

ثبت‌های حسابداری مربوط به معاملات گواهی سپرده کالایی

مقدمه

مطابق با مصوبه شورای عالی بورس و اوراق بهادار مورخ ۱۳۹۳/۰۳/۱۲ در خصوص شناسایی و تعریف گواهی سپرده کالایی به عنوان ابزار مالی، "گواهی سپرده کالایی، اوراق بهاداری است که مؤید مالکیت دارنده آن بر مقدار معینی کالا است و پشتوانه آن قبض انبار استاندارد است که توسط انبارهای مورد تأیید بورس صادر می‌گردد."

بر اساس دستورالعمل پذیرش انبار و صدور، معامله و تسویه گواهی سپرده کالایی (مصوب ۱۳۹۴/۰۳/۰۵ هیات مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار)، پس از تودیع محصول یا کالا توسط مالک به یکی از انبارهای پذیرش شده از سوی بورس کالای ایران، قبض انبار توسط انباردار پس از ارزیابی کالا (کیفیت و وزن کالا براساس گواهی ارزیابی کیفی و کمی)، صادر شده و شرکت سپرده‌گذاری مرکزی به پشتوانه قبض انبار صادره، اقدام به صدور گواهی سپرده کالایی می‌نماید. جهت عرضه گواهی سپرده کالایی در بورس، پس از تکمیل فرم سفارش فروش توسط سپرده‌گذار و ارائه اطلاعات مربوط به نماد معاملاتی توسط بورس کالا به شرکت مدیریت فناوری بورس تهران و شرکت سپرده‌گذاری مرکزی، معاملات به روش حراج پیوسته انجام می‌شود. انتقال مالکیت گواهی سپرده کالایی در روز انجام معامله، در کد معاملاتی فروشنده و خریدار به صورت مکانیزه ثبت می‌شود. دارنده گواهی سپرده کالایی باید قبل از انقضای اعتبار گواهی سپرده کالایی، جهت تحویل کالا، به انبار مربوطه مراجعه نماید و در صورت عدم خروج کالا از انبار تا پایان ساعت کاری انبار در روز انقضای اعتبار گواهی سپرده کالایی، گواهی مزبور قابلیت معامله در بورس را نخواهد داشت.

طبق بند "س" تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، «به منظور حمایت از توسعه ابزارهای مالی و همچنین تسهیل معاملات ابزارهای مبتنی بر کالا، مالیات بر ارزش افزوده کلیه کالاهایی که در قالب گواهی سپرده کالایی در بورس‌های کالایی کشور پذیرش می‌شوند، مادامی که در هر یک از بورس‌های کالایی مورد مبادله قرار می‌گیرند مشمول نرخ صفر مالیاتی می‌باشند. در صورتی که کالای پشتوانه گواهی سپرده ماهیتا مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشد مالیات مذکور، تنها یک مرتبه و در زمان تحویل فیزیکی کالا پس از کسر اعتبار مالیاتی وصول خواهد شد و وظیفه پرداخت مالیات مذکور بر عهده تحویل‌گیرنده نهایی کالای پشتوانه گواهی سپرده کالایی می‌باشد.»

با توجه به اهمیت گزارشگری مالی و چگونگی ثبت‌های حسابداری معاملات اوراق مزبور، ثبت‌های مربوط به معاملات گواهی سپرده کالایی به شرح پیوست ارائه شده است. در این خصوص توجه به نکات زیر ضروری می‌باشد:

۱- با توجه به گردش کار معاملات گواهی سپرده کالایی، عرضه‌کننده، کالای خود را در قالب گواهی سپرده کالایی در بورس عرضه می‌کند و همزمان با اولین معامله، صورتحساب فروش کالای عرضه شده را شامل ارزش کالا و مالیات بر ارزش افزوده آن را به نام بورس‌های کالایی صادر می‌کند. بورس‌های کالایی در زمان تحویل فیزیکی کالا به خریدار نهایی گواهی سپرده، صورتحساب فروش کالا را بر اساس آخرین ارزش گواهی سپرده به عنوان ارزش کالا و مالیات بر ارزش افزوده آن طبق ابلاغیه سازمان امور مالیاتی به نام خریدار نهایی صادر می‌کند. مالیات بر ارزش افزوده کلیه کالاهایی که در قالب گواهی سپرده کالایی در بورس‌های کالایی کشور پذیرش می‌شوند، مادامی که در هر یک از بورس‌های کالایی مورد مبادله قرار می‌گیرند مشمول نرخ صفر مالیاتی می‌باشند.

۲- در زمان نخستین عرضه گواهی سپرده کالایی، مالیات بر ارزش افزوده از خریدار گواهی دریافت می‌شود. از این رو مبلغ مالیات بر ارزش افزوده به قیمت گواهی سپرده کالایی افزوده شده و در معاملات ثانویه آن مد نظر قرار می‌گیرد. تحویل‌گیرنده نهایی در زمان تحویل کالا، مابالتفاوت مالیات و عوارض فروش را طبق صورتحساب صادره از سوی بورس‌های کالایی بر اساس

- ارزش گواهی سپرده کالایی به عنوان ارزش کالا و مالیات و عوارض آن (۱۰۹ درصد ارزش کالا) را بر مبنای آخرین معامله انجام شده به حساب معرفی شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور واریز می‌نماید.
- ۳- جریان‌های نقدی حاصل از معاملات اینگونه اوراق در دفاتر عرضه‌کننده و خریدار نهایی در سرفصل فعالیت‌های عملیاتی و در دفاتر خریداران میانی در سرفصل فعالیت‌های سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی می‌شود.
- ۴- سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی به عنوان سرمایه‌گذاری جاری سریع‌ال معامله طبقه‌بندی و ارزیابی آن در مقاطع گزارشگری مالی مطابق با مفاد استاندارد حسابداری شماره ۱۵ صورت می‌پذیرد. شایان ذکر است که در ثبت‌های حسابداری پیوست، به عنوان مثال، روش ارزیابی این سرمایه‌گذاری اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش می‌باشد.
- ۵- براساس ماده ۴۹ دستورالعمل پذیرش انبار و صدور، معامله و تسویه گواهی سپرده کالایی، هزینه انبارداری تا زمان انجام معامله در بورس بر عهده فروشنده و از تاریخ انجام معامله تا زمان دریافت کالا از انبار بر عهده خریدار خواهد بود.
- ۶- انباردار باید موضوع نگهداری کالای امانی را از زمان پذیرش کالا تا زمان تحویل آن، در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا نماید. همچنین با توجه به مفاد ماده ۱۰ دستورالعمل مبنی بر "مسئولیت نگهداری کالا بر عهده انباردار بوده و در صورت ورود هرگونه خسارت به کالاهای سپرده شده به هر علت، انباردار مسئول جبران خسارت وارده به زیان‌دیدگان می‌باشد؛ ثبت حسابداری مربوط به احتساب ذخیره بابت جبران خسارت کالای امانی در دفاتر انباردار ضروری به نظر می‌رسد.

حالت‌های مختلف ثبت‌های حسابداری مربوط به معاملات گواهی سپرده کالایی

ثبت‌های حسابداری مربوط به معاملات گواهی سپرده کالایی در زمان تحویل فیزیکی کالا به تحویل‌گیرنده نهایی طبق صورتحساب صادره توسط بورس‌های کالایی بر اساس آخرین ارزش گواهی سپرده کالایی جهت پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده پس از کسر اعتبار مالیات بر ارزش افزوده پرداختی، توسط خریدار به شرح سه حالت در جداول ذیل انجام می‌پذیرد:

حالت اول: افزایش ارزش فروش گواهی سپرده کالایی نسبت به ارزش آن در زمان عرضه نخست

در صورتی که مالیات و عوارض فروش محاسبه شده بیشتر از مالیات و عوارض فروش مندرج در صورتحساب فروش کالایی عرضه شده به بورس‌های کالایی باشد، خریدار (تحويل‌گیرنده نهایی کالا) موظف است در اجرای تبصره ۱ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲، مالیات و عوارض ارزش افزوده را پس از کسر اعتبار مالیات بر ارزش افزوده پرداختی طبق صورتحساب عرضه‌کننده‌ی بورس کالا، که به بورس کالایی پرداخت شده است، به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز و سپس بورس‌های کالایی اجازه ترخیص کالا از انبار را صادر نمایند. در این حالت مجموع مالیات و عوارض فروش وصول شده بر اساس صورتحساب فروش کالایی عرضه شده به بورس‌های کالایی و مابالتفاوت مالیات و عوارض فروش پرداختی ناشی از افزایش ارزش کالا به شرح این جزء، به عنوان اعتبار مالیاتی/هزینه قابل قبول مالیاتی (حسب مورد) تحويل‌گیرنده‌ی نهایی کالا مورد پذیرش سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد.

رویداد	سپرده‌گذار (عرضه‌کننده)	خریدار با قصد سرمایه‌گذاری	خریدار با قصد تحويل کالا
سپردن کالا به انبار	موجودی کالای امانی - گواهی سپرده کالایی ۹۰ موجودی کالا ۹۰	-	-
عرضه اولیه گواهی سپرده کالایی با قیمت ۱۰۰ ریال بهای تمام‌شده کالا ۹۰ ریال هزینه انبارداری ۵ ریال	وجه نقد ۱۰۴ بهای تمام شده کالای فروش رفته ۹۰ هزینه انبارداری ۵ فروش ۱۰۰ موجودی کالای امانی - گواهی سپرده کالایی ۹۰ مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی ۹	سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی ۱۰۹ وجه نقد ۱۰۹	-
تعدیلات پایان دوره مالی ارزش روز اوراق ۱۱۵ ریال	-	۱-	-
فروش گواهی سپرده کالایی در بورس به خریدار نهایی با قیمت ۱۲۹ ریال هزینه انبارداری ۲ ریال	-	وجه نقد ۱۲۷ سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی ۱۰۹ سود سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی ۱۸	پیش‌پرداخت خرید کالا - گواهی سپرده کالایی ۱۲۹ وجه نقد ۱۲۹
صدور فاکتور فروش توسط بورس کالایی شامل هزینه انبارداری به مبلغ ۷ ریال و تحويل کالا	-	-	موجودی کالا - بهای خرید ۱۲۰ هزینه انبارداری ۷ مالیات و ارزش افزوده دریافتی ۲۱۰/۸ پیش‌پرداخت خرید کالا - گواهی سپرده کالایی ۱۲۹ وجه نقد ۷ مالیات و ارزش افزوده پرداختی ۱/۸

^۱ با توجه به اینکه در این مثال، روش ارزشیابی سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی، روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش است بنابراین در صورت کاهش ارزش در مقاطع گزارشگری، زیان کاهش ارزش شناسایی می‌گردد.

^۲ بر مبنای آخرین معامله انجام شده در بورس کالا محاسبه شده است. $(۱۰/۸ = ۱۰۰/۰۹ \times (۱۲۹ - ۹))$

حالت دوم: عدم تغییر ارزش فروش گواهی سپرده کالایی نسبت به ارزش آن در زمان عرضه نخست

در صورتی که ارزش فروش گواهی سپرده کالایی نسبت به ارزش آن در زمان عرضه به بورس‌های کالایی تغییر نکرده باشد، بورس‌های کالایی مکلف به مطالبه مالیات و عوارض فروش از تحویل‌گیرنده نهایی نخواهند بود. در این حالت مالیات و عوارض خرید پرداخت شده بر اساس صورت‌حساب فروش کالای عرضه شده به بورس‌ها کالایی به عنوان اعتبار مالیاتی/هزینه قابل قبول مالیاتی (حسب مورد) خریدار (تحویل‌گیرنده نهایی کالا) مورد پذیرش سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد.

رویداد	سپرده‌گذار (عرضه‌کننده)	خریدار با قصد سرمایه‌گذاری	خریدار با قصد تحویل کالا
سپردن کالا به انبار	موجودی کالای امانی- گواهی سپرده کالایی ۹۰ موجودی کالا ۹۰	-	-
عرضه اولیه گواهی سپرده کالایی با قیمت ۱۰۰ ریال بهای تمام‌شده کالا ۹۰ ریال هزینه انبارداری ۵ ریال	وجه نقد ۱۰۴ بهای تمام شده کالای فروش رفته ۹۰ هزینه انبارداری ۵ فروش ۱۰۰ موجودی کالای امانی- گواهی سپرده کالایی ۹۰ مالیات و عوارض ارزش‌افزوده پرداختی ۹	سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی ۱۰۹ وجه نقد ۱۰۹	-
تعدیلات پایان دوره مالی ارزش روز اوراق ۱۱۵ ریال	-	۳-	-
فروش گواهی سپرده کالایی در بورس به خریدار نهایی با قیمت ۱۰۹ ریال هزینه انبارداری ۲ ریال	-	وجه نقد ۱۰۷ هزینه انبارداری ۲ سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی ۱۰۹	پیش‌پرداخت خرید کالا- گواهی سپرده کالایی ۱۰۹ وجه نقد ۱۰۹
صدور فاکتور فروش توسط بورس کالایی شامل هزینه انبارداری به مبلغ ۷ ریال و تحویل کالا	-	-	موجودی کالا- بهای خرید ۱۰۰ هزینه انبارداری ۷ مالیات و ارزش افزوده دریافتی ۴۹ پیش‌پرداخت خرید کالا- گواهی سپرده کالایی ۱۰۹ وجه نقد ۷

^۳ با توجه به اینکه در این مثال، روش ارزشیابی سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی، روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش است بنابراین در صورت کاهش ارزش در مقاطع گزارشگری، زیان کاهش ارزش شناسایی می‌گردد.
^۴ بر مبنای آخرین معامله انجام شده در بورس کالا محاسبه شده است. $(9 = 0.09 \times (109 - 9))$

حالت سوم: کاهش ارزش فروش گواهی سپرده کالایی نسبت به ارزش آن در زمان عرضه نخست

در صورتی که مالیات و عوارض فروش محاسبه شده کمتر از مالیات و عوارض فروش مندرج در صورتحساب فروش کالای عرضه شده به بورس‌های کالایی باشد، مالیات و عوارض فروش بر اساس ارزش فروش گواهی سپرده کالایی به تحویل‌گیرنده نهایی، به عنوان اعتبار مالیاتی/هزینه قابل قبول مالیاتی (حسب مورد) تحویل‌گیرنده نهایی کالا، مورد پذیرش سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد.

رویداد	سپرده‌گذار (عرضه‌کننده)	خریدار با قصد سرمایه‌گذاری	خریدار با قصد تحویل کالا
سپردن کالا به انبار	موجودی کالای امانی - گواهی سپرده کالایی ۹۰ موجودی کالا ۹۰		
عرضه اولیه گواهی سپرده کالایی با قیمت ۱۰۰ ریال بهای تمام‌شده کالا ۹۰ ریال هزینه انبارداری ۵ ریال	وجه نقد ۱۰۴ بهای تمام شده کالای فروش رفته ۹۰ هزینه انبارداری ۵ فروش ۱۰۰ موجودی کالای امانی - گواهی سپرده کالایی ۹۰ مالیات و عوارض ارزش‌افزوده پرداختی ۹	سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی ۱۰۹ وجه نقد ۱۰۹	-
تعدیلات پایان دوره مالی ارزش روز اوراق ۱۱۵ ریال		۵-	-
فروش گواهی سپرده کالایی در بورس به خریدار نهایی با قیمت ۱۰۴ ریال هزینه انبارداری ۲ ریال	-	وجه نقد ۱۰۲ زیان سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی ۷ سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی ۱۰۹	پیش‌پرداخت خرید کالا - گواهی سپرده کالایی ۱۰۴ وجه نقد ۱۰۴
صدور فاکتور فروش توسط بورس کالایی شامل هزینه انبارداری به مبلغ ۷ ریال و تحویل کالا	-	-	موجودی کالا - بهای خرید ۹۵/۵ مالیات و ارزش افزوده دریافتی ۸/۵ هزینه انبارداری ۷ پیش‌پرداخت خرید کالا - گواهی سپرده کالایی ۱۰۴ وجه نقد ۷

^۵ با توجه به اینکه در این مثال، روش ارزشیابی سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی، روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش است بنابراین در صورت کاهش ارزش در مقاطع گزارشگری، زیان کاهش ارزش شناسایی می‌گردد.

^۶ بر مبنای آخرین معامله انجام شده در بورس کالا محاسبه شده است. $(۱۰۴ - ۹) \times ۰/۰۹ = ۸/۵$