

## حسابداری حق العمل کاری - کالای امانی

واحدهای تجاری برای افزایش حجم فروش محصولات خود و در نتیجه کسب سود بیشتر ناچار به گسترش دامنه فعالیت های خود در مناطق جغرافیایی دیگر (اعم از داخل یا خارج از کشور) می باشند. یکی از راه های فروش محصولات ایجاد واحدهای تجاری فرعی و یا شعب متعدد در نقاط مختلف است، اما چنین کاری نیازمند سرمایه گذاری قابل ملاحظه و استقرار نیروی انسانی وابسته به واحد تجاری و همچنین انجام هزینه هایی می باشد که ممکن است توجیه اقتصادی نداشته باشد. لذا واحدهای تجاری با ایجاد ارتباط با فروشندگان کالاها در مناطق مورد نظر خود مبادرت به فروش محصولات و کسب درآمد می نمایند، بدین طریق که براساس قراردادی محصولات خود را به صورت امانی در اختیار یک شخص حقیقی یا حقوقی قرار می دهند تا ایشان به نمایندگی از طرف واحد تجاری کالاها را به فروش برساند. در این گونه موارد، واحد تجاری فرستنده کالا، آمر و شخص یا مؤسسه ای که کالا را به منظور فروش دریافت نموده، حق العمل کار و کالای ارسالی آمر که تصرف آن به امانت نزد حق العمل کار می باشد، کالای امانی نامیده می شود.

شایان توجه است که آمر در مقطع ارسال کالا به حق العمل کار هیچ گونه سودی شناسایی نمی کند، چرا که مالکیت قانونی کالا در اختیار آمر بوده و فقط تصرف آن در اختیار حق العمل کار قرار می گیرد و وی مسئول حفظ و نگهداری کالا تا زمان فروش و یا برگشت کالا به آمر می باشد. در این میان حق العمل کار به عنوان یک کارگزار فروش، کالای دریافتی را به فروش رسانده و در مقابل آن حق العمل (حق کمیسیون) دریافت می نماید و در هر دوره وجوه نقد حاصل از فروش را پس از کسر حق العمل خود و تمامی هزینه هایی که از طرف آمر پرداخت نموده است، برای آمر ارسال می کند.

در سال های اخیر با بهبود روش های توزیع و گسترش فروشگاه های زنجیره ای و شرکت های تعاونی، فروش کالا به صورت امانی کاهش یافته است. اما با این وجود، در برخی از زمینه ها مانند محصولات و فرآورده های کشاورزی، اشیاء نفیس، وسایل خانه، کتب، مجلات و روزنامه ها کماکان رواج دارد.

### تفاوت فروش با حق العمل کاری

- 1- در فروش مالکیت کالا منتقل می شود اما در حق العمل کاری مالکیت منتقل نمی شود.
- 2- فروشنده با فروش کالا سود با زیان تحصیل می کند اما حق العمل کار با فروش کالا، حق العمل دریافت می نماید.
- 3- در فروش ریسک کالا متوجه خریدار است اما در حق العمل کاری ریسک کالا متوجه آمر (فروشنده) اصلی می باشد.
- 4- در فروش عادی کلیه هزینه های خرید به عهده خریدار است. اما در حق العمل کاری تمامی هزینه کالا تا زمان فروش در تعهد و مسئولیت آمر می باشد.

### مخارج مرتبط با کالای امانی

آمر برای رساندن کالا به حق العمل کار متحمل مخارجی می شود و حق العمل کار نیز در ارتباط با کالای مذکور مخارجی را (به نمایندگی از طرف آمر) پرداخت می کند. این مخارج بدون توجه به اینکه توسط چه کسی انجام شده است، از نقطه نظر حسابداری، به دو دسته تقسیم می شوند:

- 1- مخارج قابل انتقال به کالای امانی: مخارجی هستند که تا رسیدن کالا به انبار حق العمل کار تحمل گردیده و موجب افزایش ارزش کالای مورد نظر می شوند. این مخارج ماهیت دارایی داشته و در پایان دوره به نسبت به بهای تمام شده کالای امانی فروش رفته طی دوره و موجودی کالای نزد حق العمل کار تخصیص می یابند. هزینه های بسته بندی، بارگیری، حمل، بیمه، گمرکی و تخلیه بار نمونه هایی از این قبیل مخارج هستند.

2 - مخارج غیر قابل انتقال به کالای امانی: مخارجی هستند که پس از رسیدن کالای امانی به انبار حق العمل کار تحمل می گردند. این مخارج ماهیت دوره ای داشته و تنها به بهای تمام شده کالای امانی فروش رفته طی دوره تخصیص می یابند. هزینه های انبارداری، آگهی و

تبلیغات، حق کمیسیون فروش حق العمل کار و تعمیر کالای امانی نمونه هایی از این قبیل مخارج هستند. تمایز بین مخارج قابل انتقال و غیر قابل انتقال به کالای امانی از آن جهت اهمیت دارد که در محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره نزد حق العمل کار تأثیر گذار است. مخارج قابل انتقال بخشی از بهای تمام شده کالای امانی را تشکیل می دهد و می بایست نسبتی از این مخارج به موجودی کالای پایان دوره تخصیص یابد، در حالی که مخارج غیر قابل انتقال صرفاً به بهای تمام شده کالای امانی فروش رفته طی دوره سرشکن شده و به موجودی کالای پایان دوره تخصیص نمی یابد.

### حساب های مورد استفاده در حسابداری حق العمل کاری

نوع حسابهای و نحوه حسابداری حق العمل کاری باید به گونه ای باشد که در پایان دوره مالی موارد زیر را به وضوح نشان دهد:

1 - سود یا زیان حاصل از فروش کالای امانی

2 - مانده طلب یا بدهی حق العمل کار

3- مانده کالاهای امانی باقیمانده نزد حق العمل کار

بدین منظور برای ثبت عملیات حسابداری کالای امانی در دفاتر آمر معمولاً از حساب های زیر استفاده می شود:

1 - حساب کالای امانی: این حساب که ماهیتاً حساب عملکرد و سود و زیان به شمار می رود، برای ثبت کلیه فعالیت های مرتبط با کالای امانی مورد استفاده قرار می گیرد. بدین ترتیب که بهای تمام شده کالای ارسالی به حق العمل کار و مخارج انجام شده توسط آمر یا حق العمل کار (در ارتباط با کالای امانی) در بدهکار این حساب و فروش های انجام شده در بستانکار آن ثبت می گردد. مانده نهایی حساب کالای امانی، سود و زیان حاصل از فروش یک قرارداد امانی خاص را نشان می دهد که به حساب خلاصه سود و زیان بسته می شود.

شایان توجه است در صورتی که آمر دارای چندین حق العمل کار باشد، برای هر یک از آنها یک حساب کالای امانی در دفاتر نگهداری می شود.

2 - حساب جاری حق العمل کار: این حساب که یک حساب شخصی به شمار می رود، مانده آن نشان دهنده حساب فی مابین آمر و حق العمل کار می باشد. هنگام فروش کالا توسط حق العمل کار، حساب مذکور بدهکار شده و هنگام پرداخت هزینه های مرتبط با کالای امانی و همچنین ارسال وجه نقد توسط حق العمل کار به آمر این حساب بستانکار می شود.

3- موجودی کالای امانی: در صورتی که در پایان دوره مالی مقداری از کالای امانی به فروش نرسیده باشد و نزد حق العمل کاری باقی بمانده از حساب کالای امانی خارج و به حساب موجودی کالای امانی منظور میشوند. این موجودی در ابتدای دوره مالی بعد مجدد به حساب کالای امانی برده می شود. حساب موجودی کالای امانی در ترازنامه آمر بعنوان دارایی جاری شناسایی و گزارش می شود.

4 - حساب کالای ارسالی: این حساب که یک حساب موقت می باشد، هنگام ارسال کالا برای حق العمل کار بستانکار می شود. در پایان دوره مالی مانده این حساب به حساب خلاصه سود و زیان (حساب عملکرد یا خرید) بسته می شود.

ثبت های حسابداری حق العمل کاری در دفاتر آمر (روش بهای تمام شده):

کالای امانی *** موجودی کالای امانی ***	1- موجودی کالای امانی ابتدای دوره مالی
کالای امانی *** کالای ارسالی ***	2- ارسال کالا از طرف آمر برای حق العمل کار
کالای ارسالی *** کالای امانی ***	3- برگشت کالا از حق العمل کار به آمر
کالای امانی *** بانک ***	4- پرداخت هزینه های مربوط به کالا توسط آمر (هزینه حمل و بارگیری و ..)
کالای امانی *** حق العمل کار ***	5- پرداخت هزینه ها توسط حق العمل کار
حق العمل کار *** کالای امانی ***	6- فروش کالای امانی توسط حق العمل کار
زیان کالای از بین رفته *** کالای امانی ***	7- از بین رفتن کالاها (مقصر آمر)
حق العمل کار *** کالای امانی ***	8- از بین رفتن کالاها (مقصر حق العمل کار)
حق العمل کار *** کالای امانی ***	9- برداشت کالا توسط حق العمل کار بری خودش
بانک *** زیان کالای از بین رفته ***	10- دریافت خسارت از بیمه بابت کالای از بین رفته
کالای امانی *** حق العمل کار ***	11- پرداخت حق کمیسیون حق العمل کار (حق فروش کالا)
بانک *** حق العمل کار ***	12- تسویه حساب با حق العمل کار (واریز وجه فروش پس از کسر هزینه ها توسط حق العمل کار به حساب آمر)
موجودی کالای امانی *** کالای امانی ***	13- موجودی کالای پایان دوره مالی
کالای امانی *** خلاصه حساب سود و زیان ***	14- بستن حساب کالای امانی در پایان دوره مالی
خلاصه سود و زیان *** زیان کالای از بین رفته ***	15- بستن حساب زیان در پایان دوره مالی
کالای ارسالی *** خلاصه حساب سود و زیان (خرید) ***	16- بستن حساب کالای ارسالی

ثبت های حسابداری حق العمل کاری در دفاتر حق العمل کار (روش بهای تمام شده):

1- دریافت کالا از آمر	حساب انتظامی-کالای امانی *** طرف حساب انتظامی-کالای امانی ***
2- برگشت کالا به آمر	حساب انتظامی-کالای امانی *** طرف حساب انتظامی-کالای امانی ***
3- پرداخت هزینه ها توسط حق العمل کار	آمر *** بانک ***
4- فروش کالا	الف) بانک *** آمر *** ب) طرف حساب انتظامی-کالای امانی *** حساب انتظامی-کالای امانی ***
5- برداشت تعدادی کالا توسط حق العمل کار	الف) ائانه *** خرید *** آمر *** ب) طرف حساب انتظامی-کالای امانی *** حساب انتظامی-کالای امانی ***
6- از بین رفتن تعداد کالا (مقصر آمر)	طرف حساب انتظامی-کالای امانی *** حساب انتظامی-کالای امانی ***
7- از بین رفتن تعداد کالا (مقصر حق العمل کار)	الف) زیان کالای از بین رفته *** آمر *** ب) طرف حساب انتظامی-کالای امانی *** حساب انتظامی-کالای امانی ***
8- دریافت خسارت از بیمه توسط حق العمل کار	بانک *** زیان کالای از بین رفته ***
9- دریافت حق کمیسیون فروش	بانک *** درآمد حق کمیسیون ***
10- واریز وجه فروش به حساب آمر و تسویه حساب	آمر *** بانک ***
11- بستن حساب درآمد	درآمد حق کمیسیون *** خلاصه حساب سود و زیان ***
12- بستن حساب زیان	خلاصه حساب سود و زیان *** زیان کالای از بین رفته ***

ثبت های حسابداری حق العمل کاری در دفاتر آمر (قیمت سیاهه):

1- موجودی کالای امانی ابتدای دوره مالی	کالای امانی *** (به قیمت سیاهه) موجودی کالای امانی *** (به بهای تمام شده) تعدیل کالای امانی *** (مابه التفاوت)
2- ارسال کالا از طرف آمر برای حق العمل کار	کالای امانی *** کالای ارسالی *** تعدیل کالای امانی ***
3- برگشت کالا از حق العمل کار به آمر	کالای ارسالی *** تعدیل کالای امانی *** کالای امانی ***
4- پرداخت هزینه های مربوط به کالا توسط آمر (هزینه حمل و بارگیری و ..)	کالای امانی *** بانک ***
5- پرداخت هزینه ها توسط حق العمل کار	کالای امانی *** حق العمل کار ***
6- فروش کالای امانی توسط حق العمل کار	حق العمل کار *** کالای امانی ***
7- از بین رفتن کالاها (مقصر آمر)	زیان کالای از بین رفته *** تعدیل کالای امانی *** کالای امانی ***
8- از بین رفتن کالاها (مقصر حق العمل کار)	حق العمل کار *** کالای امانی ***
9- برداشت کالا توسط حق العمل کار بری خودش	حق العمل کار *** کالای امانی ***
10- دریافت خسارت از بیمه بابت کالای از بین رفته	بانک *** زیان کالای از بین رفته ***
11- پرداخت حق کمیسیون حق العمل کار (حق فروش کالا)	کالای امانی *** حق العمل کار ***
12- تسویه حساب با حق العمل کار (واریز وجه فروش پس از کسر هزینه ها توسط حق العمل کار به حساب آمر)	بانک *** حق العمل کار ***
13- موجودی کالای پایان دوره مالی	موجودی کالای امانی *** تعدیل کالای امانی *** کالای امانی ***
14- بستن حساب کالای امانی در پایان دوره مالی	کالای امانی *** خلاصه حساب سود و زیان ***
15- بستن حساب زیان در پایان دوره مالی	خلاصه سود و زیان *** زیان کالای از بین رفته ***

کالای ارسالی ***	16- بستن حساب کالای ارسالی
خلاصه حساب سود و زیان (خرید) ***	
تعدیل کالای امانی ***	17- بستن حساب تعدیل کالای امانی (مانده تعدیل بستانکار باشد)
خلاصه حساب سود و زیان ***	

ثبت های حسابداری حق العمل کاری در دفاتر حق العمل کار (قیمت سیاهه):

حساب انتظامی-کالای امانی ***	1- دریافت کالا از آمر
طرف حساب انتظامی-کالای امانی ***	
طرف حساب انتظامی-کالای امانی ***	2- برگشت کالا به آمر
حساب انتظامی-کالای امانی ***	
آمر *** بانک ***	3- پرداخت هزینه ها توسط حق العمل کار
الف) بانک *** آمر *** ب) طرف حساب انتظامی-کالای امانی *** حساب انتظامی-کالای امانی ***	4- فروش کالا
الف) ائانه *** خرید *** آمر *** ب) طرف حساب انتظامی-کالای امانی *** حساب انتظامی-کالای امانی ***	5- برداشت تعدادی کالا توسط حق العمل کار
طرف حساب انتظامی-کالای امانی *** حساب انتظامی-کالای امانی ***	6- از بین رفتن تعداد کالا (مقصر آمر)
الف) زیان کالای از بین رفته *** آمر *** ب) طرف حساب انتظامی-کالای امانی *** حساب انتظامی-کالای امانی ***	7- از بین رفتن تعداد کالا (مقصر حق العمل کار)
بانک *** زیان کالای از بین رفته ***	8- دریافت خسارت از بیمه توسط حق العمل کار
بانک *** درآمد حق کمیسیون ***	9- دریافت حق کمیسیون فروش

آمر *** بانک ***	10- واریز وجه فروش به حساب آمر و تسویه حساب
درآمد حق کمیسیون *** خلاصه حساب سود و زیان ***	11- بستن حساب درآمد
خلاصه حساب سود و زیان *** زیان کالای از بین رفته ***	12- بستن حساب زیان

موفق و پیروز باشید

رسول زارع