاعة ودخولها إلى المخازن. ويكون القيد كمايلي :

		المرحلة الأولى		
X X X	X X X	من ح/ مشتريات البضاعة	401	380
X X X		إلى ح/ الموردو المخزونات	} أو 5x	
X X X		ح/ أحد الحسابات المالية		
		تسجيل فاتورة الشراء رقم .....		
		المرحلة الثانية		
X X X	X X X	من ح/ مخزون البضاعة	380	30
X X X		إلى ح/ مشتريات البضاعة		
		دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة		
		إدخال رقم .....		

مثال: في 2014/02/02 قامت مؤسسة تجارية بشراء بضاعة بقيمة 10.000 دج نقدا، مع العلم أن البضاعة والفاتورة وصلت في نفس الوقت .

المطلوب تسجيل عملية الشراء في يومية المؤسسة (الزبون)

		2014/02/02		
10.000	10.000	من ح/ مشتريات البضاعة	53	380
		إلى ح/ الصندوق		
		تسجيل فاتورة الشراء رقم .....		
		//-//		
10.000	10.000	من ح/ مخزون البضاعة	380	30
		إلى ح/ مشتريات البضاعة		
		دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة		
		إدخال رقم .....		

7-5-1 - 1-2 : مرحلة البيع: بعد شراء المخزون السلعي من البضاعة ودخوله المخازن، تأتي الخطوة الثانية وتتمثل في عملية البيع، والتي بدورها تمر على مرحلتين، المرحلة الأولى هي مرحلة إعداد الفاتورة، أما المرحلة الثانية هي مرحلة إرسال البضاعة أي خروجها من المخازن. وبذلك يكون القيد العام كالاتي :

سعر البيع	سعر البيع	المرحلة الأولى	700	411 و/أو 5x
		من ح/ الزبون ح/ أحد الحسابات المالية إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة بيع بضاعة رقم .....		
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	المرحلة الثانية	30	600
		من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم .....		

**مثال :** نفس المثال السابق نفرض ان المؤسسة قلمت بإعادة بيع البضائع إلى الزبون مع هامش ربح 10%، مع العلم أن البضاعة والفاتورة أرسلت في نفس الوقت .

**المطلوب :** - سجل العملية في يومية المؤسسة (بصفتها مورد) .

سعر البيع = تكلفة الشراء + هامش الربح = 10.000 + 10%\*10000 = 11.000 دج ----- ح/700 مبيعات بضائع

11.000	11.000	المرحلة الأولى	700	411
		من ح/ الزبائن إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة بيع بضاعة رقم .....		
10.000	10.000	المرحلة الثانية	30	600
		من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون البضاعة خروج البضاعة من المخازن .....		

**7-5-2 : المؤسسة الصناعية (الإنتاجية) :**

تقوم المؤسسات الانتاجية بشراء مواد اولية و لوازم من اجل تحويلها والحصول على منتوجات مصنعة والتي سيتم بيعها فيما بعد.

فاتورة شراء مواد اولية--- ادخال هذه المواد الى المخازن --- اخراج هذه المواد الى الورشات للتصنيع----- تخزين المنتوجات--- اعداد فاتورة البيع ----- اخراج المنتوجات من المخازن ، بالتالي كل مرحلة من هذه المراحل تسجل محاسبيا .

**المرحلة:1**

**7-5-2-1 : مرحلة الشراء:** تقوم المؤسسة الصناعية بشراء المخزون من المواد الأولية والتوريدات، والتموينات الأخرى من أجل استعماله في نشاطها الانتاجي . ويكون القيد كمايلي :



	X X X	من ح/ مشتريات المواد الأولية والتوريدات		381
	X X X	ح/ مشتريات التموينات الأخرى		382
X X X		إلى ح/ المورد	401	و/أو 5x
X X X		ح/ أحد الحسابات المالية تسجيل فاتورة البيع رقم .....		
	X X X	من ح/ المواد الأولية والتوريدات		31
	X X X	ح/ التموينات الأخرى		32
X X X		إلى ح/ مشتريات المواد الأولية والتوريدات	381	
X X X		ح/ مشتريات التموينات الأخرى دخول المواد الأولية والتوريدات إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم .....	382	

**7-5-2-2:** مرحلة إدخال المواد الأولية والتوريدات، والتموينات الأخرى إلى ورشة التصنيع : في هذه الحالة تقوم المؤسسة باستهلاك المواد والتموينات الأخرى لغرض الإنتاج، ويكون القيد لهذه الحالة كالاتي :

	تكلفة الشراء	من ح/ المواد الأولية والتوريدات مستهلكة		601
	تكلفة الشراء	ح/ التموينات الأخرى مستهلكة		602
تكلفة الشراء		إلى ح/ المواد الأولية والتوريدات	31	
تكلفة الشراء		ح/ التموينات الأخرى خروج المواد والتموينات الأخرى من المخازن باتجاه الورشة	32	

**7-5-3 :** مرحلة الحصول على المنتجات من ورشات التصنيع

تقوم المؤسسة بعملية التصنيع بالتالي تتحصل على منتجات مختلفة: (منتجات تامة، وسطية، مهملات وفضلات) ويتم التسجيل المحاسبي كالتالي:

	تكلفة الإنتاج	منتجات و سطية	351
		منتجات تامة	355
		المهملات	358
تكلفة الإنتاج		ح/مخزون المنتجات	724

أو تتحصل المؤسسة على منتجات جاري انجازها، وفي هذه الحالة نسجل :

	تكلفة إنتاج	من ح/ منتجات جاري انجازها		331
تكلفة إنتاج		إلى ح/ تغيير المخزونات الجارية حصول على منتجات من الورشات ودخولها إلى المخزن	723	

7-5-4 : مرحلة البيع (بيع المنتجات): التسجيل المحاسبي لعملية بيع منتجات تمر بمرحلتين، ففي المرحلة الأولى يتم فيها إثبات تحويل ملكية المنتجات بواسطة تحرير الفواتير، أما المرحلة الثانية يتم فيها إثبات إخراج المنتجات المباعة وإرسالها إلى الزبائن. كما هو مبين في القيد العام التالي :

	سعر البيع سعر البيع	من ح/ الزبون ح/ أحد الحسابات المالية	411 و/أو 5x
سعر البيع		إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة	701
سعر البيع		ح/ مبيعات منتجات وسيطية	702
سعر البيع		ح/ مبيعات منتجات متبقية	703
		تحرير فاتورة بيع منتجات تحمل رقم..... المرحلة الثانية	
	تكلفة الإنتاج	من ح/ تغيير المخزونات من منتجات	724
تكلفة الإنتاج		إلى ح/ منتجات وسيطية	351
تكلفة الإنتاج		ح/ منتجات مصنعة	355
تكلفة الإنتاج		ح/ منتجات متبقية	358
		خروج المنتجات المباعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم .....	

مثال تطبيقي:

قامت مؤسسة إنتاجية متخصصة في صناعة أدوات X بالعمليات التالية:

7/1- قامت بشراء مواد أولية بقيمة 25.000دج ، وصلت المواد فقط (لم تصل الفاتورة)

7/3- سلمت إلى ورشات التصنيع نصف المواد الأولية المشتراة

7/8- استلمت من الورشات المنتجات التالية:

\*منتجات وسيطية تكلفتها الإنتاجية 6.000دج \*منتجات تامة الصنع تكلفتها الإنتاجية 7.000دج

\*فضلات بتكلفة 1.000دج

7/10- وصول فاتورة مشتريات 7/1 وكان التسديد نصفها بشيك بنكي والباقي على الحساب

7/16- قامت ببيع نصف المنتجات التامة الصنع بسعر 6.000دج بشيك بريدي، إرسال الفاتورة فقط

7/17- قامت ببيع ثلث المنتجات الوسيطية ب 3.500دج، نصفها نقداً والباقي على الحساب

7/19- إرسال المنتجات التامة المباعة إلى الزبون

7/25- بيع كل الفضلات إلى مؤسسة أخرى تقوم بعملية الرسكلة بسعر 1.500دج على الحساب

-7/26: قامت بتسديد وصل الكهرباء والغاز بقيمة 6.000دج بشيك بريدي

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة

25.000	25.000	7/1 ح/مواد أولية ولوازم ح/مشتريات مواد أولية إدخال مواد أولية	381	31
12.500	12.500	07/3 ح/مواد مستهلكة ح/مواد أولية ولوازم إدخال نصف المواد للورشة	31	601
14.000	6.000 7.000 1.000	7/8 ح/منتجات نصف مصنعة ح/منتجات تامة الصنع ح/منتجات متبقية ح/إنتاج مخزن الحصول على منتجات	724	351 355 358
12.500 12.500	25.000	7/10 ح/مشتريات مواد أولية ولوازم ح/البنك ح/موردو المخزونات فاتورة مشتريات 7/1	512 401	381
6.000	6.000	7/16 ح/الحساب البريدي ح/مبيعات منتجات تامة الصنع فاتورة بيع منتجات تامة	701	515
3.500	1.750 1.750	7/17 ح/الصندوق ح/الزبائن ح/مبيعات منتجات نصف مصنعة فاتورة بيع	702	53 411
2.000	2.000	// // ح/إنتاج مخزن ح/منتجات نصف مصنعة إخراج المنتجات الوسيطة	351	724
3.500	3.500	7/19 ح/إنتاج مخزن ح/منتجات تامة الصنع إخراج المنتجات التامة	355	724
1.500	1.500	7/25 ح/الزبائن ح/مبيعات منتجات متبقية	703	411

		فاتورة بيع فضلات // //		
1.000	1.000	ح/إنتاج مخزن ح/منتجات متبقية إخراج المنتجات المتبقية	358	724
6.000	6.000	7/26 ح/مشتريات غير مخزنة ح/الحساب البريدي تسديد وصل الكهرباء والغاز	515	607

**7-5-5 : حالة البيع الاستثنائي للمواد الأولية والتموينات الأخرى:** هناك بعض الحالات الاستثنائية التي تقوم بها المؤسسة الصناعية ببيع موادها الأولية أو تموينات أخرى، بسبب عدم مطابقتها للمواصفات أو بسبب وجود فائض في المخزون وفي هذه الحالة تعالج المواد كما تعالج البضاعة، كما يوضحه القيد التالي:

سعر البيع	سعر البيع	من ح/ الزبون ح/ أحد الحسابات المالية إلى ح/ مبيعات بضاعة تحرير فاتورة بيع المواد الأولية و/أو التموينات الأخرى، تحمل رقم.....	700	411 و/أو 5x
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مواد أولية وتوريدات ح/ تموينات أخرى خروج المواد الأولية و/أو التموينات الأخرى من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم .....	31 32	600

**مثال :**

قامت إحدى المؤسسات بشراء مادة أولية بقيمة 45.000دج، ثم قامت بإدخال ما قيمته 31.500دج إلى ورشات التصنيع. ونظرا لعدم مطابقة الجزء المتبقي من المادة الأولية للمواصفات المطلوبة قامت المؤسسة ببيعها بقيمة 15.000دج، على الحساب حيث تم إرسال المواد والفاتورة. قم بتسجيل عملية بيع المادة الأولية.

15.000	15.000	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات بضاعة تحرير فاتورة بيع المواد الأولية	700	411
13.500	13.500	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مواد أولية وتوريدات خروج المواد الأولية	31	600

## 7-6- التسيقات على المخزونات

### 7-6-1 : مفهوم التسيق على المخزون :

التسيق هو مبلغ نقدي يقدم من الزبون الى المورد، وهو مرفق بطلبية الشراء، مع العلم ان التسيق يسجل في يومية المورد و الزبون في حين ان الطلبية لا تسجل . انما تسجل الفاتورة .

### 7-6-2 : المعالجة المحاسبية للتسيق على المخزون :

#### 7-6-2-1 : حالة الشراء (يومية الزبون) :

عندما يدفع الزبون تسيق عن شراء مخزون سلعي، فيعتبر هذا التسيق حق له عند الغير، ليظهر في ح/4091 " الموردون المدينين : تسيقات " مدين ، ويجعل أحد الحسابات المالية (ح/ 5 X) دائن بقيمة التسيق. كما هو مبين في القيد التالي:

#### تسجيل التسيق عند الزبون

4091	5X	من ح/ الموردون المدينين : تسيقات ح/ أحد الحسابات المالية تسجيل التسيق الممنوح للمورد بأحد الحسابات المالية	قيمة التسيق	قيمة التسيق
------	----	--	-------------	-------------

مثال : أرسلت المؤسسة طلبية إلى أحد الموردين من أجل توفير مواد أولية بقيمة 20.000دج، مرفقة بشيك بنكي بقيمة 5.000دج .

المطلوب : - قم بالتسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة (الزبون) .

الحل :

4091	512	من ح/ الموردون المدينين : تسيقات ح/ البنك تسجيل التسيق الممنوح للمورد بواسطة شيك بنكي	5.000	5.000
------	-----	---	-------	-------

#### 7-6-2-2 : حالة البيع (يومية المورد) :

عندما يستلم المورد تسيق عن مخزون سلعي من زبونه، يعتبر دين عليه، ويظهر محاسبيا في ح/4191 " الزبائن الدائنون : تسيقات "، حيث يجعل هذا الحساب دائن وجعل أحد الحسابات المالية (ح/ 5 X) مدين، وذلك كما يلي:

#### تسجيل التسيق عند المورد

5x	4191	من ح/ أحد الحسابات المالية ح/ الزبائن الدائنون : تسبيقات تسجيل التسبيق المتحصل عليه بواسطة أحد الحسابات المالية رقم ..... .	قيمة التسبيق	قيمة التسبيق
----	------	--	--------------	--------------

مثال : نفس معطيات المثال السابق

المطلوب : - قم بالتسجيل المحاسبي في يومية المورد .

الحل :

512	4191	من ح/ البنك ح/ الزبائن الدائنون : تسبيقات تسجيل الحصول على تسبيق بواسطة شيك بنكي	5.000	5.000
-----	------	--	-------	-------

7-7- المردودات على المخزونات :

يقوم الزبون (المشتري) بإرجاع جزء أو كل البضاعة أو المواد المشتراة إلى المورد (البائع) بسبب عدم مطابقتها للمواصفات أو وجود عيب أو عطب فيها. في هذه الحالة لا بد من إلغاء عمليات الشراء أو البيع جزئياً أو كلياً، هذا الإرجاع لا بد أن يكون مبرر بوثيقة تسمى فاتورة الإرجاع، والتي تحرر من طرف المورد وترسل إلى الزبون.

7-7- 1 : المعالجة المحاسبية للمردودات :

إن المعالجة المحاسبية للمردودات، تكون هناك طريقتين لمعالجتها:

7-7- 1-1 : طريقة قلب القيد (القيد العكسي): وفق هذه الطريقة يكون القيد عن طريق جعل الحساب المدين دائن والحساب الدائن مدين بقيم المردودات، وذلك لدى كل من الزبون و المورد .

مثال: اشترت مؤسسة (أ) مواد أولية من إحدى المؤسسات الصناعية (ب) بقيمة 50.000دج وكان التسديد نصف (1/2) نقداً والباقي على الحساب، تكلفتها لدى المؤسسة الصناعية 40.000دج، وبعد يومين قام الزبون بإعادة ربع (1/4) المواد نظراً لعدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها.

المطلوب : - تسجيل العملية في يومية الزبون ويومية المورد .

يومية الزبون (المؤسسة أ)

381	401	من ح/ مشتريات المواد الأولية إلى ح/ موردو المخزونات	50.000	25.000
	53	ح/ الصندوق		25.000

50.000	50.000	تسجيل فاتورة الشراء رقم ..... // من ح/ مخزونات المواد الأولية إلى ح/ مشتريات المواد الأولية دخول المواد الأولية إلى المخازن بعد يومين	381	31
12.500	12.500	من ح/ موردين المخزونات إلى ح/ مشتريات المواد الأولية تسجيل فاتورة إرجاع جزء من المواد رقم ...	381	401
12.500	12.500	// من ح/ مشتريات المواد الأولية إلى ح/ مخزونات المواد الأولية خروج المواد الأولية من المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ...	31	381

يومية المورد (المؤسسة ب)

50.000	25.000 25.000	من ح/ الزبون ح/ الصندوق إلى ح/ مبيعات المنتجات التامة تسجيل فاتورة البيع رقم .....	701	411 53
40.000	40.000	ح/ تغيير المخزونات من المنتجات التامة إلى ح/ المنتجات التامة خروج المنتجات التامة من المخازن	355	724
12.500	12.500	بعد يومين من ح/ مبيعات المنتجات التامة إلى ح/ الزبون تسجيل فاتورة إرجاع المنتجات رقم .....	411	701
10.000	10.000	// من ح/ المنتجات التامة إلى ح/ تغيير المخزونات المنتجات التامة دخول المنتجات التامة إلى المخازن	724	355

إن تكلفة المنتجات المباعة تقدر بـ 40.000 دج، والزبون رد الربع (1/4) منها، إذا فتكلفة المردودات (لدى المورد) تقدر بـ  $40.000/4 = 10.000$  دج .

7-7-1-2: طريقة المتمم إلى الصفر (المتمم الصفري) : حسب هذه الطريقة، تعالج المردودات بإعادة نفس القيد الخاص بعملية الشراء/البيع ولكن بالمبالغ المتممة إلى الصفر من قيمة المردودات.

مثال: نفس معطيات المثال السابق مستعملا طريقة المتمم الصفري، المطلوب التسجيل المحاسبي في يومية كل من المؤسسة أ (الزبون) والمؤسسة ب (المورد). (حيث هذه الطريقة تم التطرق لها في المحور 4 بشكل مفصل لما تناولنا معالجة الأخطاء المحاسبية)

يومية الزبون (المؤسسة أ)

25.000	50.000	من ح/ مشتريات المواد الأولية إلى ح/ موردو المخزونات	401	381
25.000		ح/ الصندوق تسجيل فاتورة الشراء رقم .....	53	
		//		
50.000	50.000	من ح/ مخزونات المواد الأولية إلى ح/ مشتريات المواد الأولية	381	31
		دخول المواد الأولية إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم.. بعد يومين		
187500	187500	من ح/ مشتريات المواد الأولية إلى ح/ موردو المخزونات	401	381
		تسجيل فاتورة إرجاع جزء من المواد رقم ...		
	187500	//		
187500		من ح/ مخزونات المواد الأولية إلى ح/ مشتريات المواد الأولية	381	31
		خروج المواد الأولية من المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ...		

يومية المورد (المؤسسة ب)

50.000	25.000	من ح/ الزبون ح/ الصندوق	701	411
	25.000	إلى ح/ مبيعات المنتجات التامة		53
		تسجيل فاتورة البيع رقم .....		
		//		
40.000	40.000	ح/ تغيير المخزونات من المنتجات التامة إلى ح/ المنتجات التامة	355	724
		خروج المنتجات التامة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ... بعد يومين		
187500	187500	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات المنتجات التامة	701	411
		تسجيل فاتورة إرجاع المنتجات رقم .....		
	190000	//		
190.000		ح/ تغيير المخزونات من المنتجات التامة إلى ح/ المنتجات التامة	355	724
		دخول المنتجات التامة إلى المخازن		

1 8 7 5 0 0

علما أن المتمم الصفري للمبلغ 12.500 دج هو :

1 2 5 0 0

1 0 0 0 0 0



إذن المتمم الصفري لـ 12.500 هو 187500 ويقرى :

$$12.500 - = 100.000 - 87.500$$

نفس الشئ مع المبلغ 10.000 دج ، المتمم الصفري له هو 190.000 دج ويقرى :

$$10.000 دج - = 100.000 - 90.000$$

#### 7-8- المعالجة المحاسبية للتخفيضات على المخزونات:

التخفيض هو خصم قيمة من الفاتورة من قبل البائع للمشتري، فإذا حصلت المؤسسة على هذا التخفيض من قبل موردها يعتبر تخفيض مكتسب، بينما يعتبره المورد تخفيض ممنوح وهناك نوعان:

**\* تخفيضات ذات طابع تجاري :** تمنح عادة لاعتبارات خاصة بالسياسة التجارية للمؤسسة، والتخفيضات التجارية لا تسجل محاسبياً، وحسب النظام المحاسبي المالي فإن قيمة المشتريات والمبيعات تسجل بالصافي التجاري. والتخفيضات التجارية ثلاثة أنواع:

- الحسميات (rabais): تمنح في حالات معينة مثل وجود عيب في البضائع أو المنتجات المباعة أو عند التأخر في تسليمها.

- التتريلات (remise): تمنح في بعض الحالات التي تتجاوز فيها الطلبات مستويات معينة (الحجم) بمعنى بسبب بيع كمية معتبرة من المخزون.

- المرتجعات (ristourne): تمنح عادة في نهاية الدورة بسبب طول فترة التعاون (زيائن أوفياء)، أو بسبب بلوغ العمليات خلال السنة مستوى معين (الحجم - رقم الأعمال).

**\* تخفيضات ذات طابع مالي:** تمنح لإعتبارات خاصة بطرق الدفع، إذ يمنح عادة على العمليات التي يتم فيها الدفع فوراً، أو عند تعجيل الدفع.

ففي حالة ورودها في نفس الفاتورة تعامل نفس معاملة التخفيضات التجارية ، أما إذا جاءت في فاتورة مستقلة تسجل في (د/768-إيرادات مالية أخرى) عند المشتري، وفي (د/668-أعباء مالية أخرى) عند البائع.

#### 7-8-1- المعالجة المحاسبية للتخفيضات الواردة ضمن الفاتورة:

بالنسبة لهذه التخفيضات تقتضي المعالجة بعدم تسجيل هذه التخفيضات إذا كانت واردة ضمن الفاتورة، بحيث تسجل قيمة المشتريات أو المبيعات بالصافي التجاري دون حساب الرسم على القيمة المضافة.

### تخفيضات تجارية ضمن الفاتورة (يومية الزبون)

Xx	XXX xx	من ح/ مشتريات البضاعة (الصافي التجاري) ح/ رسوم تسترجع (TVA) إلى ح/ البنك تسجيل فاتورة الشراء رقم .....	512	380 4456
----	-----------	---	-----	-------------

### تخفيضات تجارية ضمن الفاتورة (يومية المورد)

xxx xx	XXX	من ح/ البنك إلى ح/ مبيعات ... (الصافي التجاري) ح/ TVA تسجيل فاتورة البيع رقم .....	70 4457	512
-----------	-----	---	------------	-----

**مثال 1:** اشترت مؤسسة بضاعة على الحساب بموجب فاتورة تحتوي على المعلومات التالية: المبلغ الإجمالي 20.000 دج، تخفيض تجاري بـ 5%، تكلفتها لدى المورد 10.000 دج.

- قم بإعداد الفاتورة، ثم سجل العملية في يومية الزبون والمورد .

**الحل :** الفاتورة : **ثمن البيع : 20.000**

**ت تجاري 10% : 1.000**

**الصافي التجاري : 19.000** — هذه القيمة فقط التي تظهر في اليومية.

### يومية الزبون

19.000	19.000	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ موردو المخزونات تسجيل فاتورة الشراء رقم .....	401	380
19.000	19.000	// من ح/ البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن	380	30

### يومية المورد

19.000	19.000	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة البيع رقم .....	700	411
--------	--------	---	-----	-----

10.000	10.000	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ البضاعة خروج البضاعة من المخازن	30	600
--------	--------	--	----	-----

**مثال 2:** قامت إحدى المؤسسات ببيع منتج تام الصنع بشيك بنكي بموجب فاتورة تحتوي على المعلومات التالية: سعر البيع 27.000 دج، تخفيض مالي 2% ، تكلفة هذا المنتج 19000 دج.

- قم بإعداد الفاتورة، ثم سجل العملية في يومية الزبون والمورد، (إذ تعد المنتجات كبضاعة لدى المورد)

**الحل :** الفاتورة : ثمن البيع : 27.000

ت م 2 % : 540

**الصفي المالي : 26.460**

الصافي المالي: الذي يمثل صافي القبض بالنسبة للمورد ويمثل صافي الدفع بالنسبة للزبون

**(يومية المورد)**

26.460	26.460	من ح/ البنك إلى ح/ مبيعات... (الصافي التجاري) فاتورة البيع	701	512
19.000	19.000	// // ح/ إنتاج مخزن ح/ إنتاج تام الصنع إخراج المنتج	355	724

**(يومية الزبون)**

26.460	26.460	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ الموردين فاتورة شراء	512	380
26.460	26.460	ح/بضاعة ح/ مشتريات البضاعة	380	30

**7-8-2- المعالجة المحاسبية للتخفيضات الواردة ضمن فاتورة مستقلة (Facture d'avoir)**

أ - بالنسبة للتخفيضات التجارية: ينص النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه التخفيضات إذا كانت واردة في فاتورة مستقلة، حيث تسجل كما يلي:

**تخفيضات تجارية ضمن فاتورة مستقلة (يومية الزبون)**

401	609	من ح/ موردو المخزونات إلى ح/RRR على المشتريات تسجيل فاتورة التخفيض التجاري المستقلة	Xx	xx
-----	-----	---	----	----

تخفيضات تجارية ضمن فاتورة مستقلة (يومية المورد)

709	411	من ح/RRR على المبيعات إلى ح/ الزبون تسجيل فاتورة التخفيض التجاري المستقلة	Xx	xx
-----	-----	---	----	----

ب- بالنسبة للتخفيضات المالية: ينص النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه التخفيضات إذا كانت غير واردة ضمن الفاتورة، وتسجل محاسبيا:  
(يومية الزبون)

401	768	من ح/ موردو المخزونات إلى ح/ إيرادات مالية أخرى "خصم مالي" تسجيل فاتورة التخفيض المالي المستقلة	Xx	xx
-----	-----	---	----	----

(يومية المورد)

668	411	من ح/ أعباء مالية أخرى "خصم مالي" إلى ح/ الزبون تسجيل فاتورة التخفيض المالي المستقلة	Xx	xx
-----	-----	--	----	----

7-8-3 حالات خاصة:

\* حالة وجود أكثر من تخفيض تجاري في فاتورة واحدة:

مثال: قامت مؤسسة ببيع بضاعة على الحساب ، تكلفة الشراء 8.000دج وتضمنت فاتورة البيع ما يلي:  
- قم بإعداد الفاتورة، ثم سجل العملية في يومية الزبون والمورد .

الفاتورة : سعر البيع 12.000 :

ت I 5% : 600

ص ت I : 11.400

ت II 2% : 228

ص ت II : 11.172

سعر البيع: 12.000
حسميات: 5%
تنزيلات: 2%
مرتجعات: 0.5%

ت III : 0.5% : 56

ص ت III : 11.116 ← هذه القيمة فقط

التي تظهر في اليومية.

يومية الزبون

11.116	11.116	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ موردو المخزونات تسجيل فاتورة الشراء رقم .....	401	380
11.116	11.116	من ح/ البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن	380	30

يومية المورد

11.116	11.116	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة البيع رقم .....	700	411
8.000	8.000	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ البضاعة خروج البضاعة من المخازن	30	600

\* فاتورة بها تخفيض تجاري وخصم مالي:

مثال : اشترت مؤسسة بضاعة بقيمة 30.000 دج، استفادت من تخفيض تجاري أول بـ 2% ،  
وتخفيض تجاري ثاني بـ 3%، و خصم مالي بـ 5% نتيجة تعجيل الدفع الذي تم بواسطة الصندوق.  
تكلفتها لدى المورد 19.500 دج .

- قم بإعداد الفاتورة، ثم سجل العملية في يومية الزبون والمورد .

الحل :

الفاتورة : ثمن البيع : 30.000

ت I : 2% : 600

ص ت I : 29.400

ت II : 3% : 882

ص ت II : 28.518

خ م 5% : 1425.9

صافي الدفع : 27092.1 ← تظهر هذه القيمة في ح/الصندوق لدى الطرفين .

#### يومية الزبون

27092.1	27092.1	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ الصندوق تسجيل فاتورة الشراء رقم ....., تحتوي على تخفيضات تجارية وخصم مالي .	53	380
27092.1	27092.1	من ح/ البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن	380	30

#### يومية المورد

27092.1	27092.1	من ح/ الصندوق إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة البيع رقم ....., تحتوي على تخفيضات تجارية وخصم مالي .	700	53
19.500	19.500	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	30	600

#### 7-9- الأغلفة التجارية والمخزونات :

لا تباع بضاعة الا وكانت محتواة في مادة تستوعبها، تسمى الغلافات التجارية، والتي تعد عنصرا هاما في المنافسة، وتختلف مواد التعبئة او الغلافات من حيث النوعية من ورق الى معادن، زجاج او مادة البلاستيك، كما تختلف من ناحية المعالجة المحاسبية، اذ نميز بين نوعين من الغلافات:

الغلافات القابلة للاسترجاع، الغلافات غير القابلة للاسترجاع أو ماتعرف ب(الأغلفة المستهلكة)

#### 7-9-1 الغلافات غير القابلة للاسترجاع:

تعد كذلك، كل الغلافات التي تستهلك نهائيا عند استعمال البضاعة، ولا يمكن استعادتها لعدم صلاحيتها، ومثل ذلك: أكياس الحليب، علب الأحذية، علب المشروبات والمصبرات الخ.... ولهذا تدرج محاسبيا ضمن

التموينات الأخرى وتحديدا في ح/326 " التغليفات " ، فتخضع لنفس قواعد تسجيل الشراء والاستهلاك المدروسة سابقا في المخزون .

#### 7-9-2 الغلافات القابلة للاسترجاع:

هي الغلافات التي يمكن ان تستعمل عدة مرات،دون ان يلحق بصلاحياتها أي نقص،فهي تبقى لعدة سنوات في المؤسسة،فيعترف بها كمتبانات سواء أنتجتها أو اشترتها المؤسسة،وتسجل في حساب خاص وهو:ح/218 6 غلافات قابلة للاسترجاع في الجانب المدين،وعند بيعها،أو تلفها كليا يسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب،ومثل ذلك :صناديق الحليب،قارورات الغاز،صناديق الخضر والفواكه الخ...

#### • شراء (حيازة) الغلافات المسترجعة (المتداولة) :

هذا النوع من الأغلفة، وهي تعد كتنبيئات تسجل في ح/2186، فيجعل مدين، ويجعل ح/404 " موردو التنبيئات" و/أو ح/5x " أحد الحسابات المالية " . وفق القيد العام التالي :

تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	من ح/ غلافات متداولة	404 5x	2186 و/أو
		إلى ح/ المورد ح/ أحد الحسابات المالية حيازة غلافات متداولة وفق الفاتورة رقم...		

مثال:اشترى محل أغلفة مسترجعة بقيمة 20.000دج،على الحساب.

20.000	20.000	من ح/غلافات مسترجعة إلى ح/ موردو التنبيئات حيازة غلافات متداولة وفق الفاتورة ..	2186 404
--------	--------	---	-------------

#### • تقدم الغلافات بضمان:

عند بيع البضاعة المحتواة في غلافات قابلة للاسترجاع،يقدم المورد هذه الأخيرة على أن تعاد فيما بعد من طرف الزبون،وحتى يضمن هذه العملية، يفوتر هذه الغلافات بسعر عادة أعلى من قيمتها العادلة،هذا السعر يمثل العربيون أو الضمان الذي يقبضه المورد،في انتظار إرجاع الزبون للغلافات.

كنتيجة لذلك:

- المورد يبقى مالكا للغلافات، ويكون له دين شرطي تجاه الزبون متمثل في قيمة الغلافات

المفوترة،الواجب إعادتها بمجرد إرجاع هذه الغلافات.

- الزبون ينشأ لديه حق تجاه المورد متمثل في قيمة الضمان المدفوع لحين إرجاع الغلافات.

#### 7-9-2-1: التسجيلات المحاسبية الخاصة بالغلافات القابلة للاسترجاع(المتداولة) :

أولاً- التسجيلات المحاسبية لدى المورد صاحب ملكية الغلافات :

في حالة بيع المخزون السلعي داخل غلافات متداولة، يلزم المورد صاحب ملكية الغلافات على زبونه دفع قيمة محددة كعربون مقابل الاستفادة من الاستخدام الغلافات تضاف إلى قيمة المخزون السلعي.

بما أن المورد أصبح لديه ديون تجاه زبونه بقيمة الغلافات يجعل ح/4196 زبائن دائنون بالغلافات، مقابل جعل ح/411 الزبائن مدين، إذا كان البيع على الحساب، أو ح/512 البنك إذا تم التسديد عن طريق البنك مثلاً.

وبالتالي في هذه الحالة نسجل القيد التالي :

سعر البيع + قيمة العربون	→	Xxx	من ح/ الزبون ح/ أحد الحسابات المالية إلى ح/ مبيعات المخزون السلعي ح/ الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض بيع مخزون سلعي وفق الفاتورة رقم....، داخل غلافات قابلة للإرجاع (متداولة).	70x 4196	411 5x
سعر البيع	→	Xxx			
قيمة العربون	→	Xxx			
	→				

مثال : باعت مؤسسة (س) منتج تام الصنع على الحساب بسعر البيع : 30.000 دج ، مع أغلفة قابلة للاسترجاع : 1.000 دج، علماً أن تكلفته 20.000 دج

المطلوب : - تسجيل العملية في يومية المؤسسة (س) .

الحل :

يومية المؤسسة (س)

30.000 1.000	31.000	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات منتجات تامة ح/ الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض بيع منتجات تامة وفق الفاتورة رقم....، داخل غلافات قابلة للإرجاع (متداولة).	701 4196	411
20.000	20.000	من ح/ تغيير المخزونات من المنتجات التامة إلى ح/ المنتجات التامة خروج المنتجات التامة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	355	724



## ثانياً - التسجيلات المحاسبية لدى الزبون (المشتري) :

الزبون يعتبر المبلغ المدفوع كعربون، تجاه المورد يحصل بإرجاع الغلافات ولهذا يسجل في مدين حساب 4096 موردون مدينون بالغلافات، مقابل جعل ح/512 دائن اذا كان البيع عن طريق البنك، أو ح/401 المورد اذا كان البيع على الحساب. كما يوضحه التسجيل التالي :

XXX	من ح/ مشتريات مخزنة	38x
XXX	ح/ الموردون المدينون : غلافات	4096
XXX	عربون مدفوع	
XXX	إلى ح/ المورد	401
	ح/ أحد الحسابات المالية	5x
	شراء مخزون سلعي وفق الفاتورة رقم....،	و/أو
	داخل غلافات قابلة للإرجاع (متداولة)	

مثال : اشترت مؤسسة (ع) بضاعة على الحساب، سعر الشراء : 30.000 دج، أغلفة مسترجعة: 1.000 دج. **المطلوب :** - تسجيل العملية في يومية المؤسسة (ع) .

**الحل :** **يومية المؤسسة (ع)**

30.000	من ح/ مشتريات بضاعة	380
1.000	ح/ الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع	4096
31.000	إلى ح/ المورد	401
	شراء بضاعة وفق الفاتورة رقم....، داخل غلافات قابلة للإرجاع (متداولة).	
30.000	//	30
30.0006	من ح/ بضاعة	380
	إلى ح/ مشتريات البضاعة	
	دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	

7-9-2-2: تسجيل حالات استرجاع الأغلفة:

نميز بين ثلاثة حالات ممكنة نقدمها كما يلي :

أولاً- محاسبة المورد :

○ حالة 01 : استرجاع الأغلفة سليمة : عندما يسترجع المورد الأغلفة من زيونه على

حالتها أي دون عطب، في هذه الحالة يجعل ح/4196 مدين ويجعل ح/411 أو ح/5x دائن. كما يلي

قيمة العربون	→ XXX	من ح / الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض	4196
قيمة العربون	{ XXX XXX	إلى ح / الزبون ح / أحد الحسابات المالية استرجاع الأغلفة المتداولة سليمة 100% .	411 5x

مثال : انطلاقا من المثال السابق، نفترض أن المؤسسة (س) استرجعت كل الأغلفة سليمة 100%  
المطلوب : - سجل في يومية المؤسسة (س) عملية استرجاع الأغلفة .

الحل : **يومية المؤسسة (س)**

1.000	1.000	من ح / الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض	4196
1.000		إلى ح / الزبون استرجاع الأغلفة المتداولة سليمة 100% .	411

○ حالة 02 : استرجاع الأغلفة بها عطب : عندما يسترجع المورد الأغلفة من زبونه ويكون بها عطب بنسبة معينة، في هذه الحالة تعتبر قيمة العطب كعائد بالنسبة للمورد وتظهر في ح/708 " ربح في مواد التعبئة والتغليف". فيجعل ح/4196 مدين ويجعل ح/411 أو ح/5x مع ح/708 دائن . كما يلي :

قيمة العربون	→ XXX	من ح / الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض	4196
قيمة العربون- قيمة العطب	{ XXX XXX	إلى ح / الزبون ح / أحد الحسابات المالية ح / ربح في مواد التعبئة والتغليف	411 5x 708
قيمة العطب	→ XXX	استرجاع الأغلفة المتداولة بنسبة عطب معينة.	

مثال : انطلاقا من المثال السابق، نفترض أن المؤسسة (س) استرجعت الأغلفة معطوبة بنسبة 50%.

المطلوب : - سجل في يومية المؤسسة (س) عملية استرجاع الأغلفة المعطوبة .

الحل : **يومية المؤسسة (س)**

	1.000	من ح / الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض	4196
5.00		إلى ح / الزبون	411
5.00		ح / ربح في مواد التعبئة والتغليف	708
		استرجاع الأغلفة المتداولة نصفها معطوبة.	

○ حالة 03 : عدم استرجاع الأغلفة : عندما لا يسترجع المورد الأغلفة من زبونه أي أن هذا الأخير يحتفظ بها، في هذه الحالة نكون أمام تنازل عن التثبيتات باعتبار أن الغلافات أصلا هي مسجلة في ح/2186. ومع ذلك فإن ح/4196 سوف يرصد في هذه الحالة أيضا.

### ثانيا - محاسبة الزبون

حالة إرجاع الأغلفة : نميز أيضا بين ثلاثة حالات ممكنة :

○ حالة 01 : إرجاع الأغلفة سليمة : عند ارجع الزبون لمورده الأغلفة على حالها أي دون عطب (تلف)، في هذه الحالة يجعل ح/401 أو ح/5x مدين و يجعل ح/4096 دائن بقيمة العربون، كما يلي :

	Xxx xxx	من ح / المورد ح / أحد الحسابات المالية إلى ح / الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع إرجاع الأغلفة المتداولة سليمة 100% .	401 5x 4096
xxx			

مثال : انطلاقا من المثال السابق، نفترض أن المؤسسة (ع) أرجعت كل الأغلفة سليمة 100% .

المطلوب : - سجل في يومية المؤسسة (ع) عملية إرجاع الأغلفة .

الحل : **يومية المؤسسة (ع)**

	1.000	من ح / المورد إلى ح / الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع ارجاع الأغلفة المتداولة سليمة 100% .	401 4096
1.000			

○ حالة 02 : ارجاع كل الأغلفة بها عطب : عند ارجع الزبون لمورد كل الأغلفة ويكون بها عطب بنسبة معينة، في هذه الحالة تعتبر قيمة العطب كنفقة يتحملها الزبون وتظهر في ح/6136 " نقص في مواد التعبئة والتغليف". فيجعل ح/401 أو ح/5x مع ح/6136 مدين، ويجعل ح/4096 دائن. كما يلي:

القيمة السليمة	XXX	من ح/ المورد	401
	XXX	ح/ أحد الحسابات المالية	5x
	XXX	ح/ نقص في التغليفات	6136
قيمة العطب	XXX	إلى ح/ الموردون المدينون :	4096
قيمة العربون		غلافات عربون مدفوع	
		ارجاع الأغلفة المتداولة بنسبة عطب معينة.	

**مثال :** انطلاقا من معطيات المثال السابق، نفترض أن المؤسسة (ع) أرجعت كل الأغلفة معطوبة بنسبة 50%.

**المطلوب :** - سجل في يومية المؤسسة (ع) عملية إرجاع الأغلفة المعطوبة .

**الحل :**

**يومية المؤسسة (ع)**

	5.00	من ح/ المورد	401
	5.00	ح/ نقص في التغليفات	6136
1.000		إلى ح/ الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع	4096
		إرجاع الأغلفة المتداولة نصفها معطوبة	

**حالة 03 : عدم إرجاع الأغلفة :**

إذا قرر الزبون عدم إرجاع الغلافات إي الإبقاء عليها لديه، أو إذا مر أجل الإرجاع المتفق عليه، الطبيعة القانونية للعقد بين الطرفين تتغير، فتعالج لدى المورد كحالة تنازل عن المثبتات، مع مراعاة إقفال ح/ 4196 بدل استعمال ح/ 512، ويصبح الزبون مالك لهذه الغلافات، ولكن دون جعل ح/ 512 دائن بل ح/ 4096 هو الذي يرصد بجعله دائنا.