

## ثبت‌های حسابداری مربوط به معاملات گواهی سپرده کالایی

### مقدمه

مطابق با مصوبه شورای عالی بورس و اوراق بهادار مورخ ۹۳/۰۳/۱۲ 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 هیئت‌مدیره 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.

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، عملاً خرید و فروش کالا تنها بین عرضه‌کننده و تحویل‌گیرنده انجام گرفته و مابقی معاملات میان بین خریداران گواهی سپرده کالایی در بورس، خرید و فروش اوراق بهادار محسوب و مطابق ماده ۷ قانون "توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید در راستای تسهیل اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم قانون اساسی" (مصوب مورخ ۸۸/۰۹/۲۵ مجلس شورای اسلامی)، درآمد حاصل از نقل و انتقال این اوراق از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشد.

۲- با توجه به این که فروش کالا عملاً در زمان عرضه اولیه گواهی سپرده کالایی، به وقوع می‌پیوندد، مالیات بر ارزش افزوده در این زمان 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 مدنظر قرار می‌گیرد. خریدار نهایی در زمان تحویل کالا، مبلغی معادل مالیات بر ارزش افزوده دریافتی توسط عرضه‌کننده در زمان عرضه اولیه را به عنوان مالیات بر ارزش افزوده دریافتی ثبت می‌نماید (مالیات بر ارزش افزوده دریافتی بر مبنای اولین معامله انجام شده در بورس کالا محاسبه می‌شود و ارتباطی با بهای تمام شده خرید کالا ندارد).

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 سریع‌العمل 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.

مثال: ثبت‌های گواهی سپرده کالایی			
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 ارزش افزوده پرداختی ۹	سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی ۱۰۹ وجه نقد ۱۰۹	-
تعدیلات پایان دوره مالی ارزش روز اوراق ۱۱۵ ریال		-	-
فروش گواهی سپرده کالایی در بورس به خریدار نهایی با قیمت ۱۲۰ ریال هزینه انبارداری ۲ ریال	-	وجه نقد ۱۱۸ سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی ۱۰۹ سود سرمایه‌گذاری در گواهی سپرده کالایی ۹	موجودی کالای امانی - گواهی سپرده کالایی ۱۱۱ مالیات و عوارض ارزش افزوده دریافتی <sup>۲</sup> ۹ وجه نقد ۱۲۰
تحویل کالا هزینه انبارداری ۷ ریال	-	-	موجودی کالا - بهای خرید ۱۱۱ هزینه انبارداری ۷ موجودی کالای امانی - گواهی سپرده کالایی ۱۱۱ وجه نقد ۷

<sup>۱</sup> با توجه به اینکه 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. بر مبنای اولین معامله انجام شده در بورس کالا محاسبه شده و ارتباطی با بهای تمام‌شده خرید کالا ندارد، که این نحوه عمل موکول به تایید سازمان امور مالیاتی می‌باشد.