

مختصری درباره صادرات فرش

و

روش حسابداری آن

* * * * *

● نوشته: مصطفی دیلمی پور

از آنجایی که مسئله مورد اشاره در این مقاله مسئله تازه‌ای بوده و در سطح بین‌المللی نیز به‌طور کلی مطرح نیست و مضافاً به دلیل ثابت نبودن سیاست‌های دولت در زمینه صادرات تاکنون روش متداولی در این مورد از طرف مراجع ذیربط ارائه نشده است، این مقاله می‌تواند تا حدودی پاسخگوی نیاز دانشجویان و علاقه‌مندان باشد. خواننده باید توجه داشته باشد که مسائل مورد بحث در این مقاله در مورد سایر کالاهای صادراتی نیز می‌تواند صادق باشد و ضمناً در مقاله کلیه مباحث مربوط به حسابداری صادرات مورد بحث قرار نگرفته است.

پیشگفتار

با بررسی آمارهای موجود در زمینه تجارت خارجی از ابتدای حکومت فاجار تاکنون، می‌توان ادعا نمود که جز از سالهای ۱۳۳۱ تا ۱۳۳۳ سالهایی که در آن تراز تجارت خارجی بدون نفت مثبت بوده باشد بسیار نادر بوده است. این عدم توازن چنان بود که در سال ۱۳۵۶ فقط ۵/۶٪ ارزش صادرات ایران را صادرات غیرنفتی تشکیل می‌داد.^۱

برای تأمین آرمانهای ملی سمت‌گیری به سوی توسعه صادرات غیرنفتی در راه‌اصلاح بنیاد اقتصاد ملی و خروج از اقتصاد تک پایه و رهایی از وابستگی و جلوگیری از سلطه اقتصادی بیگانه بر اقتصاد کشور از سالهای بعد از ۱۳۵۷ همواره طرح و توصیه گردیده است. در همسویی در راه تأمین این اهداف، کوششهایی به منظور توسعه صادرات غیرنفتی از طریق مرکز توسعه صادرات ایران و معاونت صادرات وزارت بازرگانی در سالهای آغازین

۱- ایران در آئینه آمار به نقل از سالنامه‌های آمار بازرگانی خارجی ایران سالهای

۶۰ و با تشکیل کمیته^۱ تخصیص بخشی از تولید به صادرات صورت گرفت که به دلایل متعددی منجر به سیاست‌گذاری مشخص نگردید. شاید نظر آن عده از دست‌اندرکاران که اعتقاد دارند درآمدهای نفتی از سالهای ۱۳۵۷ تا ۱۳۶۴ همچنان علت اصلی بی‌توجهی به صادرات کالاهای صنعتی و سنتی در بعد از انقلاب بوده است، بیانگر بخشی از واقعیات مربوطه باشد لیکن تمام آن نیست. صادرات ایران بعد از سال ۱۳۵۷ نه تنها موانع تاریخی و گسترش خود را به همراه داشت، بلکه می‌توانست با شیوه^۲ سابق راهی برای خروج ثروت و مالا^۳ ارز از کشور گردیده و مشکلاتی را ایجاد نماید. از این روی، هیئت وزیران دولت موقت جمهوری اسلامی ایران با تصویب نامه^۴ شماره ۷/۱۱۸۷ مورخ ۱۳۵۸/۲/۳ صدور کالارا با رعایت مقررات مربوطه منوط به سیرده^۵ پیمان ارزی نمود. از سوی دیگر، انگیزه^۶ لازم در این زمینه موجود نبود چرا که نرخهای ترجیحی در کار صادرات به دلیل وجود رکود تورمی به عنوان اهرمی مناسب عمل نمی‌کرد و نه تنها صادرات را سودآور نمی‌نمود بلکه حداقل توان رقابت را نیز به صادرکننده نمی‌داد عوامل گوناگون زنجیره‌ای دیگری بر آنچه گفته شد باید افزود که نمی‌توان در این مختصر بیان نمود.

نتیجه آنکه بازارهای به دست آمده برای محصولات صنعتی و سنتی اگر نه به طور کامل بلکه تا حد زیادی از دست رفت و کشورهای از مناطقی در بازارهای صادراتی ایران وارد شدند و به دلایلی از جمله سیاستهای تشویقی صادرات و قیمت تمام شده پایین به رقابت پرداختند مثلاً^۷ فرشهای صادراتی کشورهای پاکستان، هند، ترکیه، افغانستان در مقابل فرش ایران به عنوان کالای سنتی صادراتی به دلیل محدودیت صادرات به بازارهای صادراتی اروپا و آمریکا و ژاپن سرازیر گردیدند.

تحولات اواخر سال ۱۳۶۴ (اوایل سال ۱۹۸۶ میلادی) که منجر به از دست دادن بخش عظیمی از درآمد نفت در اثر سقوط قیمت‌های نفت گردید، تلاشهایی جدی و مستمر را برای جبران کسری درآمد ارزی کشور ایجاد می‌نمود که عمدتاً^۸ می‌بایست در جهت توسعه^۹ صادرات غیرنفتی باشد. عملاً^{۱۰} در این راه مساعدتهایی آغاز گردید و قانون مقررات صادرات و واردات سال ۱۳۶۵ که نسبت به قانون سال ۱۳۶۴ تغییراتی را داشت، مورد تأکید بیشتری قرار گرفت. ماده^{۱۱} ۱۳ قانون اخیرالذکر دولت را موظف می‌نماید که فعالیت صادراتی خود را مبتنی بر تشویق صادرات غیرنفتی قرار دهد و در جهت وصول به این هدف حداکثر مساعدت را نموده و تسهیلات لازم را فراهم آورد.

علیرغم وجود مشکلات زیاد در صادرات غیرنفتی از جمله فرش، آمارهای بازرگانی نشانه‌هایی از بهبود در امر صادرات دارد. گرچه هنوز میزان واردات بر صادرات غیرنفتی

۹۲٪ فزونی داشته لیکن صادرات غیرنفتی در ۹ ماهه سال ۶۵ حدود ۶۰٪ نسبت به دوره مشابه سال قبل رشد داشته و در این میان سهم صادرات فرش از ۲۷٪ به ۴۴٪ در کل صادرات غیرنفتی رسیده است.^۲

رقابت شدید در بازار جهانی و وجود نرخهای متعدد ارزی در اقتصاد و بازار پولی کشور محاسبات تجاری را تا حدی پیچیده تر می کند و آن انگیزه انجام این کار مختصر بود به نحوی که ضمن نشان دادن وضعیت مالی و حسابهای صادرکننده به طور صحیح گزارشات استخراجی از آن به عنوان ابزاری در جهت اعمال مدیریت صحیح تجاری در اختیار صادرکننده قرار گیرد گو اینکه به طور سنتی بازرگانان ایرانی مستقل از گزارشات حسابداران خود به تعیین قیمت و محاسبات سود و زیان عملیات خود می پردازند. برای انجام این کار ابتدا توضیحاتی در زمینه مراحل صادرات فرش به طور عملی و با تلفیق و بیان موارد قانونی جاری داده شده و پس از تشریح روش دفترداری و حسابداری مناسب مفروضات نتیجه گیری به عمل خواهد آمد.

نظری بر مراحل کار در امر صادرات فرش و ملاحظات قانونی آن

برای تحقق بخشیدن به امر صادرات، صادرکننده فرش مراحل زیر را طی می نماید:

۱- اخذ اعتبار صادراتی به منظور قبول پیمان ارزی از طرف بانک مرکزی در مقابل صادرات.

۲- خرید فرش مناسب صادراتی با در نظر گرفتن بازار مورد نظر (طرح، رنگ، اندازه، بافت) و انجام کارهایی از قبیل شستشو، دارکشی، رفوگری، لکه برداری، عدلبندی.

۳- اخذ گواهی مبدا

۴- دادن پیمان ارزی و سپرده ریالی

قانون مقررات واردات و صادرات سال ۱۳۶۵ که در این بخش به نام قانون مقررات مورد اشاره قرار خواهد گرفت مقرر می دارد^۳:

ماده ۱۷- دولت موظف است از کالاهای صادراتی پیمان ارزی اخذ و برای واریز آن با توجه به نوع کالا و کشور مقصد مهلت تعیین نماید.

۲- تراز تطبیقی بازرگانی خارجی کشور ماخذ دفتر آمار گمرک جمهوری اسلامی ایران به نقل از هفته نامه شماره ۴ (اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران بهمن ماه ۶۵).

۳- چون لایحه قانون مقررات صادرات و واردات سال ۱۳۶۶ در زمان انجام این کار به تصویب مجلس شورای اسلامی نرسیده لذا به آن استناد نخواهد شد.

ماده ۱۸ - پیمان نامه ارزی براساس فهرست کالاهای صادراتی که توسط کمیسیون نرخ گذاری بر مبنای متوسط قیمت‌های بین المللی تعیین می گردد، اخذ خواهد شد .
بنابراین پیمان ارزی تعهدی است که به موجب آن صادرکننده متعهد می گردد آن مبلغ ارز را قبل از انقضای مهلت مقرر وارد کشور نموده و به سیستم بانکی واگذار نماید .
مبلغ پیمان از تقسیم قیمت‌های تعیین شده توسط کمیسیون نرخ گذاری کالاهای صادراتی پس از منظور نمودن تخفیفاتی که ذیلاً اشاره خواهد شد و جریمه اظهار خلاف به نرخ رسمی ارز در تاریخ پیمان تعیین می گردد^۴ .

صادرکننده^۵ فرش می بایست حداقل به میزان پیمان ارزی اعتبار صادراتی داشته باشد . همراه با پیمان ارزی در اولین باری که صادرکننده^۶ فرش صادر می نماید ، سپرده‌ای به مآخذ هر دلار یکصد ریال به بانک پرداخت می نماید که پس از واریز پیمان به صادرکننده مسترد می گردد .

مدت واریز پیمان فرش چهارده ماه می باشد که به استناد آئین نامه^۷ اجرایی قانون مقررات از طرف بانک مرکزی تعیین گردیده است ضمناً^۸ :

الف - صادرکنندگان فرش از تخفیفی به میزان ۲۰٪ قیمت تعیین شده از طرف کمیسیون نرخ گذاری برخوردار می باشند (مصوبه هیئت وزیران شماره ۵۲۰۶۶ مورخ ۱۳۶۴/۹/۳۰) .

ب - در مواردی که صادرکنندگان ارز حاصل از صادرات خود را تا موعد مقرر به سیستم بانکی معرفی و واریز نمایند مشمول تخفیف پیمان ارزی که حداقل آن ۱۱٪ می باشد خواهند بود (ماده ۲۱ قانون مقررات) .

پ - صادرکنندگانی که از سپرده^۹ پیمان نامه^{۱۰} ارزی معاف یا مشمول تخفیف در پیمان ارزی می گردند ، نمی توانند از معافیت موضوع ماده ۲۱ قانون مقررات استفاده نمایند (بند ز ماده ۵۳ آئین نامه^{۱۱} اجرایی قانون مقررات) .

۵ - انجام امور گمرکی و حمل کالا به مقصد .

۶ - نحوه^{۱۲} محاسبه^{۱۳} بهای تمام شده و قیمت گذاری فروش .

الف - کل پرداختهای ریالی تا رسیدن کالا به مقصد شامل بهای خرید و سایر هزینه‌های متعلقه برای آماده سازی و قابل صدور نمودن و هزینه^{۱۴} حمل محاسبه می شود .
بدیهی است چنانچه برای قسمتی از هزینه‌ها به خرید ارز نیاز باشد ، هزینه^{۱۵} واقعی پرداخت

۴ - میزان جرائم در ماده ۳۹ قانون امور گمرکی مشخص گردیده است .

شده و در حسابها منظور می‌گردد .

ب - برآورد مبلغ ریالی دریافتی ناشی از فروش ارز به بانک در مقابل پیمان به علاوه^۶ مبلغ ریالی ناشی از فروش واریزنامه ارزی حاصل از صادرات به نرخ روز (به منظور پیشگیری از تأثیر نوسانات بازار به طور متعارف ۷۰ تا ۷۵ درصد مبلغ ریالی ناشی از فروش واریزنامه را در محاسبات منظور می‌نمایند . در مورد ارز قبل از صادرات این رقم حدود ۹۰% مبلغ ریالی را تشکیل می‌دهد) .

پ - تفاضل بند الف و ب فوق برآورد مبلغ تأمین نشده پرداختی را تشکیل می‌دهد .
ت - از جمع حاصل تقسیم مبلغ تأمین نشده پرداختهای ریالی به نرخ ارز در بازار آزاد (حداقل قابل پیش‌بینی در زمان فروش) با مبلغ پیمان که باید واریز گردد قیمت تمام شده^۶ ارزی تعیین می‌گردد . با در نظر گرفتن سود مورد انتظار و هزینه‌های ارزی قابل پرداخت در مقصد از قبیل هزینه‌های فروش مانند حق‌العمل فروش و برآورد هزینه^۶ راكد مانند سرمایه و وضع بازار رقابت و کیفیت فرشهای صادر شده و عوامل جنبی مؤثر دیگر نرخ و مبلغ فروش تعیین می‌گردد . در مورد فرشهایی که مشابهات زیادی ندارند و ارزش قدمتی برخوردارند نرخ سود محدود نمی‌شودگاهی از موارد دلایلی از جمله رقابت شدید در بازار و عوامل مؤثر در آن از قبیل عرضه و تقاضا و یا محدودیت زمانی برای واریز پیمان سبب می‌شود که ته‌تنها سود مورد انتظار حاصل نگردد ، بلکه صادرکنندمیرای تأمین مبلغ پیمان از بازار آزاد خریداری نماید در این قبیل موارد احتمالاً " حاشیه احتیاط به منظور پیشگیری از تأثیر نوسانات بازار که در بند ب اشاره شد همراه با افزایش نرخ فروش واریزنامه مانع از ایجاد ضرر به صادرکننده می‌گردد .

۷- واریز پیمان

پس از دریافت اعلامیه بانک مبنی بر رسیدن مبلغ مشخصی ارز برای صادرکننده از طرف حق‌العمل کار یا شعبه و یا خریدار طرف قرارداد و صادرکننده درخواست اعلامیه^۶ خرید ارز به مبلغ پیمان می‌نماید . اعلامیه مذکور همراه با پیمان‌نامه جهت واریز به بانک تسلیم می‌شود . یک نسخه از واریزنامه جهت واریز توسط صادرکننده به گمرک ارائه می‌گردد و نسخه^۶ اصلی واریزنامه پس از تأیید بانک مرکزی به واردکنندگان دیگر فروخته می‌شود و یا توسط خود صادرکننده اقدام به واردات کالا می‌گردد (از مواد ۲۳ و ۲۴ قانون مقررات) .
ماده^۶ ۲۲ آئین‌نامه^۶ اجرایی قانون مقررات می‌گوید " صادرکنندگانی که ظرف مهلت مقرر ارز حاصل از صادرات خود را به سیستم بانکی معرفی و واریزنامه دریافت می‌دارند ، مجاز خواهند بود حداکثر ظرف مدت یک سال از تاریخ صدور واریزنامه راساً" و یا توسط

واردکنندگان مجاز نسبت به ثبت سفارش کالا از محل ارز مربوطه اقدام نموده و یا بدون معرفی ارز در مهلت مقرر پیمان ارزی نسبت به ورود کالا منحصرًا^۱ به نام خود اقدام نمایند . تبصره: صادرکنندگان موضوع این ماده مشمول تخفیف پیمان ارزی نخواهند بود . پس از ارزی پیمان صادرکننده در اولین بار صادرات خود نسبت به استرداد سپرده^۲ ریالی خود اقدام خواهد نمود و نیز نسبت به ارز مازاد بر پیمان به هر میزان که باشد خود تصمیم لازم را خواهد گرفت .

گاهی صادرکننده‌ای نمی‌تواند پیش‌بینی نسبی درستی از نرخ فروش واریزنامه در سررسید داشته باشد یا به دلیل محدودیت سرمایه ترجیح می‌دهد قبل از صدور بهای ارزی آن را به سیستم بانکی بفروشد این فرایند نیز منجر به صدور واریزنامه می‌گردد .

معافیت‌های مالیاتی

به استناد ماده^۳ ۲۵ قانون مقررات واردات و صادرات سال ۱۳۶۵، درآمد حاصل از صادرات کلیه کالاهای غیرنفتی، از شمول مالیات بر درآمد معاف خواهد بود . اضافه می‌نماید که ماده^۴ ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های آن تا سال ۱۳۵۶ درآمد صادرکنندگان از صدور کالاهای ایرانی را اعم از اینکه صادرکننده کالا را خریداری یا تولید یا استخراج کرده باشد، برای مدت ۵ سال از پرداخت مالیات معاف می‌کند که این مدت با تصویب مجلس قابل تمدید می‌باشد . یادآوری می‌نماید که در کتاب مجموعه^۵ قوانین سالهای ۱۳۵۷ تا ۱۳۶۴ که منتشر گردیده، اصلاحیه‌ای برای این ماده ملاحظه نگردید* .

روش دفترداری و حسابداری در صادرات فرش

در امر صادرات فرش، اساساً^۶ فروش در مقصد توسط صادرکننده یا شعبه و نمایندگی او و یا حق‌العمل‌کار انجام می‌گیرد . اگرچه امکان فروش از طریق اعتبار اسنادی در مواردی صورت می‌پذیرد ، به این ترتیب که نماینده^۷ خریدار به محل خرید آمده و فرشهای مورد نظر را انتخاب نموده و محاسبات قیمت با در نظر گرفتن تغییرات احتمالی بازار پول و ارز انجام یافته و قیمت نهایی جهت گشایش اعتبار اسنادی به خریدار اعلام می‌شود و پس از گشایش اعتبار اسنادی حمل کالا انجام می‌گیرد .

در اینجا همان گونه که ملاحظه خواهد شد فرض براین قرار گرفته که صادرکننده

* در قانون مقررات واردات و صادرات سال ۱۳۶۶ این معافیت به صورت فوق باقی

کالای خود را از طریق حق‌العمل‌کار در کشور مقصد به فروش می‌رساند و حق‌العمل‌کار پس از فروش به نرخ توافق شده با صادرکننده حق‌العمل خود و هزینه‌های پرداختی در مقصد را کسر و حاصل فروش را برای صادرکننده ارسال خواهد نمود.

از آنجا که به لحاظ نقل و انتقالات مالی و پولی بین صادرکننده و حق‌العمل‌کار و بانک شتبه‌های متعددی در دفاتر صادرکننده انجام می‌گیرد و نیز به دلیل:

- ۱- وجود تفاوت فاحش بین نرخ فروش و اریزنامه ارز حاصل از صادرات و نرخ ارز در بازار آزاد با نرخ رسمی ارز

- ۲- نوسانات متعدد و کم مبلغ در نرخ برابری رسمی ارز

- ۳- به منظور کاهش شتبه‌های اصلاحی و جلوگیری از اشتباهات و ایجاد سهولت و روشن‌تر بودن هر یک از حسابها در طی دوره مالی، موارد زیر فرض خواهد شد:

- الف- نرخ برابری ارز در تاریخ عقد اولین پیمان در یک دوره مالی با نرخ برابری نزدیک به آن که گرد شده باشد به عنوان نرخ برابری مبنای محاسبات قرار خواهد گرفت.
- ب- پس از دریافت اعلامیه حق‌العمل‌کار در مورد فروش کالا نرخ رسمی ارز از آن پس به کار برده خواهد شد و اصلاحات مناسب و لازم در حسابها به عمل خواهد آمد.
- پ- به دلیل طولانی بودن دوره فروش فرس صادراتی که بر مبنای مقررات جاری ۱۴ ماه می‌باشد، عمدتاً حسابهای یک محموله صادراتی در دو سال مالی انعکاس می‌یابد که در این صورت حسابهای دوره‌ای به حساب عملکرد و سود و زیان دوره منظور می‌شوند.
- ت- به لحاظ تفکیک سود یا زیان حاصل از تجارت داخلی و خارجی و سود یا زیان حاصل از هر محموله صادراتی، خلاصه سود و زیان صادرات جداگانه تهیه گردیده و نهایتاً به حساب سود و زیان صادرکننده منظور خواهد شد.

با توجه به مفروضات فوق، تشریح شتبه‌های مربوط به هر فعل و انفعال مالی با یک مثال همراهی خواهد شد.

- ۱- صادرکننده‌ای با داشتن ۲۰ میلیون ریال سرمایه نقدی و اعتبار صادراتی معادل ۲۰۰۰۰۰۰ دلار آمریکا در اولین کار صادراتی خود مثلاً در سال ۱۳۶۵ یک محموله فرس را پس از بازدید و بررسی و مذاکره با حواله‌کار خود در دومی و کسب اطمینان از وجود تقاضا برای آن و مطلوبیت کیفیت یا هزینه‌های متعلق به آن از قبیل شستشو و رفوگری و لکه‌برداری و عدل‌بندی و غیره به مبلغ ۱۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری و به حساب خرید کالا منظور می‌نماید.



خرید کالا

۱۵۰۰۰۰۰۰۰

حساب ریالی نزد بانک

۱۵۰۰۰۰۰۰۰

بابت ثبت بهای ریالی کالای خریداری و هزینه‌های متعلقه

۲ - پس از ارزیابی در تاریخ ۱۳۶۵/۲/۱ مبلغ ۳۵۰۰۰ دلار پیمان داده و قبول

تعهد می‌نماید در آن تاریخ نرخ رسمی برابری دلار آمریکا ۷۵ ریال بود بنابراین:

۳۵۰۰۰۰

حسابهای انتظامی / تعهدات ارزی

۳۵۰۰۰۰

طرف حسابهای انتظامی / تعهدات ارزی

بابت پیمان ارزی محموله^۶ صادراتی دویی به مبلغ ۳۵۰۰۰ دلار آمریکا (هر دلار ۱ ریال)

۳۵۰۰۰۰۰۰

سپرده^۷ صادراتی نزد بانک

۳۵۰۰۰۰۰۰

حساب ریالی نزد بانک

بابت سپرده به مآخذ یکصد ریال برای محموله^۶ صادراتی دویی

۳ - هزینه‌های دیگری نیز در مبدا پرداخت می‌شود که برای محاسبه قیمت به همان

حساب خرید کالا منظور می‌شود. مثلاً "پرداخت ۵۰۰۰۰۰۰ ریال بابت حمل کالا تا دویی."

اگر در مواردی برای هزینه‌های مانند حمل کالا ارز پرداخت شود، معادل ریالی مبلغ ارز

خریداری شده و پرداخت شده در تاریخ خرید ارز از بازار آزاد به حساب منظور می‌شود.

۵۰۰۰۰۰۰۰

خرید کالا

۵۰۰۰۰۰۰۰

حساب ریالی نزد بانک

بابت هزینه^۸ حمل کالا تا دویی

۴ - در این مرحله، صادرکننده برآوردی از بهای تمام شده^۹ ارزی محموله^۶ صادراتی

به عمل می‌آورد. حداقل نرخ فروش واریزنامه در آن تاریخ از قرار هر دلار آمریکا ۴۰۰

ریال و حداقل نرخ دلار آمریکا در بازار آزاد ۷۰۰ ریال بوده و صادرکننده تغییر فاحشی

در نرخ رسمی ارزیابی نمی‌نماید لذا به دلیل محافظه‌کاری و رعایت احتیاط ۷۵٪ نرخ

فروش واریزنامه در آن تاریخ را مبنای محاسبه قرار داده و نرخ دلار در بازار آزاد را به

مبلغ ۶۴۰ ریال در محاسبات خود منظور می‌نماید با توجه به اینکه جمع پرداختهای ریالی

صادرکننده برای محموله^۶ مذکور بالغ بر ۱۶ میلیون ریال بوده بنابراین:

$$۳۵۰۰۰۰ \times ۴۰۰\% \times ۷۵ = ۱۰۵۰۰۰۰۰۰$$

برآورد حاصل فروش واریزنامه

$$۳۵۰۰۰۰ \times ۷۵ = ۲۶۲۵۰۰۰۰$$

برآورد حاصل فروش ارز به بانک

$$۱۶۰۰۰۰۰۰۰ - (۱۰۵۰۰۰۰۰۰ + ۲۶۲۵۰۰۰۰) = ۲۸۷۵۰۰۰۰ = \text{پرداختهای ریالی}$$

معادل ارزی مبلغ تأمین نشده پرداختهای ریالی

$$۲۸۷۵۰۰۰۰ \div ۶۴۰ \approx ۴۵۰۰۰$$

برآورد بهای تمام شده ارزی محموله صادراتی $350000 + 45000 = 395000$

پس از در نظر گرفتن هزینه‌هایی که حق‌العمل‌کار در مقصد پرداخت خواهد نمود و احتساب ۵٪ بهای فروش بابت حق‌العمل و سودی معادل ۱۳٪ برای خود به حق‌العمل‌کار دستور می‌دهد محموله را به قیمت ۵۱۳۳۰ دلار به فروش برساند البته اگر محموله شامل فرشهایی باشد که از نظر برآورد نرخ سود متفاوت باشند، مبلغ فروش با در نظر گرفتن این نرخها به حق‌العمل‌کار اعلام می‌شود. ضمناً برآورد قیمت تمام شده ارزی کالای صادراتی را با همان نرخ ۷۵ ریال هر دلار آمریکا به حساب کالای امانی نزد حق‌العمل‌کار بدهکار و به کل بهای تمام شده ریالی به حساب کالای ارسالی به حق‌العمل‌کار بستانکار می‌نماید. مابه‌التفاوت بهای تمام شده ریالی با مبلغ منظور شده به حساب کالای امانی تحت عنوان تفاوت بهای ریالی کالای امانی صادراتی در حسابها ثبت می‌شود.

کالای امانی نزد حق‌العمل‌کار $29628500 = (395000 \times 75)$

تفاوت بهای ریالی کالای امانی صادراتی 13037500

۱۶۰۰۰۰۰۰۰

خرید کالا

بابت ارسال محموله صادراتی به دویی به مبلغ ۳۹۵۰۰ دلار

۵ - حق‌العمل‌کار مبلغ ۴۰۰۰۰ دلار بابت هزینه‌های گمرکی و حمل در مقصد پرداخت و اعلامیه مربوطه را به صادرکننده ارسال می‌نماید، صادرکننده ثبت زیر را انجام می‌دهد.

کالای امانی نزد حق‌العمل‌کار 3000000

حساب جاری حق‌العمل‌کار 3000000

ثبت هزینه‌های پرداختی حق‌العمل‌کار به نرخ ۷۵ ریال

۶ - در بیستم اسفند ماه حق‌العمل‌کار اطلاع می‌دهد که بنا به عوامل پیش‌بینی نشده امکان فروش محموله به مبلغ ۵۱۳۳۰ ریال وجود ندارد لیکن می‌تواند فرشها را تا دو ماه دیگر به مبلغ ۴۶۰۰۰ دلار آمریکا به فروش برساند لذا صادرکننده اقدام به بررسی مجدد نموده و مطلع می‌شود که نرخ برابری دلار آمریکا در بانک ۷۰ ریال و در بازار آزاد ۸۰۰ ریال می‌باشد و اریزنامه در آن روز به ۵۴۰ ریال معامله می‌گردید. صادرکننده با فرض اینکه اگر بخواهد مشابه همان فرشها را برای ادامه فعالیت خریداری نماید، می‌بایست ۳۰٪ بیشتر بابت قیمت تمام شده بپردازد و نیز برای توانایی برای تصمیم‌گیری و کاهش فاصله زمانی تا سررسید پیمان و به دست آوردن نرخهای روز کافی می‌داند که فقط ۱۰٪ کاهش در نرخ فروش و اریزنامه و نرخ ارز در بازار آزاد به عنوان احتیاط در محاسبات منظور نماید لذا:

حق العمل پرداختی $46000 \times 5\% = 2300$
خالص مبلغ فروش که از حق العمل کار دریافت خواهد شد $46000 - (2300 + 4000) = 39700$
برآورد حاصل فروش ارز به بانک $35000 \times 70 = 2450000$
برآورد حاصل فروش واریزنامه $35000 \times 540 \times 90 = 17010000$
ارزی که می تواند در بازار آزاد بفروشد $39700 - 35000 = 4700$
برآورد حاصل فروش ارز در بازار آزاد $4700 \times 800 \times 90 = 3384000$
برآورد مبلغ فروش به ریال $2450000 + 17010000 + 3384000 = 22844000$
ارزش ریالی جایگزین $16000000 \times 130 = 20800000$
خالص درآمد محموله صادراتی دویی $22844000 - 20800000 = 2044000$
پس از بررسی اطلاعات فوق و سایر عوامل با پیشنهاد حق العمل کار موافقت می نماید.

حال اگر محاسبات مربوط به خالص محموله زیان نشان می داد و صادرکننده توانایی خرید ارز معادل پیمان را داشت، یعنی سرمایه اضافی به کار می گرفت و با در نظر گرفتن بازده مورد انتظار خود با امید بهبود در وضع بازار فروش نرخ مورد قبول به حق العمل کار اعلام می نمود در غیر این صورت اگر امکان هیچ اقدام مناسب دیگری از قبیل انتقال محموله به بازار دیگر و غیره نبود مجبور به پذیرش نرخ پیشنهادی حق العمل کار می گردید. به طوری که ملاحظه می شود، این بخش بالقوه می تواند به طور میسوط مورد بررسی قرار گیرد ولیکن به دلیل محدودیت در انجام این کار به این حد اکتفا می شود.

۷- در پایان اسفند ترازنامه صادرکننده به شکل زیر خواهد بود:

		ترازنامه ۱۳۶۵/۱۲/۲۹	
		۵۰۰۰۰۰۰	بانک
۳۰۰۰۰۰۰	حساب جاری حق العمل کار	۳۲۶۲۵۰۰	کالای امانی نزد حق العمل کار
		۱۳۰۵۳۷۵۰۰	تفاوت بهای ریالی کالای امانی
			صادراتی
		۱۶۳۰۰۰۰۰۰	موجودی کالای پایان سال
۲۰۰۰۰۰۰۰۰	سرمایه	۳۵۰۰۰۰۰۰	سپرده صادراتی نزد بانک
۲۰۳۰۰۰۰۰۰		۲۰۳۰۰۰۰۰۰	
۳۵۰۰۰۰	طرف حسابهای انتظامی / تعهدات ارزی	۳۵۰۰۰۰	حسابهای انتظامی

۸- در خرداد ماه سال ۱۳۶۶ حق‌العمل‌کار اعلام می‌نماید که محموله فرش را به همان مبلغ ۴۶۰۰۰۰ دلار به فروش رسانده و پس از کسر هزینه‌های پرداختی و حق‌العمل خود به نرخ ۵٪، باقیمانده را به مبلغ ۳۹۷۰۰۰ دلار از طریق بانک حواله نموده است. شت‌های مربوط به این عمل، بشرح زیر انجام می‌گیرد:

کالای مانی نزد حق‌العمل‌کار	۱۷۲۰۵۰۰
حساب‌جاری حق‌العمل‌کار	۱۷۲۰۵۰۰
ثبت حق‌العمل به نرخ ۵٪ و برابری ۷۵ ریال	
حساب‌جاری حق‌العمل‌کار	۳۴۵۰۰۰۰
فروش کالای صادراتی	۳۴۵۰۰۰۰
بابت ثبت فروش	

۹- اعلامیه بانک نشان‌دهنده واریز مبلغ ۳۹۷۰۰۰ دلار به حساب صادرکننده می‌باشد. دریافت و صادرکننده با نرخ رسمی روز که همان ۷۱ ریال می‌باشد حساب ارزی نزد بانک خود را بدهکار و با همان نرخ ۷۵ ریال حساب‌جاری حق‌العمل‌کار را بستانکار و مابه‌التفاوت را که عبارت از حاصلضرب مبلغ حواله شده توسط حق‌العمل‌کار در مابه‌التفاوت نرخ ارز فرضی اعمال شده در محاسبه و نرخ تاریخ دریافت اعلامیه واریز می‌باشد یعنی $۱۵۸۸۰۰ = ۳۹۷۰۰۰ \times ۴$ به حساب تفاوت تسعیر ارز منظور می‌نماید.

حساب ارزی نزد بانک	۲۸۱۸۷۰۰
تفاوت تسعیر ارز	۱۵۸۸۰۰
حساب جاری حق‌العمل‌کار	۲۹۷۷۷۰۰

بابت دریافت ۳۹۷۰۰۰ دلار آمریکا از حق‌العمل

با ثبت فوق حساب حق‌العمل‌کار تسویه می‌شود.

۱۰- در این مقطع، صادرکننده موظف است نسبت به واریز پیمان خود اقدام نماید به این منظور معادل مبلغ پیمان ارز از حساب ارزی خود به بانک می‌فروشد نرخ ارز در این تاریخ ۷۲ ریال می‌باشد.

حساب ریالی نزد بانک	۳۵۲۰۰۰۰
حساب ارزی نزد بانک	۲۴۸۵۰۰۰
تفاوت تسعیر ارز	۳۵۰۰۰

بابت فروش معادل ۳۵۰۰۰ دلار به بانک

تفاوتی که در نرخ ارز در این زمان حاصل گردیده به حساب تفاوت تسعیر ارز منظور

می‌گردد. با فروش مبلغ ۳۵۰۰۰ دلار آمریکا به بانک و دریافت اعلامیه خرید ارز از بانک صادرکننده نسبت به ابطال پیمان خود اقدام می‌نماید. این ثبت با همان نرخ که به حساب منظور شده بود، انجام می‌شود. همچنین سپرده ریالی کلای صادراتی نیز از بانک مسترد می‌شود.

طرف حسابهای انتظامی / تعهدات ارزی ۳۵۰۰۰

حسابهای انتظامی ۳۵۰۰۰

بابت واریز پیمان ۳۵۰۰۰ دلاری محموله دویی

حساب ریالی نزد بانک ۳۵۰۰۰۰۰

سپرده صادراتی نزد بانک ۳۵۰۰۰۰۰

استرداد سپرده صادراتی پیمان ۳۵۰۰۰ دلاری

۱۱ - پس از تأیید نسخه اصلی واریزنامه توسط بانک مرکزی صادرکننده می‌تواند نسبت به فروش آن اقدام و یا در مقابل آن کالا وارد نماید. چون فرایند واردات کالا در مقابل ارز حاصل از صادرات با مراحل خرید خارجی یکسان می‌باشد، بنابراین فقط ثبت فروش واریزنامه نشان داده می‌شود.

صادرکننده واریزنامه را به نرخ هر دلار ۵۶ ریال می‌فروشد:

حساب ریالی نزد بانک ۱۹۶۰۰۰۰۰

درآمد فروش واریزنامه ۱۹۶۰۰۰۰۰

بابت درآمد حاصل از فروش واریزنامه ۳۵۰۰۰ دلاری

- چنانچه بین تاریخی که امکان فروش واریزنامه میسر می‌شود با تاریخ واقعی فروش آن فاصله وجود داشته باشد، وجود دارایی مهمی مانند واریزنامه تحت سرفصلهای انتظامی در دفاتر ثبت می‌گردد.

۱۲ - در صورتی که خالص مبلغ ارسالی حق العمل کار بیش از مبلغ پیمان باشد، صادرکننده با نسبت به فروش ارز مراد بر پیمان اقدام می‌نماید که در این صورت اگر در روز فروش نرخ دلار ۸۵۰ ریال باشد، ثبت زیر را انجام می‌دهد:

حساب ریالی نزد بانک ۳۹۹۵۰۰۰

درآمد فروش ارز مزاد ۳۶۶۱۳۰۰

حساب ارزی نزد بانک ۳۳۳۷۰۰

ثبت مربوط به فروش ۴۷۰۰ دلار مزاد بر پیمان به طور آزاد پس از ثبت فوق، حساب سود و زیان صادرات محاسبه می‌شود.



بدیهی است اگر صادرکننده‌ای نتواند معادل مبلغ پیمان ارز وارد سیستم بانکی نماید، ناگزیر خواهد بود که ارز بازار آزاد خریداری و نسبت به واریز پیمان خود اقدام نماید. در این حالت، مبلغی معادل تفاوت بهای ریالی ارز خریداری شده و فروش آن به بانک به عنوان عامل کاهش‌دهنده سود یا افزایش‌دهنده زیان منظور خواهد شد.

۱۳ - در این موقعیت، حسابهای درآمد و هزینه حاصله به حساب سود و زیان مربوطه بسته می‌شود:

۱۶۴۷۲۲۵۰۰	سود و زیان صادرات محموله ^۱ فرش:
۳۴۴۵۰۰۰۰	کالای امانی نزد حق‌العمل‌کار
۱۳۰۰۳۷۵۰۰	حساب تفاوت ریالی
	بابت انتقال قیمت تمام شده کالای فروخته به حساب سود و زیان
۳۴۵۰۰۰۰۰	فروش کالای صادراتی
۱۹۶۰۰۰۰۰۰	درآمد فروش واریزنامه
۳۶۶۱۳۰۰	درآمد فروش مازاد ارز
۲۶۷۱۱۳۰۰	سود و زیان صادرات محموله ^۲ فرش
	بابت انتقال کلیه درآمدها به حساب سود و زیان
۱۲۳۸۰۰	سود و زیان صادرات محموله ^۳ فرش
۱۲۳۸۰۰	تفاوت تسعیر
	بابت انتقال هزینه حاصل از کلیه تفاوت‌های تسعیر نرخ ارز به حساب سود و زیان
	۱۴ - نهایتاً خلاصه حساب سود و زیان بشرح زیر خواهد بود:
۳۴۵۰۰۰۰۰	فروش کالای صادراتی (به نرخ رسمی ارز) مطالعات فرهنگی
۱۶۴۷۲۲۵۰۰	کسری شود بهای تمام شده کالای فروخته
۱۳۰۰۳۷۵۰۰	زیان ناویژه
۱۲۳۸۰۰	اضافه می‌شود: هزینه‌های تفاوت نرخ ارز
۱۳۱۴۶۳۰۰	کسری می‌شود درآمدهای صادراتی:
۱۹۶۰۰۰۰۰۰	درآمد فروش واریزنامه
۳۶۶۱۳۰۰	درآمد فروش مازاد ارز
۲۳۲۶۱۳۰۰	سود خالص عملیات صادراتی
۱۰۱۱۵۰۰۰	

۱ - نه تنها اطلاع دقیق از روند نرخهای متفاوت ارز در امر صادرات ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است بلکه تواناییهای پیش‌بینی نرخها در بازار صادراتی پر رقیب در امر تصمیم‌گیری‌های قیمت‌نقشی اساسی و تعیین‌کننده خواهد داشت. اگر با تکیه به عوامل و پارامترهای قابل اعتماد صورت پذیرد.

۲ - ارزش یک دلار صادراتی با ارزش برابری آن به اضافه ارزش امتیازات شناخته شده برای آن قابل توضیح می‌باشد که در شرایط عادی اقتصادی و بر مبنای قانونی و با نرخ ترجیحی حداقل ۲۰٪ بیش از نرخ برابری رسمی می‌باشد. لیکن شرایط ویژه حاکم بر اقتصاد جامعه و عرضه محدود و فراوانی تقاضا برای آن به علاوه عوامل دیگر قیمت آن را به چندین برابر رسانده است. همان گونه که در فوق نشان داده شد، قیمت تمام شده داخلی کالاهای صادراتی معمولاً چندین برابر ارز رسمی حاصل از فروش آن می‌باشد. به نحوی که بدون امکان مبادله و اریزنامه و یا فروش ارز مازاد بر پیمان در بازار آزاد فعالیت صادراتی همواره توأم با زیان خواهد بود.

از آنجا که درآمد ارزی جامعه در اثر کاهش بهای نفت در بازار جهانی و با تأثر از عوامل دیگری نقصان پیدا کرده تا تأمین مجدد آن ارز حاصل از صادرات از حساسیت و ویژه‌ای برخوردار بوده و در مقابل تصمیم‌گیری‌های اقتصادی دچار نوسانات شدیدی خواهد بود. مثلاً همان گونه که اجازه ورود یک کالای پر مصرف جامعه مانند لاستیک اتومبیل در مقابل ارز حاصل از صادرات قیمت آن را افزایش خواهد داد به همان ترتیب نیز تصمیمات محدودکننده‌ای که قیمت آن را کاهش دهد با وجود تورم در اقتصاد به عنوان اهرمی منفی در عرضه صادرات عمل خواهد نمود.

۳ - با توجه به مراتب فوق است که ایجاب می‌نماید روشهای حسابداری پاسخگویی تنظیم گردد تا گزارشهای حاصل از آن بتواند به عنوان ابزاری در تصمیم‌گیری صحیح در اختیار مدیران صادرات قرار گیرد.



منابعی که در تهیه مورد استفاده قرار گرفته است:

- ۱ - قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران - نشریه روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران
- ۲ - قانون مقررات واردات و صادرات سال ۱۳۶۵ چاپخانه وزارت بازرگانی
- ۳ - مجموعه قوانین کشور از سال ۱۳۵۸ تا ۱۳۶۴ نشریه روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران
- ۴ - مجموعه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب روح‌الله وهمن
اسفند ۴۵ با اصلاحات تا ۱۳۵۶ سازمان انتشارات زرین



مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه

چارلز عیسوی

۶ - تاریخ اقتصاد ایران

نشر گستره

انتشارات علمی

۷ - خاطرات و تألمات دکتر محمد مصدق

مرکز آمار ایران

۸ - ایران در آئینه آمار

۹ - هفته نامه های اتاق بازرگانی و صنایع و معادن

ایران سالهای ۱۳۶۴ و ۱۳۶۵

پرویز جواهری

۱۰ - نظری بر اصول متداول حسابداری

سجادی نژاد

۱۱ - جلد سوم کتاب اصول دفترداری

مؤسسه عالی حسابداری

۱۲ - متن درسی حسابداری حق العمل کاری

۱۳ - صورتجلسات کمیته تخصصی بخشی از

تولید به صادرات

۱۴ - مصاحبه با دو نفر از صادرکنندگان فرش



سمپوزیوم مسائل حسابداری

با کوشش انجمن حسابداران خبره ایران، قرار است سمپوزیومی برای بررسی مسائل آموزش حسابداری در ایران تشکیل گردد. همان طور که در آگهی مربوط به این سمپوزیوم آمده است، مسائل مورد بحث در این گردهمایی عبارتند از:

- ۱- مسائل مربوط به نیروی انسانی مورد نیاز در حرفه حسابداری با توجه به برنامه های توسعه اقتصادی کشور
- ۲- برنامه ریزی آموزش حسابداری در سطوح مختلف
- ۳- مشکلات اجرایی برنامه های آموزش حسابداری
- ۴- گارآموزی حین تحصیل در سطح دانشگاه

از آنجا که برگزاری چنین سمپوزیومی با هدف پیشبرد آگاهی و دانش در حرفه حسابداری انجام گرفته، بدیهی است که مقالات صاحب نظران و اساتید این رشته در رابطه با مسائل مورد بحث می تواند تا حدودی گره گشای مشکلات موجود باشد، امیدواریم که صاحب نظران با ارائه مقالات، این کمک را از حرفه دریغ نکرده و در پر بار کردن و پر ثمر کردن این تلاش نقشی ایفا نمایند.