

بررسی آثار مالی و مالیاتی قراردادهای حق العمل کاری و مشارکت

تهیه کننده: دانیال محجوب (حسابدار رسمی)

فهرست مطالب

۱ حسابداری کالای امانی

۲ ملاحظات قانون مالیات‌های مستقیم در زمینه کالای امانی

۳ حسابداری مشارکت‌ها

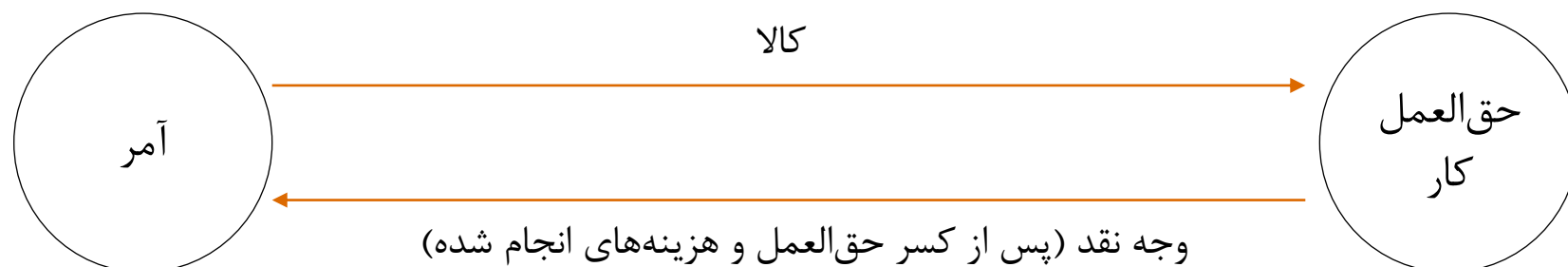
۴ ملاحظات قانون مالیات‌های مستقیم در زمینه مشارکت

حسابداری کالای امانی



مقدمه

شرکت‌ها برای افزایش حجم فروش محصولات خود و نیز کسب سود بیشتر، با ایجاد ارتباط با فروشندگان کالا در مناطق مورد خود مبادرت به فروش محصولات و کسب درآمد می‌نمایند. بدین طریق که بر اساس قراردادی محصولات خود را به صورت امانی در اختیار یک شخص حقیقی یا حقوقی قرار می‌دهند تا ایشان به نمایندگی از طرف شرکت کالا را به فروش برساند. در اینگونه موارد، شرکت فرستنده کالا، آمر و شخص یا موسسه ای که کالا را به منظور فروش دریافت نموده، حق‌العمل‌کار و کالای ارسالی آمر که تصرف آن به امانت نزد حق‌العمل‌کار می‌باشد، کالای امانی نامیده می‌شود.



آمر در مقطع ارسال کالا به حق‌العمل‌کار هیچگونه سودی شناسایی نمی‌کند، چرا که مالکیت قانونی کالا در اختیار آمر بوده و فقط تصرف آن در اختیار حق‌العمل‌کار قرار می‌گیرد و وی مسئول حفظ و نگهداری کالا تا زمان فروش و یا برگشت کالا به آمر می‌باشد. در این میان حق‌العمل‌کار به عنوان یک کارگزار فروش، کالای دریافتی را به فروش رسانده و در مقابل آن حق‌العمل دریافت می‌نماید و در هر دوره نقد حاصل از فروش را پس از کسر حق‌العمل خود و تمامی هزینه‌هایی که از طرف آمر پرداخت نموده است، برای آمر ارسال می‌کند.

نحوه برخورد با مخارج مرتبط با کالای امانی

مخارج غیر قابل انتقال به کالای امانی

مخارجی که پس از رسیدن کالای امانی به انبار حق العمل کار تحمل می‌گردد. مانند هزینه‌های انبارداری، آگهی و تبلیغات، کمیسیون حق العمل کار و تعمیرات کالای امانی.

این مخارج به حساب بهای تمام شده کالای امانی فروش رفته منظور می‌شود.

مخارجی که تا زمان رسیدن کالا به انبار حق العمل کار تحمل گردیده و موجب افزایش ارزش کالای مورد نظر می‌شوند. مانند هزینه‌های بسته‌بندی، بارگیری، حمل، بیمه، گمرکی و تخلیه‌بار

این مخارج به نسبت به بهای تمام شده و موجودی کالای امانی منظور می‌شود.

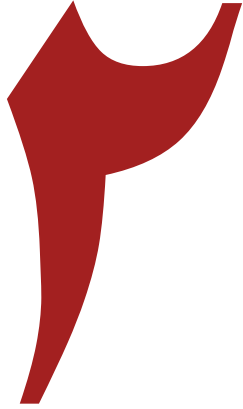
مخارج قابل انتقال به کالای امانی

ثبت‌های حسابداری کالای امانی در دفاتر آمر

بستانکار	بدهکار	
		ارسال کالا به حق‌العمل‌کار:
	****	کالای امانی (یک حساب موقت است و مانده آن نشان‌دهنده سود و زیان کالای امانی است)
****		موجودی کالا
		پرداخت هزینه‌ها توسط آمر:
	****	کالای امانی
****		نقد
		دریافت صورت حساب فروش کالای امانی از حق‌العمل‌کار:
	****	حساب‌های دریافتی - حق‌العمل‌کار
****		کالای امانی
		پرداخت هزینه‌ها توسط حق‌العمل‌کار:
	****	کالای امانی
****		حساب‌های دریافتی - حق‌العمل‌کار
		بابت حق‌العمل فروش حق‌العمل‌کار:
	****	کالای امانی
****		حساب‌های دریافتی - حق‌العمل‌کار
		بابت وجوه دریافتی از حق‌العمل‌کار:
	****	نقد
****		حساب‌های دریافتی - حق‌العمل‌کار
		موجودی کالای پایان دوره نزد حق‌العمل‌کار:
	****	موجودی کالای امانی ما نزد حق‌العمل‌کار
****		کالای امانی
در نهایت حساب کالای امانی به حساب سود و زیان دوره بسته خواهد شد.		

ثبت‌های حسابداری کالای امانی در دفاتر حق‌العمل کار

بستانکار	بدهکار	
		دریافت کالا از آمر:
تنها به صورت انتظامی توسط حق‌العمل کار ثبت می‌شود.		
		پرداخت هزینه‌های مربوط به کالای امانی:
	****	حساب‌های دریافتی - آمر
****		نقد
		فروش کالای امانی:
	****	نقد
****		حساب‌های پرداختی - آمر
		حق‌العمل فروش کالای امانی:
	****	حساب‌های دریافتی - آمر
****		درآمد حق‌العمل کاری
		ارسال نقد برای آمر:
	****	حساب‌های پرداختی - آمر
****		نقد



ملاحظات قانون مالیات‌های مستقیم در زمینه کالای امانی

بخشنامه مرتبط با ارزش افزوده قراردادهای حق العمل کاری

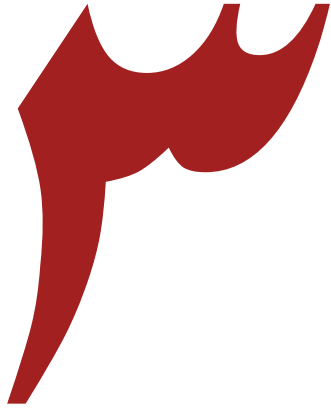
شماره: 133/97/200

تاریخ: 27/09/1397

بخشنامه

الف	مواد (13)، (17)، (22) و (26) قانون مالیات بر ارزش افزوده	97	133
-----	--	----	-----

<p>رئیس محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران مدیران کل محترم امور مالیاتی استانها مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیر کل محترم امور مالیاتی مودیان بزرگ</p>	<p>مخاطبین</p>
<p>پاسخ به سوالات و ابهامات در خصوص قانون مالیات بر ارزش افزوده</p>	<p>موضوع</p>
<p>نظر به سوالات و ابهامات مطروحه توسط ادارات کل امور مالیاتی و به منظور اتخاذ رویه واحد در رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر می دارد:</p> <p>1- در مواردی که به موجب قرارداد حق العمل کاری در امر واردات، صادرات و خرید و فروش داخلی (موضوع ماده 357 قانون تجارت مصوب 1311) و دفاتر طرفین (آمر و حق العمل کار) و سایر اسناد و مدارک مثبت (حسب مورد) محرز گردد که کالای خریداری / فروش رفته متعلق به آمر بوده و خریدار / فروشنده صرفاً به عنوان حق العمل کار عمل نموده است، چنانچه مطابق فراخوانهای هفتگانه ثبت نام، آمر مودی مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشد در این صورت مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی/ دریافتی بابت خرید/ فروش کالاهای مشمول، به حساب آمر منظور می گردد ضمن اینکه صورت حسابهای صادره خرید، فروش داخلی/خارجی، توسط حق العمل کار به عنوان خرید و فروش حق العمل کار تلقی نمی گردد. بدیهی است در اینگونه موارد حق العمل کار مشمول فراخوان نظام مالیات بر ارزش افزوده می بایست ضمن انجام سایر تکالیف پیش بینی شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً نسبت به کارمزد دریافتی، صورت حساب صادر و مالیات و عوارض ارزش افزوده را محاسبه و از آمر وصول نماید.</p> <p>2- در قراردادهای مهندسی، تأمین تجهیزات و ساخت (Engineering, EPC) (Procurement & Construction) که واردات تجهیزات موضوع قرارداد توسط کارفرما صورت می پذیرد، در این موارد علی رغم اینکه پروانه های واردات به نام کارفرما می باشد، مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی مشروط به عدم ثبت در دفاتر و عدم استفاده اعتبار مالیاتی آن توسط کارفرما و همچنین ثبت در دفاتر پیمانکار، بابت ارقام مورد بحث به عنوان اعتبار مالیاتی پیمانکار قابل پذیرش بوده و از آنجائیکه ارقام موصوف و تبعا اعتبار مالیاتی مربوط، متعلق به کارفرما نمی باشد بنابراین کارفرما تکلیفی به صدور صورت حساب بابت ارقام یادشده برای پیمانکار نداشته و مشمول جریمه موضوع بند (2) ماده (22) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز نخواهد بود.</p>	



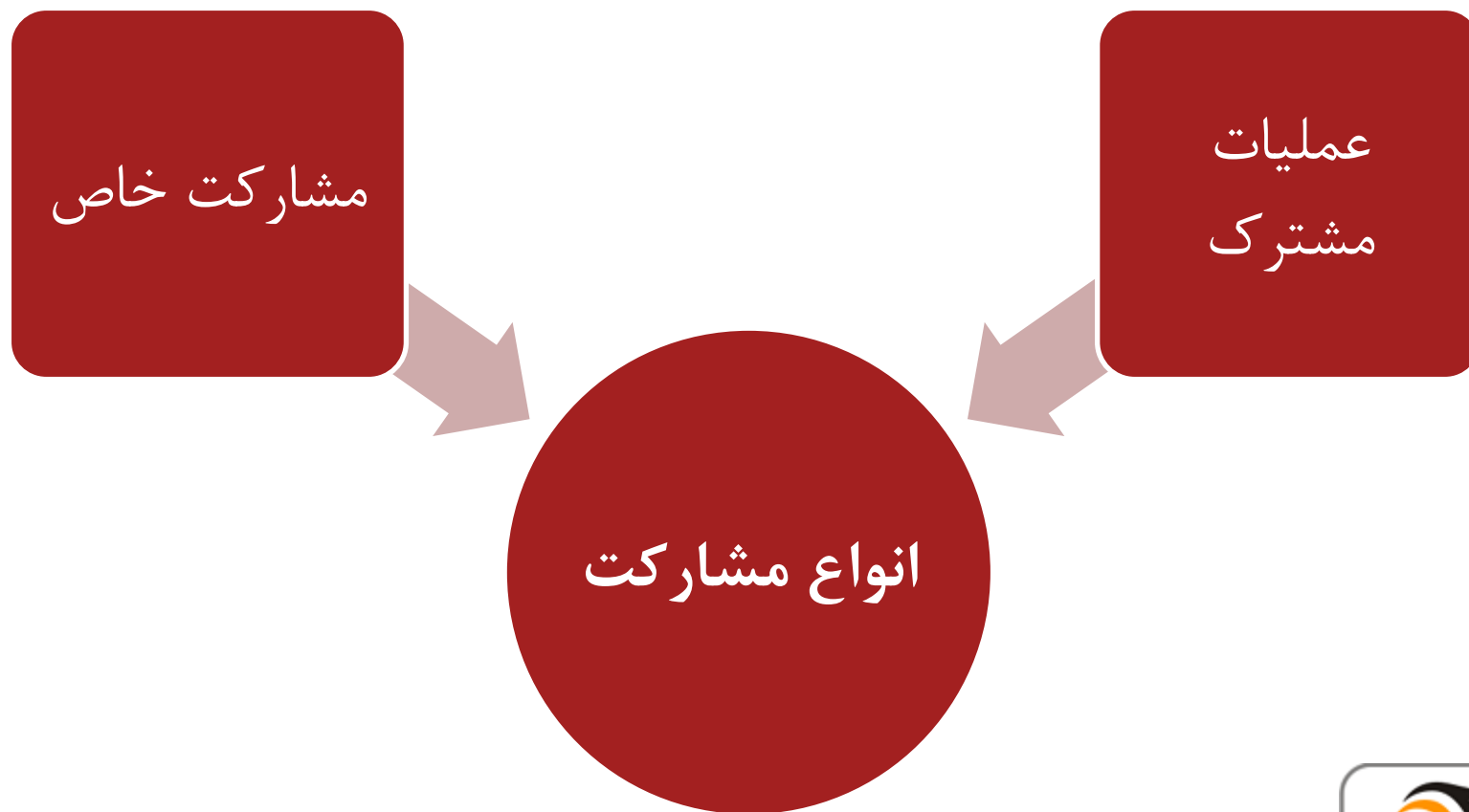
حسابداری مشارکت‌ها

(بر اساس استانداردهای حسابداری لازم‌الاجرا از ابتدای سال ۱۴۰۰)

طرفین، طبق توافق قراردادی، دارای تعهداتی هستند.

توافق قراردادی، به دو یا چند طرف، کنترل مشترک بر این توافق را اعطا می‌کند.

توافق‌های قراردادی، به روش‌های مختلف مستند می‌شود. یک توافق قراردادی لازم‌الاجرا، اغلب، ولی نه همیشه، به صورت مکتوب و معمولاً به شکل قرارداد یا مذاکرات مستند بین طرفین است. طبق ماده ۲۲۰ قانون تجارت، نیز طرفین نسبت به اجرای تعهدات مسئولیت تضامنی خواهند داشت.



طبقه‌بندی مشارکت مستلزم ارزیابی حقوق و تعهدات ناشی از مشارکت، توسط طرفین مشارکت است. هنگام این ارزیابی، باید موارد زیر در نظر گرفته شود:

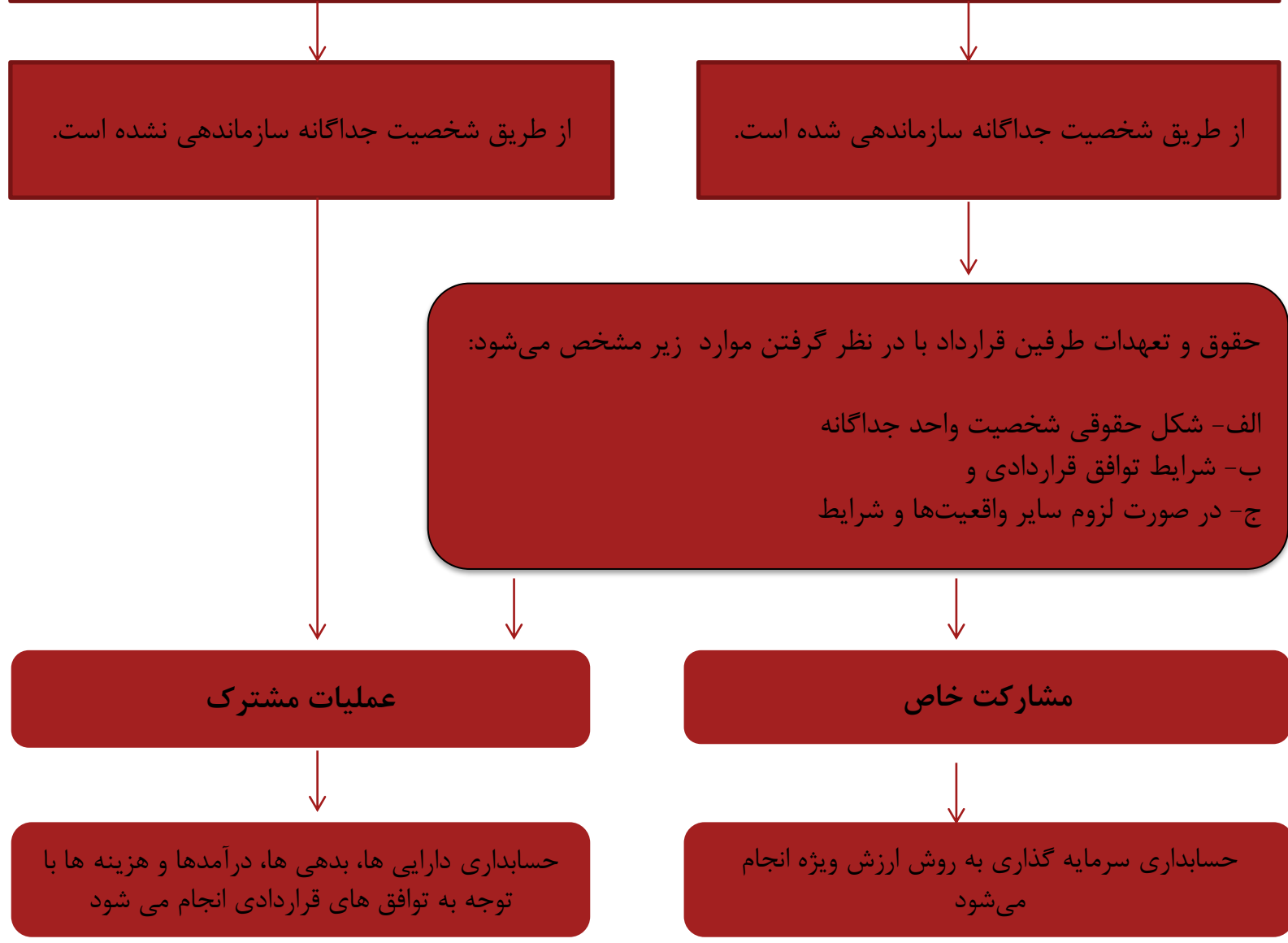
الف) مشارکتی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی نمی‌شود

• مشارکتی که از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی نمی‌شود، عملیات مشترک است.

ب) چنانچه ساختار مشارکت از طریق شخصیت جداگانه سازماندهی شود

• شکل حقوقی آن شخصیت جداگانه
• شرایط توافق قراردادی
• در صورت لزوم، سایر واقعیت‌ها و شرایط

ساختار مشارکت



مثال) عملیات مشترک

آقایان الف و ب طبق قرارداد عملیات مشترک، کالای خاصی خریداری و بفروش می رسانند و سود و زیان مشارکت به ترتیب به میزان ۳۰٪ و ۷۰٪ سهم می باشند. عملیات مشترک در سال مالی ۱۳۹۹ به شرح زیر می باشد:

۱. الف نقداً ۹۰۰ ریال کالا خریداری و بابت حمل، متحمل ۱۰۰ ریال شده است.
 ۲. ب ماشین آلات شماره ۱ را به بهای ۲۰،۰۰۰ ریال خریداری می کند.
 ۳. الف کالای خریداری شده را بطور نسیه به مبلغ ۱،۵۰۰ ریال به فروش رسانده است.
 ۴. ب ماشین آلات شماره ۱ را ظرف ۱۰ سال به روش خط مستقیم مستهلک می کند.
- ثبت های لازم در دفاتر هر شریک به شرح زیر است:

دفاتر شرکت الف		دفاتر شرکت ب	
موجودی کالا (۱،۰۰۰*۳۰٪)	۳۰۰	موجودی کالا (۱،۰۰۰*۷۰٪)	۷۰۰
مشارکت خاص با ب	۷۰۰	مشارکت خاص با الف	۷۰۰
بانک	۱۰۰۰		
ماشین آلات- شماره ۱ (۲۰۰۰*۳۰٪)	۶۰۰	ماشین آلات- شماره ۱ (۲۰۰۰*۷۰٪)	۱۴۰۰
مشارکت با ب	۶۰۰	مشارکت خاص با الف	۶۰۰
		بانک	۲،۰۰۰
حساب دریافتنی	۱۵۰۰	مشارکت خاص با الف	۱،۰۵۰
درآمد عملیاتی (۱،۵۰۰*۳۰٪)	۴۵۰	درآمد عملیاتی (۱،۵۰۰*۷۰٪)	۱،۰۵۰
مشارکت با ب	۱،۰۵۰		
بهای کالای فروش رفته (۱،۰۰۰*۳۰٪)	۳۰۰	بهای کالای فروش رفته (۱،۰۰۰*۷۰٪)	۷۰۰
موجودی کالا (۱،۰۰۰*۳۰٪)	۳۰۰	موجودی کالا (۱،۰۰۰*۷۰٪)	۷۰۰
هزینه استهلاک (۶۰۰/۱۰)	۶۰	هزینه استهلاک (۱۴۰۰/۱۰)	۱۴۰
استهلاک انباشته- ماشین شماره ۱	۶۰	استهلاک انباشته- ماشین شماره ۱	۱۴۰

مثال) مشارکت خاص

یک شرکت ایرانی و یک شرکت قطری به ترتیب ۶۰ درصد و ۴۰ درصد سهام عادی شرکت پارس را نقداً به مبلغ بترتیب ۶۰۰ ریال و ۴۰۰ ریال خریداری نمودند. توافق قراردادی بین شرکت ایرانی و قطری به نحوی است که کنترل مشترک طرفین را فراهم می‌آورد. صورت وضعیت مالی شرکت های مذکور در ۱۳۹۹/۰۱/۰۱ قبل از خرید سهام شرکت پارس توسط شرکت ایرانی و شرکت قطری به شرح زیر است:

پارس	قطری	ایرانی	
۵۰۰	۱،۵۰۰	۲،۵۰۰	دارایی های غیر جاری
۳۰۰	۸۰۰	۵۰۰	حساب‌های دریافتی
۳۰۰	۷۰۰	۱،۰۰۰	وجوه نقد
۱،۱۰۰	۳،۰۰۰	۴،۰۰۰	جمع دارایی ها
۷۰۰	۹۰۰	۲،۰۰۰	سهام عادی
۳۰۰	۱،۱۰۰	۱،۱۰۰	سود انباشته
۱۰۰	۱،۰۰۰	۹۰۰	بدهی ها
۱،۱۰۰	۳،۰۰۰	۴،۰۰۰	جمع حقوق مالکانه و بدهی ها

نکته: ارزش منصفانه و ارزش دفتری دارایی ها و بدهی های شرکت پارس با هم برابرند.

با فرض استفاده از روش ارزش ویژه کامل در دفاتر جداگانه شرکت ایرانی و قطری داریم:

شرکت قطری		شرکت ایرانی	
۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت پارس	۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت پارس
۴۰۰	بانک	۶۰۰	بانک

در صورتی که سود خالص و سود مصوب شرکت پارس در پایان سال ۱۳۹۹ بترتیب برابر ۳۰۰ و ۲۰۰ ریال باشد. در دفاتر جداگانه شرکت ایرانی و قطری داریم:

شرکت قطری		شرکت ایرانی	
۱۲۰	سرمایه گذاری در شرکت پارس (۳۰۰*٪۴۰)	۱۸۰	سرمایه گذاری در شرکت پارس (۳۰۰*٪۶۰)
۱۲۰	درآمد	۱۸۰	درآمد
۸۰	سود سهام دریافتنی (۲۰۰*٪۴۰)	۱۲۰	سود سهام دریافتنی (۲۰۰*٪۶۰)
۸۰	سرمایه گذاری در شرکت پارس	۱۲۰	سرمایه گذاری در شرکت پارس



ملاحظات قانون مالیات‌های مستقیم در زمینه مشارکت

درآمد بدون وجود دلایل و شواهد و مستندات کافی و قابل اطمینان خودداری گردد.

9- در مشارکت‌های خاص (کنرسیوم‌ها) که به ثبت نرسیده‌اند با رعایت مشمولیت یا عدم مشمولیت اعضاء، سهم هریک از اعضاء بر اساس قرارداد مشارکت خاص از مالیات و عوارض ارزش افزوده خرید و همچنین مالیات و عوارض متعلقه که طبق استاندارد حسابداری در دفاتر اعضاء یا حسب اعلام مجری (مدیر مشارکت خاص) شناسایی گردیده به استناد مواد (17)، (18) و (26) قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد پذیرش قرار خواهد گرفت. در این چارچوب مأموران مالیاتی رسیدگی‌کننده به پرونده مالیات بر ارزش افزوده هرکدام از اعضاء موظفند به میزان مالیات و عوارض متعلقه و اعتبار مربوط ناشی از قرارداد مشارکت خاص را به ادارات امور مالیاتی هریک از اعضاء اعلام نمایند.

بدیهی است آندسته از مشارکت‌های خاص که یکی از اعضاء به عنوان مجری یا مدیر مشارکت خاص اقدام به صدور صورت وضعیت برای کارفرما می‌نماید، سهم هرکدام از اعضاء بر اساس اعلام مجری/ مدیر مشارکت خاص از درآمد و یا اعتبار خرید کالا و خدمات مشمول مربوط به پروژه، فارغ از صدور صورت وضعیت توسط هریک از اعضاء برای کارفرما، ملاک عمل برای تعیین مأخذ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده و پذیرش اعتبار مالیاتی خواهد بود. در این صورت سایر اعضاء تکلیفی نسبت به صدور صورت وضعیت به نسبت سهم یادشده عنوان کارفرما نداشته و به تبع آن مشمول جریمه عدم صدور صورتحساب موضوع بند (2) ماده (22) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز نخواهند بود.

با سپاس

