

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМАТИЗИРОВАННОЙ ИНФОРМАЦИИ О ДВИЖЕНИИ ДОЛГОВЫХ ЦЕННЫХ БУМАГ

Н. Г. Сапожникова

Воронежский государственный университет

А. А. Соколов

Новолипецкий металлургический комбинат

Поступила в редакцию 27 января 2015 г.

Аннотация: в статье рассматривается порядок формирования информации о движении облигаций и векселей корпораций, выпускаемых с целью привлечения заемных средств, а также простых и двойных складских свидетельств, доходы и расходы, связанные с обращением ценных бумаг.

Ключевые слова: облигация, вексель, складское свидетельство, займы, доходы, расходы.

Abstract: the article discusses the procedure for the formation of information about the movement of bonds and promissory notes of the corporations produced with the aim of attracting borrowed funds, as well as simple and double warehouse certificates, income and costs associated with trading in securities.

Key words: bond, promissory note, warrant, loans, income, expenses.

В соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах» корпорации вправе в соответствии со своим уставом размещать долговые ценные бумаги, порядок выпуска и обращения которых регулируется Стандартами эмиссии ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг [1; 2]. Правила формирования в корпоративном учете информации о расходах, связанных с выполнением обязательств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций, установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/08) [3].

При размещении облигаций корпорация-эмитент отражает номинальную стоимость выпущенных и проданных облигаций как кредиторскую задолженность в момент получения денежных средств. Задолженность корпорации-заемщика заимодавцу по облигациям в учете подразделяется на краткосрочную и долгосрочную, а также срочную и просроченную. Заемщик осуществляет перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную, когда до возврата основной суммы долга остается 365 дней, а по истечении срока платежа осуществляет перевод срочной задолженности в просроченную в день, следующий за днем, когда заемщик должен был осуществить погашение облигаций. Задолженность по облигациям, выраженная в иностранной валюте или условных денежных единицах, учитывается заемщиком в рублевой

оценке по курсу Банка России, действовавшему на дату фактического совершения операции (размещение облигаций), а при отсутствии курса Банка России – по курсу, определяемому по соглашению сторон. Пересчет обязательств по краткосрочным облигациям, выраженным в иностранной валюте, в рубли также производится на дату составления корпоративной отчетности. Погашение корпорацией-эмитентом размещенных облигаций отражается в учете заемщика как уменьшение кредиторской задолженности. Расходы, связанные с выпуском облигаций, включают проценты, причитающиеся к оплате кредиторам; проценты и дисконт по причитающимся к оплате облигациям; дополнительные затраты, произведенные в связи с выпуском и размещением облигаций; курсовые разницы, относящиеся на причитающиеся к оплате проценты по облигациям, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения (перечисления).

При начислении дохода по облигациям в форме процентов корпорация-эмитент указывает кредиторскую задолженность по проданным облигациям с учетом причитающегося к оплате на конец отчетного периода процента по ним. Начисление причитающегося дохода (процентов или дисконта) по размещенным облигациям отражается корпорацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные

начисления. В целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающегося к уплате заимодавцу дохода по проданным облигациям корпорация-эмитент может предварительно учесть указанные суммы как расходы будущих периодов.

Дополнительные расходы, производимые заемщиком в связи с выпуском и размещением облигаций, могут включать расходы, связанные с оказанием заемщику юридических и консультационных услуг; осуществлением копировально-множительных работ; оплатой налогов и сборов (в случаях, предусмотренных действующим законодательством); проведением экспертиз; другими затратами, непосредственно связанными с размещением облигаций. Включение заемщиком дополнительных расходов, связанных с размещением облигаций, производится в отчетном периоде, в котором были произведены данные расходы. Дополнительные расходы могут предварительно учитываться как дебиторская задолженность с последующим отношением в их в состав прочих расходов в течение срока погашения облигаций.

Движение выпущенных облигаций учитывается на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в зависимости от срока их

обращения. Синтетический и аналитический учет задолженности по выпущенным облигациям ведется в разработанном корпорацией учетном регистре по видам облигаций и заимодавцам. Бухгалтерские записи, отражающие движение облигаций, представлены в табл. 1.

Корпорация может осуществлять привлечение заемных средств посредством выпуска векселей. Корпорация-заемщик принимает к бухгалтерскому учету задолженность по векселю в момент фактической передачи денег и отражает ее в составе кредиторской задолженности. Срочной задолженностью считается задолженность по выданным векселям, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (продлонгирован) в установленном порядке. Просроченной считается задолженность по векселям с истекшим согласно условиям договора сроком погашения. Корпорация-заемщик по истечении срока платежа обязана обеспечить перевод срочной задолженности в просроченную. Перевод срочной задолженности по выданным векселям в просроченную производится корпорацией-заемщиком в день, следующий за днем, когда по условиям векселя заемщик должен был осуществить возврат основной суммы долга. Задолженность по выданному векселю, вы-

Т а б л и ц а 1

Корреспонденция счетов по учету выпуска облигаций

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отражаются расходы, связанные с выпуском облигаций	91	76
2	Оплачены расходы, связанные с выпуском облигаций	68, 76	51
3	Отражается поступление денежных средств за размещенные облигации:		
	в кассу	50	66, 67
	на расчетный счет	51	66, 67
4	Отражается разница между рыночной и номинальной стоимостью размещенных облигаций (при продаже ниже номинальной стоимости)	97	66, 67
5	В течение срока обращения облигаций списывается разница между их рыночной и номинальной стоимостью	91	97
6	Отражается разница между рыночной и номинальной стоимостью облигаций (при продаже выше номинальной стоимости)	66, 67	98
7	В течение срока обращения облигаций списывается разница между их рыночной и номинальной стоимостью	98	91
8	Отражаются проценты, начисленные по краткосрочным и долгосрочным облигациям	91	66, 67
9	Отражается перечисление (оплата) процентов по облигациям	66, 67	50, 51
10	Отражается погашение краткосрочных и долгосрочных облигаций	66, 67	50, 51
11	При досрочном выкупе облигаций по ценам, превышающим номинальную стоимость, разница погашается:		
	за счет резервного капитала	82	66, 67
	за счет нераспределенной прибыли	91	66, 67

раженному в иностранной валюте или условных денежных единицах, учитывается заемщиком в рублевой оценке по курсу Банка России, действовавшему на дату фактического совершения операции (размещение заемных обязательств), а при отсутствии курса Банка России – по курсу, определяемому по соглашению сторон.

При начислении процентов на вексельную сумму по выданным векселям задолженность по такому векселю показывается у векселедателя с учетом процентов, причитающихся к оплате, в соответствии с условиями выдачи векселя. Сумма причитающихся векселедержателю к оплате процентов или дисконта векселедателем относится на прочие расходы. Применительно к обращению векселей под дисконтом понимается разница между суммой, указанной в векселе, и суммой фактически полученных денежных средств или их эквивалентов при размещении этого векселя. В целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающихся процентов или дисконта в качестве дохода по выданным векселям организация-векселедатель может их предварительно учитывать как расходы будущих периодов. Порядок отражения в корпоративном учете причитающихся к оплате процентов и дисконта по выданным векселям устанавливается учетной политикой корпорации.

Выпуск и размещение векселей, как и выпуск облигаций, могут вызвать дополнительные расходы, учитываемые заемщиком в период их осуществления в составе прочих либо дебиторской задолженности с последующим отнесением к прочим. Оплата корпорацией-заемщиком выданного векселя отражается в финансовом учете заемщика как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

Движение выданных векселей учитывается на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Синтетический и аналитический учет задолженности по выданным векселям ведется в разработанном корпорацией учетном регистре по векселедержателям и видам векселей. Бухгалтерские записи по учету выданных векселей представлены в табл. 2.

Одним из видов предпринимательской деятельности является хранение товаров и оказание связанных с хранением услуг, осуществляемых товарными складами. По договору складского хранения товарный склад (хранитель) обязуется за вознаграждение хранить товары, переданные ему товаровладельцем (поклажедателем), и вернуть эти товары в сохранности. Требования к документальному оформлению договора хранения установлены ст. 907 и 912 ГК РФ. Действующими в настоящее время нормативными документами порядок движения складских свидетельств законодательно не урегулирован. Письменная форма договора складского хранения считается соблюденной, если его заключение и принятие товара на склад удостоверены складским документом. Товарный склад выдает в подтверждение принятия товара на хранение один из следующих складских документов: двойное складское свидетельство; простое складское свидетельство; складскую квитанцию. Согласно ст. 912 ГК РФ двойное складское свидетельство и простое складское свидетельство являются ценными бумагами. Товар, принятый на хранение по двойному складскому свидетельству, может быть в течение его хранения предметом залога путем залога соответствующего свидетель-

Т а б л и ц а 2

Корреспонденция счетов по учету выданных векселей

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отражаются краткосрочные векселя, выданные для получения займа денежными средствами	50, 51	66
2	Отражаются дополнительные затраты, связанные с выпуском и размещением векселей	91, 76	51
3	Отражаются начисленные проценты и дисконт по выданным векселям	91	66
4	Начисленные проценты и дисконт по выданным векселям включены в расходы будущих периодов	97	66
5	В течение срока обращения векселя начисленные проценты и дисконт включены в состав прочих расходов	91	97
6	Отражается перечисление процентов по векселям	66	50, 51
7	Отражается погашение краткосрочных векселей	66	50, 51

ства. Складские свидетельства не являются эмиссионными ценными бумагами, организация их учета и отражения в отчетности не регламентирована нормативными документами. Однако активное развитие данного рынка услуг вызывает необходимость формирования и обобщения информации о связанных с ним фактах хозяйственной жизни [4].

Реквизиты простого складского свидетельства установлены ст. 917 ГК РФ и включают:

- наименование товарного склада, принявшего товар на хранение;
- место, где расположен склад;
- текущий номер складского свидетельства по реестру склада;
- наименование и количество материальных ценностей, принятых на хранение;
- срок хранения либо указание, что ценности приняты на хранение до востребования;
- размер вознаграждения склада либо тарифы, по которым платят за хранение;
- порядок оплаты услуг по хранению;
- дату выдачи складского свидетельства.

Складское свидетельство поклажедателю выдает хранитель, подтверждая факт принятия материальных ценностей на хранение. Простое складское свидетельство выдается на предъявителя.

При продаже поклажедателем материальных ценностей, хранящихся на складе, третьему лицу все права на ценности переходят к новому держателю складского свидетельства – покупателю. Передача складского свидетельства означает переход права собственности на материальные ценности организации-покупателю. При передаче простого складского свидетельства в бухгалтерском учете поклажедателя отражается продажа ценнос-

тей (продукции, товаров, материалов и др.), а у покупателя их поступление. Новый держатель (покупатель) при предъявлении складского свидетельства имеет право на получение материальных ценностей. Одновременно к новому держателю переходит не только право собственности на ценности, но и права и обязанности поклажедателя по договору хранения, т.е. перевод долга. Если поклажедатель передает складское свидетельство своему покупателю, то в учете поклажедателя должно быть отражено погашение задолженности перед хранителем. Задолженность покупателя перед поклажедателем уменьшается на сумму переведенного долга. При передаче складского свидетельства поклажедателю и покупателю необходимо составить передаточный акт (акт приемки-передачи складского свидетельства). В момент передачи складского свидетельства у поклажедателя возникает объект налогообложения налогом на добавленную стоимость. Бухгалтерские записи, отражающие порядок учета расчетов, представлены в табл. 3.

Бухгалтерские записи покупателя представлены в табл. 4.

Договор хранения можно также оформить двойным складским свидетельством.

Двойное складское свидетельство состоит из двух частей – складского свидетельства и залогового свидетельства (варранта). Обязательными реквизитами двойного складского свидетельства являются:

- наименование товарного склада, принявшего материальные ценности на хранение;
- месторасположение этого склада;
- текущий номер складского свидетельства по реестру склада;

Т а б л и ц а 3

Корреспонденция счетов по учету расчетов поклажедателя с покупателем

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отражается вознаграждение, начисленное профессиональному хранителю за хранение	44	76
2	НДС	19	76
3	Отражается задолженность покупателя за проданную продукцию	62	90
4	Отражается НДС, причитающийся к получению от покупателя	90	68
5	Отражается списание себестоимости проданной продукции	90	43
6	Отражается перевод долга поклажедателя за хранение продукции на покупателя	76	62
7	Принят к зачету НДС по оказанным и оплаченным услугам	68	19
8	Отражается вознаграждение, начисленное профессиональному хранителю за хранение	44	76
9	НДС	19	76

Корреспонденция счетов по учету расчетов у покупателя

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отражается поступление товаров, полученных по складскому свидетельству	41	60
2	НДС	19	60
3	Отражается зачет задолженности перед поставщиком	60	76
4	Отражается погашение задолженности перед поставщиком	60	51
5	Отражается погашение задолженности перед профессиональным хранителем	76	51
6	Принят к зачету НДС по оказанным и оплаченным услугам	68	19

- наименование предприятия-поклажедателя;
- наименование и количество этих материальных ценностей;
- срок хранения либо указание, что ценности приняты на хранение до востребования;
- тарифы (расценки) услуг по хранению либо общий размер вознаграждения за оказываемые услуги;
- дата выдачи складского свидетельства.

В отличие от простого складского свидетельства обе части двойного свидетельства выписываются не на предъявителя, а на конкретного поклажедателя и передаются по индоссаментам.

Держатель складского и залогового свидетельства имеет право распоряжаться хранящимся товаром на складе в полном объеме. Поклажедатель может отделить залоговое свидетельство от складского и передать кредитору. Держатель складского свидетельства, отделенного от залогового свидетельства, вправе распоряжаться товаром, но не может взять его со склада до погашения кредита, выданного по залоговому свидетельству. Держатель залогового свидетельства, иной чем держатель складского свидетельства, имеет право залога на товар в размере выданного по залоговому свидетельству кредита и процентов по нему. При залоге товара делается отметка в складском свидетельстве.

Товарный склад выдаст ценности поклажедателью только в обмен на оба этих свидетельства. Поклажедатель получит право забрать материальные ценности со склада только при погашении кредиторской задолженности по залоговому свидетельству.

При продаже поклажедателем материальных ценностей к покупателю перейдет не только право собственности на ценности, хранящиеся на складе, но и обязательство погасить долг по залоговому свидетельству. Произойдет продажа материальных ценностей, обремененных долгом. Держатель складского свидетельства (покупатель) станет собственником материальных ценностей, хранящихся на товарном складе, и получит право распоряжаться этими ценностями. Однако получить материальные ценности со склада он сможет только в обмен на складское свидетельство и при условии предоставления вместе с ним квитанции об уплате всей суммы долга по залоговому свидетельству. Если складское и залоговое свидетельства не отделены друг от друга, то держатель двойного свидетельства является собственником ценностей, не обремененных какими-либо обязательствами о залоге. Бухгалтерские записи, отражающие данный порядок расчетов, представлены в табл. 5.

Т а б л и ц а 5

Корреспонденция счетов по учету расчетов у покупателя

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отражается поступление денежных средств по предоставленному займу	51	66
2	Отражается выдача залогового свидетельства кредитору	009	
3	Отражается выручка от продажи продукции	62	90
4	Отражается НДС	90	68
5	Отражается списание себестоимости проданной продукции	90	43
6	Отражается перевод на покупателя обязательства по договору займа	66	62
7	Отражается перевод на покупателя обязательства по договору займа		009

При передаче складского свидетельства права и обязанности поклажедателя переходят к новому держателю документа. Учет расходов на хранение ведется так же, как и при передаче простого складского свидетельства.

Информация о долговых ценных бумагах раскрывается в балансе корпорации (расчеты по кредитам и займам), отчете о финансовых результатах (проценты и иные расходы), отчете о движении денежных средств (проценты по долговым обязательствам). Наиболее полно для заинтересованных пользователей информация раскрывается в пояснениях, в том числе виды и сроки погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций; выданных кредиторам залоговых свидетельств; суммах расходов, связанных с движением ценных бумаг. Корпорация самостоятельно определяет объем и содержание информации пояснений к отчетности и формы представления

материала (таблицы, схемы, диаграммы и др.) на основании профессионального суждения лиц, ответственных за составление корпоративной отчетности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об акционерных обществах : федер. закон от 22 ноября 1995 г. № 208-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1996. – № 1. – Ст. 1.
2. Стандарты эмиссии ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг : приказ ФСФР от 4 июля 2013 г. № 55/пз-н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 : приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. *Воронин В. П.* Учет ценных бумаг / В. П. Воронин, Н. Г. Сапожникова, Л. А. Яковенко. – М. : КНОРУС, 2009.

Воронежский государственный университет

Сапожникова Н. Г., доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета

E-mail: sapozh@yandex.ru

Новолипецкий металлургический комбинат

*Соколов А. А., доктор экономических наук
Тел.: 8 (473) 256-70-83*

Voronezh State University

Sapozhnikova N. G., Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Accounting Department

E-mail: sapozh@yandex.ru

NLMK

*Sokolov A. A., Doctor of Economic Sciences
Tel.: 8 (473) 256-70-83*