

## **ПРОБЛЕМЫ СОСТАВЛЕНИЯ И АНАЛИЗА ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

**Котельникова Марина Сергеевна,**  
студентка 5 курса экономического факультета,  
Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарёва, г. Саранск  
marinkote@yandex.ru

*В статье, сравнивая Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) с аналогичными международными стандартами, выявлены основные проблемы составления и анализа отчета о движении денежных средств, а также предложен альтернативный метод составления и анализа данного отчета в составе финансовой отчетности.*

Ключевые слова: денежные средства, денежный поток, косвенный метод, отчет о движении денежных средств, прямой метод

В состав финансовой отчетности российских предприятий отчет о движении денежных средств включён начиная с отчетности за 1997 г. Начиная с отчетности за 2004 г. Минфин России разрешил использовать при составлении отчета Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств». Это было обусловлено отсутствием национального стандарта, а именно Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011), который был разработан только в 2011 г, с целью гармонизации российских стандартов бухгалтерского учета и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Сравнение выше упомянутого положения с аналогичными международными стандартами интересно для теоретического научного исследования и практического применения этого нормативного документа, который необходим для правильного и непротиворечивого составления отчета о движении денежных средств в составе финансовой отчетности.

Отчет о движении денежных средств состоит из трех основных разделов, которые отражают денежные потоки, полученные компанией от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности [2].

Следует отметить, что в ПБУ 23/2011 не дается определения ни операционной, ни текущей деятельности, а используется такое понятие, как «денежные потоки от текущих операций».

Рассмотрим определение операционной деятельности по МСФО. В МСФО (IAS) 7 оно изложено кратко и достаточно понятно, а именно, бухгалтер, определившись, какие операции он относит к инвестиционной и финансовой деятельности, все остальные операции, связанные с основной приносящей

доход деятельностью и прочей деятельностью, классифицирует как операционную деятельность [1].

Совсем по-другому дело обстоит в РПБУ, в котором приводится определение «денежные потоки от текущих операций». В соответствии с данным определением к денежным потокам от текущих операций можно относить денежные потоки по обычным видам деятельности, приносящие выручку. Кроме того, существует следующее дополнение к данному определению: денежные потоки от текущих операций, как правило, связаны с формированием прибыли (убытка) организации от продаж. Рассмотрим противоречия в приведенных примерах в ПБУ 23/2011, связанные с определением денежных потоков от текущих операций. В соответствии с приведенными примерами в ПБУ 23/2011 выплаченные проценты по долговым обязательствам (за исключением части процентов, относимых к стоимости инвестиционных активов) относятся к текущим операциям. Но если рассмотреть, как формируется прибыль (убыток) от продаж по отчету о прибылях и убытках, то можно утверждать, что дополнению, приведенному к определению денежных потоков от текущих операций, противоречат некоторые примеры, перечисленные в том же ПБУ 23/2011, так как расходы по выплаченным процентам формируют прибыль (убыток) до налогообложения [1].

Аналогично, поступления арендных платежей и операции по финансовым вложениям, приобретенным с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе, относятся к текущим операциям. Однако если предоставление в аренду имущества является прочей деятельностью для организации, то и доходы по аренде будут отражаться как прочие доходы. Доходы по финансовым вложениям также относятся к прочим доходам. Прочие доходы формируют показатель «прибыль (убыток) до налогообложения», а не «прибыль (убыток) от продаж».

В соответствии с приведенными примерами в ПБУ 23/2011 платежи по налогу на прибыль организаций относятся к текущим операциям, что в очередной раз противоречит дополнению к определению «денежные потоки от текущих операций», так как текущий налог на прибыль формирует сумму чистой прибыли (убытка).

В вышеперечисленных примерах денежных потоков от операционной деятельности между РПБУ и МСФО также существуют различия. Первое отличие является следствием различий в сфере действия МСФО (IAS) 7 и ПБУ 23/2011. То есть в соответствии с МСФО (IAS) 7 к примерам денежных потоков от операционной деятельности можно отнести денежные поступления и выплаты по договорам, заключенным в коммерческих или торговых целях, в то время как по ПБУ 23/2011 подробно расписаны операции, которые явно относятся к операциям, совершаемым коммерческими предприятиями.

Вторая отличительная особенность связана с денежными потоками страховых организаций. Денежные поступления и выплаты страховой компании приводятся в примерах денежных потоков от операционной деятельности в МСФО (IAS) 7, в то время как в РПБУ о денежных потоках страховых организаций ничего не сказано. Это различие связано с тем, что для коммерческих ор-

ганизаций, осуществляющих специфические виды деятельности (в данном случае страховых организаций), существует своя нормативно-правовая база.

Существует различие и в классификации выплаченных процентов. В ПБУ 23/2011 четко указано, что проценты, причитающиеся к уплате заимодавцу или кредитору в части, непосредственно связанной с инвестиционным активом, включаются в его стоимость и отражаются в составе денежных потоков от инвестиционных операций. Остальная же часть выплаченных процентов относится на расходы отчетного периода и отражается в составе денежных потоков от текущих операций.

В соответствии с МСФО выплаченные проценты могут классифицироваться по любому из трех видов деятельности в зависимости от:

- 1) специфики организации;
- 2) выбранного метода учета затрат в соответствии с МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Существует различие и в квалификации полученных процентов. МСФО (IAS) 7 позволяет полученные проценты относить как к операционной, так и к инвестиционной деятельности в зависимости от профессионального суждения бухгалтера. Положение по бухгалтерскому учету 23/2011 относит поступления процентов по долговым финансовым вложениям, за исключением приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе, к денежным потокам от инвестиционных операций.

Существуют различия и в определении инвестиционной деятельности. Во-первых, следует отметить, что в ПБУ 23/2011 используется такое понятие, как «денежные потоки от инвестиционных операций» (как было описано и в случае с операционной деятельностью). Во-вторых, в соответствии с РПБУ к денежным потокам от инвестиционных операций могут относиться только операции, связанные с изменением внеоборотных активов, т.е. сразу ограничиваются понятием долгосрочности. А в соответствии с МСФО к инвестиционной деятельности, так же как и в ПБУ 23/2011, относится деятельность, связанная с долгосрочными активами, и отличительным моментом является то, что к этой же деятельности могут относиться другие инвестиции, которые бухгалтер по своему профессиональному суждению не отнес к эквивалентам денежных средств [1].

При этом в соответствии с МСФО (IAS) 7 полученные дивиденды в зависимости от профессионального суждения бухгалтера могут быть отнесены как к операционной деятельности, так и к инвестиционной деятельности. РПБУ относит полученные дивиденды к денежным потокам от инвестиционных операций.

Далее рассмотрим, как российские и международные нормативные документы определяют финансовую деятельность. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 дает более общее определение финансовой деятельности, в соответствии с которым эта деятельность приводит к изменениям в размере и составе собственных и заемных средств организации. В ПБУ 23/2011 денежные потоки от инвестиционных операций также влияют на размеры и

структуру источников финансирования, однако, как это свойственно российскому стандарту, в ПБУ 23/2011 данное определение конкретизируется тем, что рассматриваемая деятельность организации связана с привлечением финансирования на долговой или долевого основе [1].

Существуют различия, связанные с классификацией выплат по финансовой аренде. В соответствии с МСФО (IAS) 7 денежные выплаты арендатора для уменьшения непогашенной задолженности по финансовой аренде относятся к финансовой деятельности.

Различие в РПБУ заключается в том, что договор финансовой аренды (лизинга) можно отражать двумя способами (выбранный способ указывается в договоре финансовой аренды):

- лизинговое имущество по договору финансовой аренды отражается на балансе лизингодателя;
- лизинговое имущество по договору финансовой аренды отражается на балансе лизингополучателя.

В соответствии с первым вариантом арендные платежи будут классифицироваться как потоки денежных средств от текущих операций. Если прописать в договоре финансовой аренды (лизинга) второй способ учета переданного имущества, то арендные платежи (лизинговые платежи) будут относиться к финансовым операциям.

Рассмотрим различия в отнесении выплаченных дивидендов к тому или иному виду деятельности. МСФО (IAS) 7 позволяет бухгалтерам в результате своего профессионального суждения относить выплаченные дивиденды как к операционной, так и к финансовой деятельности организации.

Положение по бухгалтерскому учету 23/2011 и в данном случае ограничивает бухгалтера в применении своего профессионального суждения и относит выплаченные дивиденды к денежным потокам от финансовых операций.

Движение денежных средств в иностранной валюте. Формально данный аспект стандарта соответствует его международным аналогам. Однако очевидно, что строка «Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю» в форме по РСБУ в отличие от МСФО и ГААП вынесена за пределы уже определенного чистого денежного потока, между данными баланса и отчета о движении денежных средств российских предприятий может образовываться разрыв, что противоречит международным стандартам [3].

В отчетах о движении денежных средств, составляемых по международным стандартам, отдельной строкой показываются денежные средства и их эквиваленты и временно обездвиженные остатки денежных средств, что, безусловно, повышает аналитические возможности пользователей.

Существуют различия и в указаниях о способах составления отчета о движении денежных средств. В соответствии с МСФО (IAS) 7 отчет о движении денежных средств в части отражения денежных потоков от операционной деятельности может быть составлен прямым и косвенным методом. В соответствии с утвержденной формой отчета о движении денежных средств в РПБУ он составляется прямым методом [3].

При этом зачастую информацию, необходимую для заполнения данного отчета прямым методом, довольно сложно выделить из совокупного денежного потока, в частности, например запись по счетам 51, 60, 62, 66 или 67.

Поэтому на практике удобнее всего сразу при отражении каждой хозяйственной операции, связанной с движением денежных средств, определять, к какому из денежных потоков она относится, и кодировать проводку соответствующим образом, либо предусмотреть составление отчета косвенным методом. В данном случае отчет о движении денежных средств составляется на основе отчета о прибылях и убытках и балансового отчета, а также некоторых дополнительных данных, которые можно получить из форм сбора данных, которые обычно используются при трансформации отчетности.

Косвенный отчет наглядно продемонстрирует следующее: предоставляя коммерческий кредит покупателю или забывая склады резервными запасами сырья и товаров, нельзя забывать, что финансовые ресурсы не бесплатны, фирме-продавцу тоже приходится откуда-то добывать средства, уплачивать проценты по привлеченным кредитам, платить дивиденды (выплачивать доходы) собственникам, а потому любая иммобилизация средств в активе чревата потерями...

Таким образом, проведенный анализ свидетельствует о том, что ПБУ 23/2011, во-первых, необходимо дорабатывать и дополнять, во-вторых, российские предприятия по-прежнему должны использовать для составления системной финансовой отчетности МСФО (IAS) 7 и Принципы подготовки и представления финансовой отчетности, утвержденные Комитетом по МСФО в 1989 г.

#### **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ**

1. Грачева М. Е. Сравнение отчета о движении денежных средств и ПБУ 23/2011 с международными аналогами / М. Е. Грачева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 33. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС ГАРАНТ.

2. Журавлева Т. А. Отчет о движении денежных средств в свете ПБУ 23/2011 и его анализ / Т. А. Журавлева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 9. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС ГАРАНТ.

3. Мамедова Г. К. Отчет о движении денежных средств: контекст РСБУ и МСФО / Г. К. Мамедова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 31. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: СПС ГАРАНТ.

### **PROBLEMS OF DRAWING UP AND ANALYSIS OF THE REPORT ON CASH FLOW**

**Kotelnikova Marina,**

5th year student of Department of Economics,  
Ogarev Mordovia State University, Saransk

*In the article, comparing the Accounting regulation «Report on Cash Flow» (PBU 23/2011) to similar international standards, the main problems of drawing up and the analysis of the report on cash flow are revealed, and also the alternative method of*

*drawing up and the report analysis as a part of financial statements is offered.*

Keywords: money, cash flow, indirect method, report on cash flow, direct method.