

# حسابداری عملیات حق العملکاری در قالب اعتبار اسنادی<sup>۱</sup>

امروزه به علت افزایش فعالیتهای اقتصادی در جهت به دست آوردن بازارهای فروش جدا از بازارهای عادی جهت تحصیل سود بیشتر در قالب عملیات حق العملکاری، لزوم پیاده سازی یک سیستم حسابداری جامع که پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی این گونه فعالیتها باشد ضروری به نظر می رسد.

رامین جعفری علمداری

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

مقدمه

بخش اول: به تعریف فعالیتهای حق العملکاری، اصلاحات مورد استفاده در این گونه فعالیتها و همچنین موارد مندرج در قانون تجارت و سایر موارد مرتبط با فعالیتهای حق العملکاری اختصاص دارد و نکته هایی در جهت مسئولیتها و وظایف آمر و حق العملکار که در قرارداد حق العملکاری به آن استناد می شود عرضه خواهد شد.

بخش دوم: به تشریح فعالیتهای حق العملکاری در قالب اعتبارات اسنادی و مراحل گشایش اعتبارات اسنادی مربوط می شود.

بخش سوم: به تشریح سیستم حسابداری عملیات حق العملکاری به تفکیک حسابهای مورد استفاده در این گونه فعالیتها می پردازد. بخش چهارم: به چگونگی انعکاس حسابهای آمر در صورتهای مالی حق العملکار اختصاص دارد.

بخش پنجم: خلاصه ثبتهای حسابداری عملیات حق العملکاری به صورت یکپارچه در دفاتر حق العملکار ارائه شده است و نمونه ای از فرمهای مورد استفاده حق العملکار جهت انعکاس حق العمل (کارمزد) خرید و فروش ارائه می شود.

پیش از این بیشتر به دلیل عدم انجام فعالیتهای حق العملکاری به منظور دستیابی به بازارهای افزونتر در سطح یک مجموعه گسترده، حسابداری عملیات حق العملکاری نیز بندرت مورد توجه قرار می گرفت، ولی امروزه به علت افزایش فعالیتهای اقتصادی در جهت به دست آوردن بازارهای فروش جدا از بازارهای عادی جهت تحصیل سود بیشتر در قالب عملیات حق العملکاری، لزوم پیاده سازی یک سیستم حسابداری جامع که پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی این گونه فعالیتها باشد ضروری به نظر می رسد. در همین راستا در این مقاله به تشریح حسابداری فعالیتهای حق العملکاری می پردازیم و امید است بتوان ضمن آشنا ساختن استفاده کنندگان نسبت به فعالیتهای حق العملکاری در قالب اعتبارات اسنادی، آنان را در انجام عملیات حسابداری و گزارشگری فعالیتهای پیشگفته نیز یاری دهیم. این مجموعه به پنج بخش اصلی تقسیم می شود که موارد مندرج در هر بخش به شرح زیر می باشد:

هنگامی که شخصیت حقیقی یا حقوقی تامین کالا و خدمات مورد نیاز خود یا فروش و یا هر دو آنها را به شخص حقیقی یا حقوقی دیگری واگذار نماید، در این صورت عملیات حق العملکاری صورت گرفته است. قبل از اینکه به تشریح سیستم حسابداری عملیات حق العملکاری بپردازیم، لازم است در مورد اصطلاحاتی که در این مجموعه مورد استفاده قرار می‌گیرد، تعاریف مختصری ارائه شود:

۱- حق العملکار<sup>۱</sup>: حق العملکار (عامل) شخصیتی حقیقی یا حقوقی است که به نام خود ولی به حساب دیگری (آمر) معاملات کرده و در ازای آن حق العملی دریافت می‌دارد (م ۳۷۵-ق ت).

۲- آمر<sup>۲</sup>: آمر شخصیت حقیقی یا حقوقی است که تامین کالا و خدمات مورد نیاز خود یا فروش و یا هر دو آنها را به حق العملکار واگذار می‌نماید.

۳- حق العمل<sup>۳</sup>: وجهی است که حق العملکار به عنوان کارمزد بابت انجام عمل خرید یا فروش و یا هر دو آنها از آمر دریافت می‌دارد. کارمزد پیشگفته ممکن است به صورت درصدی از خرید یا فروش و یا هر دو آنها باشد. در صورتی که خرید و فروش کالا توامان توسط حق العملکار انجام گیرد، حق العملکار کارمزد خود را هم از بابت خرید و هم از بابت فروش دریافت می‌دارد و یا از حاصل وجوه فروش کالا کسر می‌کند و باقیمانده را به آمر مسترد خواهد داشت.

۴- کالای امانی<sup>۴</sup>: کالایی است که جهت فروش از طرف آمر به حق العملکار ارسال شده ولی هنوز به فروش نرفته است و نزد حق العملکار به صورت امانت گذاشته شده که بنا به دستور آمر به فروش خواهد رفت.

۵- حق التضمین: در صورتی که حق العملکار وصول وجه فروش نسیه کالای آمر را ضمانت نماید، در این حالت حق العملکار ضامن بوده و به او حق التضمین تعلق می‌گیرد. لازم است توضیح داده شود که روابط بین حق العملکار و آمر در باب هفتم قانون تجارت عنوان شده است که اهم این روابط در قراردادی که بین حق العملکار و آمر منعقد می‌شود مورد استناد قرار می‌گیرد. از این رو جهت آشنایی به چند مورد از اهم این روابط اشاره می‌شود:

۱- حق العملکار باید آمر را از جریان اقدامات خود آگاه سازد و مخصوصاً در صورت انجام ماموریت این نکته را فوراً به او اطلاع دهد. (ماده ۳۵۹-ق ت).

۲- حق العملکار نسبت به بیمه کردن اموالی که موضوع معامله است، مکلف نیست مگر اینکه آمر دستور داده باشد (ماده ۳۶۰-ق ت).

۳- اگر مال التجاره‌ای که برای فروش نزد حق العملکار ارسال شده دارای عیبهای ظاهری باشد، حق العملکار باید برای محفوظ داشتن حق رجوع علیه متصدی حمل و نقل و تعیین میزان خسارت بحری با وسایل مقتضی و نیز محافظت کالا اقدامات لازم را انجام دهد و آمر را از اقدامات خود مستحضر کند در غیر این صورت مسئول خسارت ناشی از این غفلت خواهد بود (ماده ۳۶۱-ق ت).

۴- اگر حق العملکار کالایی را به کمتر از حداقل قیمتی که آمر معین کرده باشد به فروش رساند مسئول تفاوت قیمت خواهد بود مگر اینکه ثابت نماید از ضرر بیشتری احتراز کرده و تحصیل اجازه آمر در آن موقع مقدور نبوده است (ماده ۳۶۳-ق ت).

۵- اگر حق العملکار مال التجاره‌ای را بیش از قیمتی که آمر تعیین نموده به فروش رساند، حق استفاده از تفاوت را نداشته و باید آنرا در حساب آمر محسوب دارد (ماده ۳۹۵-ق ت).

۶- اگر حق العملکار بدون رضایت آمر مالی را به نسیه بفروشد یا پیش قسطی دهد، ضررهای ناشی از آن متوجه خود او خواهد بود (ماده ۳۶۶-ق ت).

۷- مخارجی که حق العملکار کرده و برای انجام معامله و نفع آمر لازم بوده است و همچنین هر مساعده‌ای که به نفع آمر داده باشد باید اصلاً و منفعتاً به حق العملکار مسترد شود (ماده ۳۶۸-ق ت).

۸- وقتی حق العملکار مستحق حق العمل است که معامله اجرا شده و یا عدم اجرای آن مستند به فعل آمر باشد (ماده ۳۶۹-ق ت).

به جز موارد مطرح شده در قانون تجارت ممکن است روابط دیگری نیز بین حق العملکار و آمر وجود داشته باشد که بتوان از آنها در قرارداد منعقد بین حق العملکار و آمر استناد کرد. به طور خلاصه به چند مورد از این رابطه‌ها نیز اشاره می‌شود:

۹- نحوه سفارش: حق العملکار باید پس از دریافت فرم سفارش خرید کالا از آمر نسبت به انعقاد قراردادهای مناسب، با مناسبترین تامین کنندگان و یا فروشندگان داخلی و خارجی کالا یا خدمات اقدام نماید.

۱۰- نحوه پرداخت وجه، قیمت کالا یا خدمات:

الف- در زمینه خریدهای خارجی، آمر باید معادل ریالی ارز مورد نیاز هر سفارش، حقوق و عوارض گمرکی و هزینه‌های جانبی مربوط به ثبت سفارش به علاوه کارمزد حق العملکار را واریز نماید.

ب- در زمینه خریدهای داخلی، آمر باید قیمت کالا و هزینه‌های جانبی به اضافه کارمزد حق العملکار را واریز نماید.

۱۱- حق العملکار مکلف است قبل از اقدام به خرید، مشخصات





واقعی منظور دارد مستحق دریافت حق العمل نخواهد بود.

۱۵- در صورت ابطال سفارش توسط آمر بسلافاصله پس از ابلاغ مراتب به حق العملکار، اقدامات اجرایی متوقف و هزینه‌های انجام شده تحت عنوان کارمزد توسط آمر به عامل پرداخت خواهد شد.

#### بخش دوم

هنگامی که آمر عملیات تامین کالای مورد نیاز خود را به حق العملکار واگذار کرده باشد در این حالت حق العملکار مسئولیت خرید کالا را طبق شرایطی که در قرارداد منعقد شده است به عهده می‌گیرد. خرید کالای مورد نیاز آمر ممکن است از داخل کشور یا خارج از کشور صورت گیرد در این هر دو حالت ابتدا آمر برگ سفارش خرید کالا<sup>۶</sup> را که طی آن مشخصات کامل کالای مورد نیاز، مدت، تاریخ تحویل و نحوه پرداخت وجه در آن ذکر شده به حق العملکار ارسال می‌دارد. در صورتی که خرید کالا از خارج از کشور صورت گیرد حق العملکار باید از طریق مکاتبه با فروشنده خارجی و یا نماینده آن در کشور ایران نسبت به خرید کالا با مشخصات

مندرج در برگه سفارش خرید کالا که از سوی آمر ارسال شده اقدام نماید. سپس به بانکی که امکانات گشایش اعتبار اسنادی در آن وجود دارد مراجعه و بر مبنای شرایط توافق شده بین حق العملکار و فروشنده خارجی تقاضای افتتاح اعتبار به نفع فروشنده خارجی نماید. بانک، اعتباری را از طریق شعب یا کارگزاران خود در کشور محل اقامت فروشنده به نفع او افتتاح می‌نماید و کارگزار به محض دریافت اطلاعیه، شرایط اعتبار را به فروشنده ابلاغ می‌کند. در هر مرحله که فروشنده کالای مورد نیاز حق العملکار را حمل و اسناد قید شده در شرایط اعتبار را به کارگزار ارائه می‌نماید، بانک کارگزار مبلغ اعتبار را در وجه او پرداخت می‌کند. انجام عملیات پیشگفته مفهومی از تعریف اعتبار اسنادی می‌باشد. به طور کلی اعتبار اسنادی عبارت است از هر نوع قراردادی که به موجب آن بانک (بانک بازکننده اعتبار) بنا به درخواست و طبق دستور مشتری (واردکننده کالا) مأمور است که در مقابل اسنادی معین

#### جدول شماره ۳- فرم فاکتور در شرکت‌های حق العملکاری

طریقه انعکاس حسابهای امر در ترازنامه حق العملکار:

شرکت

ترازنامه

در تاریخ ۱۳۰۱/۱۲/۲۹

داراییهای جاری:

وجه نقد، بانکها

\*\*\*

حسابها و اسناد دریافتنی

\*\*\*

پیش پرداختها

\*\*\*

\*\*\*

\*\*\*

حسابهای آمر:

اعتبارات اسنادی، کالای در راه (۱)

\*\*\*

موجودی کالای امانی (۲)

\*\*\*

\*\*\*

\*\*\*

کسر می‌شود: (۳)

حساب جاری آمر

(\*\*\*)

خالص حسابهای آمر

\*\*\*

\*\*\*

- (۱) مانده این حساب شامل کلیه اقلام پرداختی جهت گشایش اعتبارات اسنادی و خرید کالا به حساب آمر در قالب عملیات حق العملکاری می‌باشد.
- (۲) مانده این حساب شامل موجودی کالای امانی آمر نزد حق العملکار می‌باشد.
- (۳) مانده این حساب شامل خالص وجوه پرداختی توسط آمر در قالب عملیات حق العملکاری می‌باشد.

وجهی را به شخص ثالث ذی نفع یا به حواله کرد او پرداخت نماید. گفتنی است که حق العملکاری می‌تواند اقدام به گشایش اعتبار اسنادی نماید که واجد شرایط خاصی باشد که در مقررات بانک بازکننده اعتبار قید شده است. از اهم مقررات بازکننده اعتبار می‌توان داشتن ۶ ماه گردش مرتب حساب جاری، داشتن صلاحیت لازم، حسن شهرت و ... را بر شمرده زمانی که حق العملکار اقدام به خرید کالای مورد نیاز آمر از خارج از کشور می‌نماید، ضروری است که با مسیر جریان گشایش اعتبار و نحوه ثبتهای حسابداری عملیات حق العملکاری آشنایی کافی داشته باشد. به همین منظور در مجموعه مطالب ذیل به تشریح عملیات پیشگفته می‌پردازیم:

#### مراحل گشایش اعتبار اسنادی

قبل از اینکه حق العملکار اقدام به گشایش اعتبار اسنادی بنماید، باید از فروشنده‌ای که قصد دارد کالای مورد نیاز آمر را از



خلاصه ثبتهای حسابداری عملیات حق عملکردی  
«ثبت در دفاتر حق عملکرد»

مبنای صدور سند	عنوان حساب		شرح عملیات	ردیف
	بستانکار	بدهکار		
اعلامیه بانکی مبنی بر گشایش	- بانکها اعتبار اسنادی	- حساب آمر - معین اعتبارات	تهیه کالاهای مورد نیاز آمر از خارج از کشور: ۱ گشایش اعتبارات اسنادی - برداشت بانک بابت سپرده ثبت سفارش / پیش پرداختها / کارمزد ثبت سفارش و سایر هزینه‌های مرتبط با گشایش کار	
صورتحساب اعتبارات اسنادی	- بانکها	- حساب آمر -	۲ دریافت اسناد حمل جهت ترخیص کالا - برداشت بانک بابت قیمت کالای طی صورتحساب اعتبارات اسنادی پس از کسر پیش پرداخت	
صورتحساب اعتبارات اسنادی	- بانکها	- حساب آمر - معین اعتبارات	- سایر برداشتهای بانک مانند: کار مزد فروش ارز، جریمه دیر کرد، پست و تلگراف و ...	
اظهارنامه گمرکی	- بانکها	- حساب آمر - معین اعتبارات	۳ هزینه‌های ترخیص پرداخت هزینه‌های ترخیص	
ریزهزینه‌های ارائه شده در تنخواه و یا صورتحسابهای جداگانه هزینه‌های پیشگفته	- بانکها	- حساب آمر - معین اعتبارات	- سایر هزینه‌های ترخیص موجودی کالای امانی	
برگ محاسبات قیمت تمام شده کالای ترخیص شده	- حساب آمر - معین اعتبارات	- حساب آمر - معین موجودی کالای امانی	۴ ترخیص کالا انتقال بهای تمام شده کالای ترخیص شده از حساب آمر - معین اعتبارات به حساب آمر - معین موجودی کالای امانی	
فاکتور خرید یا قرارداد	- حساب بانکها / اسناد پرداختنی	- حساب آمر - معین موجودی کالای امانی	۵ خرید کالای مورد نیاز آمر از داخل کشور	
برگه سفارش فروش آمر - حواله انبار - فاکتور فروش	- حساب آمر - فروش آمر	- حساب جاری آمر یا بانکها / حسابهای دریافتنی	۶ ثبت فروش کالای امانی فروش کالای امانی توسط حق عملکرد بنا به دستور آمر	
نامه برگشت از فروش خریدار و رسید انبار	- حساب جاری آمر یا بانکها / اسناد دریافتنی	- حساب آمر - معین برگشت از فروش	۷ برگشت کالای فروخته شده به مشتریان	
دستور آمر مبنی بر مبلغ تحقیقات اعطایی به مشتریان	- حساب جاری آمر یا بانکها / اسناد دریافتنی	- حساب آمر - معین تخفیفات فروش آمر	۸ تخفیفات اعطایی به مشتریان بنا به دستور آمر	

جدول شماره شانزدهم شیوه‌های حق‌الملککاری

ردیف	شرح عملیات	عنوان حساب		مبنای صدور سند
		بدهکار	بستانکار	
۱	فعل و انفعالات پولی و مالی با امر دریافت هرگونه وجه از امر	- بانکها	- حسابجاری امر	اعلامیه بستانکار و بانک مبنی بر واریز وجه توسط امر
۲	پرداخت هرگونه وجه به امر	- حسابجاری امر	- بانکها	فتوکپی چک صادر شده در وجه امر
۳	هزینه‌های انجام شده به حساب امر	- حسابجاری امر	- بانکها	صورتحساب هزینه‌های انجام شده
۴	پرداخت وجه برای اشخاص حقوقی یا حقیقی طرف حساب با امر	- حسابجاری امر	- بانکها	نامه امر مبنی بر پرداخت و فتوکپی چک صادر شده در وجه ذینفع
۵	دریافت وجه از اشخاص حقوقی یا حقیقی طرف حساب با امر	- بانکها	- حسابجاری امر	اعلامیه بستانکاری بانک مبنی واریز وجه
	ارسال صورتحساب جهت امر و اعلام سود اعلام سود به امر	- حساب امر - معین	- حساب امر -	صورتحساب حق‌العامل فروش (کارمزد)
	خارج نمودن قیمت تمام شده کالای فروش رفته از حساب امر - معین موجودی کالای امانی	قیمت تمام شده کالای فروش رفته	معین موجودی کالای امانی	صورتحساب حق‌العامل فروش (کارمزد فروش)
	بستن حسابهای عملکرد امر	- حساب امر - معین فروش امر	حساب امر - معین قیمت تمام شده کالای فروش رفته - حساب امر - معین برگشت از فروش - حساب امر - معین تخفیفات فروش امر - حساب امر - معین سود (زیان) امر	صورتحساب حق‌العامل فروش (کارمزد فروش)
	- صورتحساب حق‌العامل خرید (کارمزد خرید)	- حساب امر - معین موجودی کالای امانی پیش پرداختها معین ۵ درصد مالیات در آمد حق‌الملککاری	- درآمد حق‌الملککاری	صورتحساب حق‌الملککاری (کارمزد خرید)
	- انتقال سود امر به حسابهای امر	- حساب امر - معین سود (زیان)	- حساب امر - معین حسابجاری امر	

آن خریداری نماید، تقاضای پیش فاکتور<sup>۷</sup> (پروفرما) نماید. (پیش فاکتور عبارت است از پیشنهاد نهایی فروشنده به حق‌الملککار که در آن تمامی مشخصات کالا اعم از مقدار، مدت تحویل، مبدا و مقصد تحویل و سایر موارد دیگر در آن درج شده است). حق‌الملککار پس از آنکه پیش فاکتور را دریافت نمود، آن را جهت موافقت نهایی به امر ارسال می‌دارد. پس از توافق امر،

آن خریداری نماید، تقاضای پیش فاکتور<sup>۷</sup> (پروفرما) نماید. (پیش فاکتور عبارت است از پیشنهاد نهایی فروشنده به حق‌الملککار که در آن تمامی مشخصات کالا اعم از مقدار، مدت تحویل، مبدا و مقصد تحویل و سایر موارد دیگر در آن درج شده است). حق‌الملککار پس از آنکه پیش فاکتور را دریافت نمود، آن را جهت موافقت نهایی به امر ارسال می‌دارد. پس از توافق امر،

## جدول شماره ۶

ارائه فرم صورتحسابهای ارسالی حق‌العاملکار به آمر  
جهت حق‌العامل خرید و فروش ناشی از عملیات حق‌العاملکاری  
صورتحساب حق‌العامل فروش

خرید داخلی/اعتبار اسنادی شماره ..... به شماره سفارش خرید ..... مورخ ..... آمر  
از تاریخ ..... تا تاریخ .....

ریال **** (****)	فروش کالا کسر می‌شود: قیمت تمام شده کالای فروش رفته سود منظور شده به حساب آمر
****	حق‌العامل فروش (۱) کسر می‌شود: ۵درصد مالیات قراردادهای حق‌العاملکاری حق‌العامل فروش پس از کسر مالیات به حساب آمر
****	(۱) حق‌العامل فروش براساس توافقی که بین حق‌العاملکار و آمر در قرارداد اولیه فی‌مابین منعقد شده محاسبه می‌شود.

## جدول شماره ۷

## صورتحساب حق‌العامل خرید

خرید داخلی/اعتبار اسنادی شماره ..... به شماره سفارش خرید ..... مورخ ..... آمر  
از تاریخ ..... تا تاریخ .....

ریال **** ****	هزینه‌های مستقیم خرید (۱) هزینه‌های جانبی خرید (۲) حق‌العامل خرید: (۳) حق‌العامل هزینه‌های مستقیم خرید حق‌العامل هزینه‌های غیرمستقیم خرید جمع حق‌العامل خرید کسر می‌شود: ۵درصد مالیات قراردادهای حق‌العاملکاری حق‌العامل خرید پس از کسر مالیات
****	(۱) ریز هزینه‌های مستقیم خرید در قسمت مربوط به حساب آمر - معین اعتبارات عنوان شده است.
****	(۲) نمونه‌ای از هزینه‌های جانبی عبارتند از: پست و تلگراف، بیمه، هزینه ارسال مدارک، هزینه‌های تایپ اظهارنامه و سایر هزینه‌های جزئی
****	(۳) حق‌العامل خرید براساس توافقی که بین حق‌العاملکار و آمر، که در قرارداد اولیه فی‌مابین منعقد شده، محاسبه می‌شود.

و درصدی را تحت عنوان کارمزد مثبت سفارش از حساب حق‌العاملکار برداشت نموده و به حساب بانک مرکزی منظور می‌کند. لازم به توضیح است که این مبلغ فقط در صورت ابطال<sup>۱</sup> اعتبار با استفاده قسمتی از اعتبار مبنی بر اینکه مبلغ استفاده نشده از ده درصد کل اعتبار بیشتر باشد، قابل برگشت خواهد بود. باید در نظر داشت که تمامی هزینه‌های انجام شده بابت خرید کالا از مرحله گشایش اعتبار تا مرحله‌ای که کالا ترخیص می‌شود به عهده آمر و به حساب آمر منظور می‌شود. بانک بازکننده اعتبار درصدی از مبلغ اعتبار را طبق مقررات بانک مرکزی به عنوان سپرده ثبت سفارش از حق‌العاملکار وصول و به حساب بانک مرکزی واریز می‌نماید. این سپرده در صورت ابطال یا ترخیص کالا از گمرک و ارائه برگ سبز گمرکی به بانک بازکننده اعتبار مسترد می‌گردد. بعضی مواقع بانک درصدی از کل اعتبار را تحت عنوان پیش پرداخت از حق‌العاملکار دریافت می‌دارد که این مبلغ هنگام واریز مبلغ اعتبار از کل بدهی حق‌العاملکار کسر می‌گردد. پس از گشایش اعتبار، بانک بازکننده اعتبار به کارگزار (بانک ابلاغ‌کننده) در خارج از کشور اطلاع می‌دهد که به فروشنده کالا ابلاغ شود تا کالا را قبل از سررسید حمل نماید. فروشنده موظف است ظرف مدت تعیین شده در اعتبار، کالا را به طریقی که حق‌العاملکار تقاضا نموده (زمینی - هوایی - دریایی) حمل و اسناد مربوط را از جمله بارنامه حمل، فاکتور فروش و غیره را به بانک کارگزار تحویل دهد. بانک کارگزار پس از دریافت مدارک از فروشنده و تایید صحت و مطابقت آنها با شرایط اعتبار مبلغ اعتبار را به فروشنده می‌پردازد و مدارک

لازم را برای بانک بازکننده اعتبار می‌فرستد. بانک بازکننده اعتبار به محض وصول اسناد حمل و اعلامیه بدهکار کارگزار در صورتی که اسناد کاملاً با شرایط اعتبار مطابقت داشته باشد مراتب را به

آگاهی حق‌العاملکار رسانده و وصول اسناد را به کارگزار اعلام می‌نماید. حق‌العاملکار پس از دریافت اعلامیه مبنی بر رسیدن اسناد حمل کالا، بلافاصله برای واریز بدهی خود به بانک مراجعه



کرده و پس از احتساب پیش‌پرداخت قبلی بقیه بدهی خود را می‌پردازد. در صورت تاخیر در مراجعه به بانک جهت واریز بدهی، بانک جریمه‌ای تحت عنوان جریمه دیرکرد در ازای هر روز تاخیر از حق‌العملکار دریافت می‌نماید. بانک پس از دریافت کلیه طلب خود اسناد را به نام حق‌العملکار پشت‌نویسی می‌نماید. حق‌العملکار پس از دریافت اسناد به گمرک مراجعه و ضمن پرداخت کلیه حقوق<sup>۹</sup> و عوارض گمرکی نسبت به ترخیص کالا اقدام نموده و مدارک ترخیص از جمله رونوشت (فتوکپی) پروانه ورودی کالا را به بانک بازکننده اعتبار تحویل و تقاضای استرداد سپرده ثبت سفارش را می‌نماید. بانک بازکننده اعتبار موظف است در صورت تایید مدارک ترخیص نسبت به واریز مبلغ سپرده ثبت سفارش به حساب حق‌العملکار اقدام نماید.

#### بخش سوم: سیستم حسابداری عملیات حق‌العملکاری<sup>۱۰</sup>

حسابهای حق‌العملکاری - حساب آمر<sup>۱۱</sup> در حین انجام مراحل مربوط به گشایش اعتبار حق‌العملکار سرفصلی را با عنوان حساب آمر افتتاح می‌نماید. حسابهای معین این سرفصل را می‌توان برحسب ماهیت داد و ستدهای انجام شده به شرح زیر تفکیک نمود:

۱-۱- حساب آمر - معین اعتبارات<sup>۱۲</sup>

۱-۲- حساب آمر - معین موجودی کالای امانی<sup>۱۳</sup>

۱-۳- حساب آمر - معین فروش آمر<sup>۱۴</sup>

۱-۴- حساب آمر - معین قیمت تمام شده کالای فروخته شده<sup>۱۵</sup>

۱-۵- حساب آمر - معین سود یا زیان<sup>۱۶</sup>

فرایند ثبت هر یک از حسابهای معین پیشگفته به شرح زیر می‌باشد:

۱-۱- حساب آمر - معین اعتبارات- در صورتی که حق‌العملکار در قالب عملیات حق‌العملکاری، اقدام به تامین کالای مورد نیاز آمر از خارج از کشور نماید، از این حساب برای ثبت کلیه هزینه‌های مربوط به اعتبار از زمان گشایش اعتبار تا ترخیص کالا از گمرک استفاده می‌نماید.

الف: اقلامی که به بدهکار حساب آمر - معین اعتبارات منظور می‌شوند:

۱- هزینه گشایش اعتبار و سپرده ثبت سفارش.

۲- کارمزدهای بانکی<sup>۱۷</sup>

۳- حق بیمه<sup>۱۸</sup>

۴- پیش پرداخت<sup>۱۹</sup>

۵- برداشت بانک جهت قیمت کالای ارسالی.

۶- هزینه‌های مربوط به پست، تلگراف، تلکس صورتحساب

اعتبارات اسنادی.

۷- هزینه‌های بانکی مربوط به تغییرات شرایط گشایش اعتبار.

۸- هزینه بانکی کارگزار.

۹- هزینه‌های حمل کالا<sup>۲۰</sup>

۱۰- حقوق و عوارض گمرکی.

۱۱- هزینه‌های تخلیه و باربری کالا و ترخیص.

۱۲- سایر هزینه‌های مربوط به اعتبار.

اقلامی که در بستانکار حساب آمر - معین اعتبارات منظور می‌شوند:

۱- برگشت سپرده ثبت سفارش پس از ارائه مدارک ترخیص کالا.

۲- وصول خسارت از بیمه بابت کالای آسیب دیده (به شرایط بیمه شدن کالا).

۳- بهای تمام شده کالاهای ترخیص شده (اعم از کالاهای سالم یا ضایعاتی).

بعد از ترخیص کالا از گمرک و ثبت کلیه اقلام بدهکار و بستانکار مانده بدهکار این حساب نشان دهنده کلیه هزینه‌هایی است که جهت انجام تعهدات، سفارشات یا قراردادهای خارجی بابت خرید کالا از خارج توسط حق‌العملکار تادیه و پرداخت شده است. باید گفت که کلیه هزینه‌های پیشگفته از طرف آمر تامین گردیده است. ممکن است حق‌العملکار اقدام به پرداخت هزینه‌هایی قبل از افتتاح اعتبار اسنادی بنماید، در این صورت این هزینه‌ها ابتدا در حساب آمر - معین پیش پرداخت اعتبارات اسنادی گشایش نیافته انباشته شده و طبیعتاً پس از افتتاح اعتبار اسنادی مربوط از این حساب خارج و به حساب آمر - معین اعتبارات منتقل خواهد شد. بعد از ترخیص کالا و ثبت هزینه‌های نهایی مربوط به اعتبار می‌توان هزینه‌های پیشگفته را از حساب آمر - معین اعتبارات خارج و به حساب آمر - معین موجودی کالای امانی منتقل نمود. در صورتی که کالای ترخیص شده متنوع و از نظر قیمت ارزی (FOB) نیز متفاوت باشد و همچنین ترخیص کالا در چندین مرحله صورت گرفته باشد، در این حالت برای محاسبه دقیق بهای تمام شده آن قسمت از کالای ترخیص شده مراحل ذیل باید انجام شود:

مانده حساب آمر - معین اعتبارات به دو قسمت تقسیم می‌شود: الف - هزینه‌های مستقیم کالاهای ترخیص شده که ۱۰۰ درصد قابل تخصیص به کالای ترخیص شده می‌باشد.

ب - هزینه‌های مشترک که مربوط به کل کالای موضوع اعتبار اسنادی بوده و باید بین کل کالا تسهیم شده و سهم کالای ترخیص شده از آن مشخص شود. گفتنی است که نحوه تسهیم هزینه‌های مشترک به کالای ترخیص شده بر مبنای ارزش ارزی هر یک از

کالاهاى پیشگفته در پروفرا مى باشد.

نمونه‌هایی از هزینه‌های مستقیم عبارت است از:

۱- برداشت بانك جهت قيمت كالای ترخيص شده (مندرج در صورت‌حساب اعتبارات اسنادی).

۲- حقوق و عوارض گمركى.

۳- هزینه حمل کالا.

۴- هزینه‌های ترخيص، باربرى، تخليه.

۵- ساير هزینه‌های مرتبط با كالای ترخيص شده.

نمونه‌هایی از هزینه‌های غیرمستقیم عبارت است از:

۱- هزینه‌های گشایش اعتبار و ثبت سفارش.

۲- کارمزدهای بانكى مربوط به گشایش اعتبار اولیه.

۳- سپرده ثبت سفارش.

۴- ساير هزینه‌هایی که مرتبط با كل كالای موضوع اعتبار مى باشد.

۱-۲- حساب آمر - معین موجودی کالا امانی - پس از ترخيص

كالای موضوع اعتبار و محاسبه قيمت تمام شده آن، مبلغ مذکور

(قیمت تمام شده كالای ترخيص شده) را از حساب آمر - معین

اعتبارات خارج و به حساب آمر - معین موجودی كالای امانی

انتقال مى دهیم. در این حالت حق‌العملكار سند زیر را صادر

مى نماید:

(بدهكار) حساب آمر - معین موجودی كالای امانی. (بستانكار)

حساب آمر - معین اعتبارات.

الف - اقلامی که به بدهكار حساب آمر - معین موجود كالای

امانی منظور مى شود:

۱- قيمت تمام شده كالای ترخيص شده.

۲- حق‌العمل خرید (کارمزد خرید) ناشی از عملیات

حق‌العملكاری خرید.

۳- تعديل قيمت تمام شده كالای ترخيص شده (افزایش قيمت

تمام شده).

۴- تعديل حق‌العمل خرید (کارمزد خرید) ناشی از عملیات

حق‌العملكاری خرید (افزایش حق‌العملكاری خرید).

ب - اقلامی که به بستانكار حساب آمر - معین موجودی كالای

امانی منظور مى شود:

۱- قيمت تمام شده، كالای فروخته شده (به هنگام اعلام سود به

آمر).

۲- تعديل قيمت تمام شده كالای ترخيص شده (کاهش قيمت

تمام شده).

۳- تعديل حق‌العمل خرید (کارمزد خرید) ناشی از عملیات

حق‌العملكاری خرید (کاهش حق‌العمل خرید).

ممکن است در مجموع کالاهاى ترخيص شده تعدادی از آنها

نیز ضایعاتی باشند، در این صورت حق‌العملكار مى تواند برای متمرکز ساختن بهای تمام شده کالاهاى ضایعاتی حسابی تحت عنوان حساب آمر - معین موجودی كالای ضایعاتی آمر افتتاح کند و در طول دوره در ازای مبالغ دریافتنی از شرکت بیمه بابت کالاهاى ضایعاتی حساب پیشگفته را بستانكار نماید. نهایتاً مانده حساب پیشگفته در پایان دوره مالی با حساب آمر - معین سود و زیان بسته مى شود.

ممکن است که حق‌العملكار كالای مورد نیاز آمر را از داخل کشور خریداری کرده و نیاز به واردات از طریق گشایش اعتبارات اسنادی نباشد. در این حالت حق‌العملكار سند زیر را صادر مى نماید.

(بدهكار) حساب آمر - موجودی كالای امانی.

(بستانكار) حساب بانك / بستانكاران و ...

۱-۳- حساب آمر - معین فروش آمر

هنگام فروش كالای آمر، حق‌العملكار حسابی تحت عنوان

حساب آمر - معین فروش آمر افتتاح مى نماید در زمان فروش

كالای آمر، حق‌العملكار سند زیر را صادر مى نماید.

بانك / حسابهای دریافتی بدهكار

حساب آمر - معین فروش آمر بستانكار

چنانچه بهای فروش را آمر مستقیماً وصول نماید و یا قرار

باشد وصول کند، به جای حساب بانك / حسابهای دریافتی،

حسابجاری آمر بدهكار مى گردد. ممکن است در هنگام فروش

تخفیقاتی نیز با موافقت آمر به مشتریان داده شود که در این حالت

حق‌العملكار جهت تخفیقات اعطایی به مشتریان حسابی تحت

عنوان حساب آمر - معین تخفیقات فروش آمر افتتاح نموده و سند

زیر را صادر مى نماید:

حساب آمر - معین تخفیقات فروش آمر بدهكار

حساب جاری آمر با بانك / حسابهای دریافتی و ... بستانكار

همچنین امکان دارد كالای فروخته شده به مشتریان به دلایل

مختلف تمام یا قسمتی از آن برگشت داده شود. در این صورت

حق‌العملكار حسابی تحت عنوان حساب آمر - معین برگشت از

فروش آمر افتتاح نموده و از این حساب برای ثبت برگشت از

فروش استفاده مى نماید. حق‌العملكاری برای ثبت برگشت از

فروش، سند زیر را صادر مى نماید:

حساب آمر - معین برگشت از فروش آمر بدهكار

حساب جاری آمر با حساب بانك / حسابهای دریافتی و

... بستانكار

۷۳ فرم فاکتور در شرکتهای حق‌العملكاری به صورت جدول

شماره ۱ است.

در صورتی که مانده حساب جاری آمر در هنگام تسویه حساب  
نهایی با آمر بدهکار باشد، ثبت پیشگفته برعکس خواهد شد.

### ۲-۳. حسابهای حق‌العملکاری - حساب جاری آمر

حق‌العملکار جهت هرگونه فعل و انفعال مالی و پولی و داد و  
ستدهای فی‌مابین با آمر در مورد کارهای حق‌العملکاری از حسابی  
تحت عنوان حساب جاری آمر استفاده می‌نماید:

الف: اقلامی که به بدهکار حساب جاری آمر منظور می‌گردد:

- ۱- پرداخت هرگونه وجه از طرف حق‌العملکار به آمر.
- ۲- حق‌العمل فروش (کارمزد فروش) ناشی از عملیات  
حق‌العملکاری فروش.
- ۳- پرداخت هرگونه وجه از طرف حق‌العملکار در وجه اشخاص  
حقوقی یا حقیقی به طرف حسابهای آمر.
- ۴- هزینه‌های انجام شده از طرف حق‌العملکار به حساب آمر.
- ۵- انتقال زیان آمر به حساب جاری آمر.

ب: اقلامی که به بستانکار حساب جاری آمر منظور می‌گردد:

- ۱- دریافت هرگونه وجه از آمر.
  - ۲- انتقال سود هرگونه وجه از اشخاص حقوقی یا حقیقی طرف  
حساب با آمر.
  - ۳- دریافت هرگونه وجه از اشخاص حقوقی یا حقیقی طرف  
حساب با آمر.
- ضروری است که در مقاطع مختلف حسابهای فی‌مابین آمر و  
حق‌العملکار تطبیق داده شوند تا ضمن اطمینان از ثبت تمامی  
فعل و انفعالات مالی و پولی و داد و ستدهای فی‌مابین نسبت به  
رفع مغایرت‌های احتمالی مبادرت ورزند.

- 1- Letter Of Credit (L.C)
- 2- Consingec
- 3- Consigner
- 4- Commisson
- 5- Consignment
- 6- Purchase Order Form
- 7- Proforma Invoice
- 8- Null and Void
- 9- Custom Duties
- 10- Consignment Accounting System
- 11- Cinsignoy Account
- 12- Consignment Good
- 13- Sale Consigner
- 14- Cust good sale
- 15- Profit Or Loss
- 16- Bank Charge
- 17- Insurnance Premium
- 18- Prepayment
- 19- Transportation-in

مانده حسابهای آمر  
معین فروش آمر و حساب آمر  
معین تخفیفات فروش آمر

حساب آمر معین برگشت از فروش آمر در هنگام اعلام سود به  
آمر بسته خواهد شد. حق‌العملکار اسناد زیر را برای ارسال  
صورت‌حساب جهت آمر و اعلام سود صادر می‌نماید:

الف: به هنگام اعلام سود به آمر:

حساب آمر - معین قیمت تمام شده کالای فروش رفته بدهکار  
حساب آمر - معین موجودی کالای امانی بستانکار  
ثبت پیشگفته جهت خارج کردن قیمت تمام شده کالای فروش رفته  
از حساب آمر - معین موجودی کالای امانی تنظیم می‌شود.

حساب آمر - معین فروش آمر بدهکار  
حساب آمر - معین قیمت تمام شده کالای فروش رفته بستانکار  
حساب آمر - معین برگشت از فروش بستانکار  
حساب آمر - معین تخفیفات فروش آمر بستانکار  
حساب آمر - معین سود (زیان) بستانکار  
ثبت پیشگفته جهت تعیین سود و زیان آمر و بستن حسابهای  
آمر تنظیم می‌شود.

ب: به هنگام ارسال صورت‌حساب جهت آمر:

۱- در هنگام ارسال صورت‌حساب حق‌العمل خرید (کارمزد خرید)  
ناشی از عملیات حق‌العملکاری خرید و تعیین کارمزد خرید سند  
زیر صادر می‌گردد.

حساب آمر - معین موجودی کالای امانی بدهکار  
پیش پرداختها - معین ۵ درصد مالیات درآمد  
حق‌العملکاری بدهکار  
حساب درآمد حق‌العملکاری بستانکار

۲- در هنگام ارسال صورت‌حساب حق‌العمل فروش (کارمزد  
فروش) ناشی از عملیات حق‌العملکاری فروش و تعیین کارمزد  
فروش سند زیر صادر می‌گردد:

حساب جاری آمر بدهکار  
پیش پرداختها - معین ۵ درصد مالیات درآمد  
حق‌العملکاری بدهکار

حساب درآمد حق‌العملکار بستانکار  
ج: انتقال سود آمر به حساب جاری آمر:

حساب آمر معین سود (زیان) بدهکار  
حساب جاری آمر بستانکار

د: به هنگام تسویه حساب نهایی با آمر:  
حساب جاری آمر بدهکار

بانک بستانکار