

## ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ КАК ОДНА ИЗ ОСНОВНЫХ ФОРМ БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Панферова Л.В., Петухова Н.В.

*ФГБОУ ВПО Чувашский государственный университет им. И.Н. Ульянова, Чебоксары, Россия (428000, Чебоксары, М. Проспект, 15), e-mail: liyv@rumbler.ru*

В статье рассмотрена эволюция формирования формы «Отчет о движении денежных средств», а также его роль и назначение по российским и международным стандартам для различных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отмечена важность формы отчета о движении денежных средств в свете изменения законодательства Российской Федерации и принятия Федерального закона «О бухгалтерском учете». Дана сравнительная характеристика порядка составления Отчета о движении денежных средств согласно российскому ПБУ 23/11 и МСФО 7, отмечены имеющиеся расхождения. Проведенный анализ методов составления отчета показал, что прямой метод более приемлем для внутренних пользователей отчетности. Внешние пользователи бухгалтерской отчетности используют и прямой и косвенный метод построения. Косвенный метод составления отчета о движении денежных средств часто используется при составлении консолидированной отчетности.

Ключевые слова: денежные средства, отчетность, пользователи, международные стандарты, текущая деятельность, инвестиционная деятельность, финансовая деятельность, денежные эквиваленты.

## REPORT OF CASH FLOWS AS ONE OF THE MAIN FORMS OF ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING

Panferova L.V., Petukhova N.V.

*Chuvash state university, Chebocsary, Russia (428000, Chebocsary, M. Prospect, 15), e-mail: liyv@rumbler.ru*

The article deals with the evolution of formation of the form “The report on the movement of funds”, its role and purpose according to the Russian and international standards for different users of bookkeeping (financial) reporting. The article notes the importance of the form of the funds movement report in the light of the changes in the legal system of the Russian Federation and in the light of the adoption of the Federal law on “the Bookkeeping operation”. The article gives the comparative characteristics of the order on making the Report on the funds movement according to the RAS (Russian Accounting Standards) 23/11 and IFRS (International Financial Reporting Standards) 7, the article notes the present difference. The analysis of the methods of the report making showed that the direct method is better to use for the internal users of the reporting. The external users of the bookkeeping report use both direct and indirect methods. The indirect method of the reporting on funds movement is often used in consolidated reporting.

Keywords: cash, reporting, users, international standards, current activities, investment activity, financial activities, cash equivalents.

История отчёта о движении денежных средств начинается с 1863 года, когда компания Dowlais Ironworks, оправившись после кризиса, показала в отчёте прибыль, но у неё не хватало денежных средств для покупки новой доменной печи. Для того чтобы объяснить нехватку средств, один из менеджеров компании составил отчёт, который он назвал сравнительный бухгалтерский баланс. Исходя из отчёта, стало понятно, что у компании было слишком много запасов. Этот отчёт и стал предшественником современного отчета о движении денежных средств.

В 1971 году отчёт об использовании и источниках фондов в США стал обязательным при подготовке отчётности в соответствии с US GAAP. В 1992 году Совет по Международным стандартам финансовой отчётности разработал МСФО 7 «Отчёт о движении денежных средств», который вступил в силу в 1994 году. Стандартом предусматривалась обязательность представления отчёта составляющими отчётность в соответствии с МСФО [4].

Отчёт о движении денежных средств в нынешнем формате был разработан в США в 1988 году. В международной практике отчет о движении денежных средств получил широкое применение и в соответствии с МСФО он признается в качестве основной формы отчетности. Как указано в «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности» и МСФО (IAS) 1, целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств компании, полезной широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений.

МСФО (IAS) 1 не только требует, чтобы компании в составе отчетности по МСФО представляли отчет о движении денежных средств, составленный согласно МСФО (IAS) 7, но и подчеркивает, что данному отчету должно уделяться такое же значение, как и другим компонентам отчетности (отчетам о финансовом положении, о совокупной прибыли, об изменениях в капитале и примечаниям), поскольку все они, отражая по отдельности определенный аспект финансового положения и результаты деятельности компании, дают ее полную и всестороннюю характеристику [5].

В Российской Федерации до принятия Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» основными формами бухгалтерской отчетности считались баланс и отчет о финансовых результатах. Остальные формы бухгалтерской отчетности являлись приложением к балансу и отчету о финансовых результатах, в том числе и отчет о движении денежных средств.

С принятием Федерального закона Российской Федерации «О бухгалтерском учете» в составе информации, которая должна раскрываться в бухгалтерской (финансовой) отчетности, добавлена информация о денежных средствах.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и *движении денежных средств за отчетный период*, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом (п.1 ст.3 Закона № 402-ФЗ). Таким образом, в настоящее время и в Российской Федерации отчет о движении денежных средств законодательно приравнен по своей значимости к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Это дополнение способствует дальнейшему сближению российского учета с международными стандартами.

Отчет о движении денежных средств формируется с целью предоставления пользователям финансовой отчетности информации об источниках поступления денежных средств и направлениях их расходования. Данная информация полезна тем, что она позволяет оценить способность предприятия привлекать и использовать денежные средства и их эквиваленты.

Денежные средства для любой организации являются самыми высоколиквидными

активами. Величина данного показателя влияет на возможность организации выполнить обязательства перед бюджетом, работниками, внебюджетными фондами и кредиторами. Информация о движении денежных средств за предыдущие периоды часто используется в качестве основы для формирования представлений о размерах, сроках и определенности денежных потоков в будущем. Она также полезна при проверке точности составления прогнозов о будущих потоках денежных средств и при анализе связей между рентабельностью, чистыми денежными потоками и ценовыми изменениями.

В российской практике приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н утверждено ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств». Как было сказано выше, в международной отчетности составление отчета о движении денежных средств регламентируется МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

В соответствии с МСФО 7 компания должна представлять потоки денежных средств за период, классифицируя их по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Такая классификация позволяет пользователям оценить воздействие каждого вида деятельности на финансовое положение компании и объем денежных средств и их эквивалентов, а также взаимосвязь между видами деятельности [5].

В соответствии с п. 7 ПБУ 23/2011 денежные потоки в отчете о движении денежных средств, как и до принятия стандарта, представляются в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. При этом определения видов деятельности стали более детальными и приближены к МСФО (IAS) 7.

Сравнительная характеристика видов деятельности согласно российскому ПБУ 23/11 и МСФО 7 приведена в таблице 1.

Таблица 1

Определения видов деятельности по российским и международным стандартам

Виды деятельности	ПБУ 23/11	МСФО 7
Текущая деятельность (операционная - по МСФО)	Денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку, классифицируются как денежные потоки от текущих операций	Основная, приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой деятельности

Инвестиционная деятельность	Денежные потоки организации от операций, связанных с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации, классифицируются как денежные потоки от инвестиционных операций	Приобретение и продажа долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам
Финансовая деятельность	Денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевого основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации, классифицируются как денежные потоки от финансовых операций	Деятельность, которая приводит к изменению в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании

В российском отчете о движении денежных средств операционная деятельность называется «текущей» деятельностью. В определении текущей деятельности нет разграничения этого вида деятельности от инвестиционной и финансовой деятельности, как это сделано в МСФО.

В соответствии с МСФО 7 в отчете о движении денежных средств отражаются изменения не только в наличных денежных средствах, но и в денежных эквивалентах. К денежным эквивалентам относятся краткосрочные и высоколиквидные инвестиции, свободно обратимые в заранее известную сумму денежных средств с незначительным риском колебаний стоимости. Инвестиции, признаваемые эквивалентами денежных средств, предназначены не столько для получения инвестиционного дохода, сколько для обеспечения исполнения краткосрочных обязательств. К эквивалентам денежных средств относятся инвестиции с кратким сроком обращения, как правило, не превышающим трех месяцев до даты погашения. При более длительных сроках обращения соответствующие инвестиции обычно не отвечают требованию незначительности риска колебаний стоимости.

В российской практике понятия денежных эквивалентов до принятия ПБУ 23/2011 не существовало. В правилах составления отчета о движении денежных средств говорилось о денежных средствах, учитываемых в кассе организации, на расчетных, валютных и специальных счетах. Краткосрочные депозиты в банках включались в состав краткосрочных финансовых вложений. Отсутствовало требование о раскрытии ограничений на использование отраженных в отчетности денежных средств, а также состава денежных средств.

В соответствии с п. 23 ПБУ 23/11 денежные эквиваленты – это высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. В качестве примера финансовых вложений, которые могут быть отнесены к денежным эквивалентам, в ПБУ 23/11 приведены открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

Организации необходимо самой определить, какие финансовые вложения она будет признавать денежными эквивалентами, закрепив этот момент в своей учетной политике для целей налогообложения [3].

В настоящее время определение денежных эквивалентов, приведенное в ПБУ 23/2011, полностью соответствует МСФО (IAS) 7.

Многие современные предприятия, составляющие отчетность по МСФО, испытывают сложности при составлении отчета о движении денежных средств. Эти сложности связаны с различием в правилах подготовки отчета по российским и международным стандартам и достаточно общим характером международных стандартов, предоставляющим предприятиям относительную свободу в степени раскрытия информации и выбора методов и учетных процедур.

Отчет о движении денежных средств по текущей деятельности может быть составлен с использованием прямого или косвенного метода. По инвестиционной и финансовой деятельности используется только прямой метод составления отчета. Косвенный метод составления отчета о движении денежных средств часто используется при составлении консолидированной отчетности.

Согласно стандарту МСФО при подготовке отчета о движении денежных средств рекомендуется использовать прямой метод. Суть прямого метода заключается в составлении потока движения денежных средств по Главной книге организации. В отчет о движении денежных средств должны быть занесены все корреспонденции со счетами учета денежных средств. Отчёт, созданный по этому методу, показывает основные источники притока и направления оттока денежных средств, отображает взаимосвязь между реализацией и денежной выручкой за отчётный период, а также показывает наличие денежных средств, необходимых для осуществления платежей по различным текущим обязательствам. Прямой метод составления отчета позволяет получить информацию, необходимую для оценки будущих потоков денежных средств. Данный метод достаточно трудоемок при формировании вручную, однако при автоматизированном ведении бухгалтерского учета отчет о движении денежных средств построчно может составляться автоматически. Окончательная полная автоматизация при составлении отчета достаточно сложно осуществима на практике,

так как разделение на текущую, инвестиционную и финансовую деятельности носит условный характер и не всегда определяется конкретными бухгалтерскими корреспонденциями.

Косвенный метод носит больше теоретический характер. Он предполагает корректировку прибыли, полученной организацией. Суть метода заключается в том, что по тем операциям, где прибыль получена, а деньги не поступили, делается отрицательная корректировка на сумму не поступления. В случае, когда определенные расходы списаны на себестоимость, а реального оттока денежных средств не наблюдается (например, амортизация), делается положительная корректировка. Теоретически, откорректировав прибыль на поступление (оттоки) денежных средств, можно выйти на текущее сальдо по счетам учета денежных средств.

Основное отличие в отчетах о движении денежных средств, составленных прямым и косвенным методами, – это информативность для конечного пользователя. При выборе метода составления отчета нужно исходить из того, для кого этот отчет готовится (для инвестора, банка, собственника). Практика показывает, что отчет о движении денежных средств, составленный прямым методом, более понятен и лучше воспринимается руководителями и акционерами, не являющимися профессиональными финансистами. Таким образом, внутреннему пользователю не обходится отчет, составленный прямым методом. Если речь идет о внешнем пользователе, то здесь могут быть различные варианты. Отчет о движении денежных средств косвенным методом проще построить. Он тоже достаточно информативен. Однако при его использовании не рассматриваются абсолютные значения выплат и поступлений, что может исказить истинную картину движения денежных средств. А поскольку составить отчет косвенным методом в течение отчетного периода невозможно, то большинство компаний используют отчет, построенный прямым методом.

Каким бы методом не составлялся отчет о движении денежных средств за период, он является одним из важнейших инструментов управления компанией, в том числе оперативного управления. Он может быть составлен любой компанией независимо от её размера, структуры, отрасли. Анализ отчета о движении денежных средств позволяет определить: источники денежных средств, полученных предприятием, и направления их расходования; изменения финансовой структуры компании (в том числе ликвидности и платежеспособности); сальдо денежного потока по периодам; изменения чистых активов компании; способность компании выполнять свои обязательства перед кредиторами.

## **Список литературы**

1. О бухгалтерском учете: федеральный закон от 06 дек. 2011 г. № 402-ФЗ (с изм. от 28 ноября 2011 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2011. – № 50. – Ст. 7344.
2. МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств»//Бухгалтерский учет. – 2011 г. – № 12 – С. 16-18.
3. ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств», утверждено приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н.
- 4 . Ковалев В.В Анализ баланса, или как понимать баланс. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2014.
5. Прокопович Д.А. Отчет о движении денежных средств по МСФО // Вестник профессионального бухгалтера. – 2012. – № 5. – С. 10-24.

**Рецензенты:**

Серебрякова Т.Ю., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Чебоксарского кооперативного института РУК, г. Чебоксары;

Цапулина Ф.Х., д.э.н., профессор, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита Чувашского государственного университета им. И.Н. Ульянова, г. Чебоксары.