

Statement of cash flows: the Russian and international standards
Lychagina L.¹, Nikiforova O.² (Russian Federation)

Отчет о движении денежных средств: российские и международные стандарты
Лычагина Л. Л.¹, Никифорова О. А.² (Российская Федерация)

¹Лычагина Лилия Лийевна / Lychagina Liliya - кандидат экономических наук,
кафедра финансов и учета,

Институт экономики и менеджмента,
кафедра экономики и управления городским хозяйством,
Институт кадастра, экономики и инженерных систем в строительстве
Томский государственный архитектурно-строительный университет;

²Никифорова Ольга Александровна / Nikiforova Olga – магистрант,
направление: финансы и учет в организациях,
Институт экономики и менеджмента,
кафедра финансов и учета,

Институт экономики и менеджмента,
Национальный исследовательский Томский государственный университет, г. Томск

Аннотация: в статье рассмотрены понятие денежных потоков и их составляющие. Описаны два метода составления Отчета о движении денежных средств, их преимущества и недостатки.

Abstract: the article discusses the concept of cash flow and their components. We describe two methods of the statement of cash flows, their advantages and disadvantages.

Ключевые слова: денежные средства, отчетность, прямой и косвенный метод, МСФО.

Keywords: cash assets, accounts, direct and indirect methods, IFRS, IAS.

Отчет о движении денежных средств в последнее десятилетие стал одним из основных элементов бухгалтерской финансовой отчетности в мировой практике. Он дополняет основные формы отчетности и поясняет изменения, произошедшие с денежными средствами и денежными эквивалентами организации. Анализ движения денежных средств позволяет предприятию дать оценку способности организации выполнять все свои обязательства по расчетам по мере наступления срока платежа, определять потребность в дополнительном привлечении денежных средств со стороны и реальных капитальных вложениях во внеоборотные активы, выявлять способность организации, влиять на величину и регулярность потоков денежных средств и получать положительные денежные потоки в будущем.

Важность изучения данной темы обусловлена тем, что в настоящее время всё большее количество компаний и предприятий составляют отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Наблюдается тенденция сближения МСФО и российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ), но, тем не менее, сохраняются различия между ними.

Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) к денежным эквивалентам относит высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и подвержены незначительному риску изменения стоимости. Денежными эквивалентами могут быть признаны, например, открытые в кредитных организациях депозиты до востребования, высоколиквидные векселя банков со сроком платежа по предъявлению. Критерии для отделения денежных эквивалентов от других финансовых вложений организации должны устанавливаться в ее учетной политике [1].

В МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» также как и в ПБУ 23/2011 к эквивалентам денежных средств относят определенные виды краткосрочных инвестиций, однако инвестиция может быть квалифицирована как эквивалент денежных средств, только если она имеет короткий срок погашения (три месяца или менее с даты приобретения) [2]. В российских стандартах требование о краткосрочности финансовых вложений отсутствует, что на практике может привести к возникновению расхождений с МСФО. Стоит отметить, что денежные эквиваленты могут отличаться и по своему составу в сравниваемых стандартах.

Определение денежных потоков совпадает в обоих стандартах, это движение (оттоки и притоки или платежи и поступления) денежных средств и эквивалентов денежных средств.

Список операций, которые не относятся к денежным потокам организации и, соответственно, в Отчете о движении денежных средств не показываются, в ПБУ 23/2011 определен достаточно четко. К таким операциям относят:

- перечисление денежных средств, необходимых для приобретения денежных эквивалентов;
- получение денежных средств в счет проданных или погашенных денежных эквивалентов (кроме сумм полученных процентов);
- валютно-обменные операции (кроме денежных средств, полученных в результате курсовых разниц);

– обмен одних денежных эквивалентов на другие денежные эквиваленты (кроме потерь или выгод от обмена);

– внутрифирменное движение денежных средств (обналичивание и инкассирование денежных средств, перечисление денег между разными банковскими счетами организации и т. п.) [1].

В МСФО этот перечень трактуется в обобщенном виде: денежные потоки не включают обороты между статьями денежных средств или их эквивалентов [2].

В Отчете о движении денежных средств показываются денежные потоки в разрезе операционной (текущей), инвестиционной и финансовой деятельности.

Согласно международным стандартам:

Таблица 1. Определение видов деятельности и их примеры [2]

Вид деятельности	Определение	Пример
Операционная	Основная, приносящая доход деятельность	Поступления от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг, по страховым вознаграждениям, по договорам аренды и пр. Выплаты поставщикам, работникам, в бюджет, страховым компаниям и пр.
Инвестиционная	Приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, отличных от эквивалентов денежных средств	Поступления от продажи внеоборотных активов, возвраты займов, получение процентов, дивидендов и пр. Приобретение внеоборотных активов, акций, предоставление займов и пр.
Финансовая	Деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия	Поступления от выпуска акций или облигаций и пр. Выплаты по заемным средствам, по финансовой аренде и пр.

Определения этих операций в целом схожи в и МСФО, и в РСБУ, но на практике возможны расхождения. Например, по РСБУ осуществление проекта, связанного с НИОКР и ТР, учитывается в инвестиционных операциях, независимо от результата, тогда как по МСФО эти затраты можно отнести только при признании в балансе существующего актива. Расхождение также может возникнуть, когда денежные потоки не могут быть однозначно отнесены к конкретному виду операций. В РСБУ в этом случае они классифицируются как потоки от текущих операций.

Стоит отметить, что в зарубежной практике Отчет о движении денежных средств является самостоятельной частью финансовой отчетности, в то время как по РСБУ эту форму не приравнивают к основным, так как этот отчет входит в состав приложений.

Рассмотрим методики составления данного отчета прямым и косвенным методами, что позволит проследить его взаимосвязь с другими формами отчетности и оценить информативность в зависимости от метода.

Таблица 2. Сравнение прямого и косвенного методов [3]

	Прямой метод	Косвенный метод
Содержание метода	Отражение данных о суммах поступления и расходования денежных средств	Чистая прибыль (убыток) корректируется с учетом результатов не денежных операций и изменений, которые произошли в операционном оборотном капитале
Достоинства	Позволяет оценить общие суммы поступлений и выплат и выявить статьи, формирующие наибольшие притоки и оттоки в разрезе видов деятельности	Устанавливает зависимость между финансовым результатом и изменениями в оборотном капитале
Недостатки	Не раскрывает взаимосвязи между конечным финансовым результатом и движением денежных средств	Применяется только для расчета чистого денежного потока по операционной деятельности, необходимо привлекать внутренние данные учета

Рассмотрим применение прямого и косвенного методов на примере условной организации ООО «Успех». В расчет будем брать только операционную деятельность, т.к. косвенный метод для других не применим [4].

Таблица 3. Отчет о финансовых результатах ООО «Успех» за 2015 г.

Показатель	Сумма
Выручка	20 000
Себестоимость продаж	(12 000)
Валовая прибыль (убыток)	8 000
Коммерческие и управленческие расходы	(2 000)
Амортизационные расходы	(600)
Расходы по процентам	(800)
Прибыль от продажи основных средств	400
Прибыль (убыток) до налогообложения	5 000
Налог на прибыль	(1 000)
Чистая прибыль	4 000

Также будем считать, что:

- 1 Дебиторская задолженность увеличилась на 500 у. е.,
- 2 Кредиторская задолженность уменьшилась на 640 у. е.,
- 3 Количество запасов уменьшилось на 340 у. е.,
- 4 Задолженность по налогу на прибыль снизилась на 100 у. е.

Таблица 4. Выписка из отчета о движении денежных средств ООО «Успех» за 2015 г. (прямой метод)

Показатель	Сумма	Примечание
Поступление денежных средств	19 500	Выручка 20 000 – увеличение дебиторской задолженности 500
Выплаты денежных средств поставщикам	(14 300)	Себестоимость (12 000) + коммерческие и управленческие расходы (2 000) + уменьшение запасов 340 – уменьшение кредиторской задолженности 640
Денежные средства, созданные операционной деятельностью	5 200	Поступления 19 500 + выплаты (14 300)
Выплаченные проценты	(800)	Расходы по процентам (800)
Выплаченный налог на прибыль	(1 100)	Расходы по налогу на прибыль (1 000) – уменьшение задолженности по налогу на прибыль 100
Чистый денежный поток по операционной деятельности	3 300	Денежные средства, созданные операционной деятельностью 5 200 + выплаченные проценты (800) + выплаченный налог на прибыль (1 100)

Таблица 5. Выписка из отчета о движении денежных средств ООО «Успех» за 2015 г. (косвенный метод)

Показатель	Сумма	Примечание
Прибыль до налогообложения корректируется на:	5 000	По данным отчета о финансовых результатах
Расходы на амортизацию	600	По данным отчета о финансовых результатах
Прибыль от продажи основных средств	(400)	Вычитается, т. к. была получена
Расходы по процентам	800	Прибавляются, т. к. были выплачены
Операционная прибыль до изменения оборотного капитала	6 000	Чистая прибыль до налогообложения с учетом корректировок, перечисленных выше
Увеличение дебиторской задолженности	(500)	Вычитается, т. к. не была оплачена
Уменьшение запасов	340	Прибавляется, т. к. используются ранее приобретенные запасы
Уменьшение кредиторской задолженности	(640)	Вычитается, т. к. задолженность перед поставщиком уменьшается
Денежные средства, созданные операционной деятельностью	5 200	Операционная прибыль до изменения оборотного капитала с учетом изменений дебиторской и кредиторской задолженностей и запасов
Выплаченные проценты	(800)	Аналогично прямому методу
Выплаченный налог на прибыль	(1 100)	Аналогично прямому методу
Чистый денежный поток по операционной деятельности	3 300	Аналогично прямому методу

Таким образом, стоит отметить, что прямой метод требует больших трудозатрат и зависимость между отчетом о финансовых результатах и движением денежных средств не раскрывается. При этом этот метод позволяет выявить главные источники притоков и направления оттоков денежных средств, а также, в отличие от косвенного метода, не требует дополнительных внутренних данных учета, поэтому при выборе метода необходимо опираться на доступность данных. Косвенный метод же позволяет определить взаимосвязь между финансовым результатом и движением денежных средств.

Использование отчета о движении денежных средств позволяет проводить анализ их объема и структуры, что в свою очередь позволяет сделать выводы о сильных и слабых сторонах организации.

Литература

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» [Электронный ресурс]. Приказ Минфина от 02 фев. 2011 г. № 11н // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112417/ (дата обращения: 04.11.2016).
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» [Электронный ресурс]. Приказ Минфина от 25 нояб. 2011 г. № 160н : (в ред. от 07.05.2013 г.) // КонсультантПлюс: справ. правовая система. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123286/ (дата обращения: 04.11.2016).
3. Мамедова Г. К. Информационная значимость Отчета о движении денежных средств в отечественной и зарубежной практике // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 21. С. 18-31.
4. Грачева Р. Е. Отчет о движении денежных средств: косвенный метод // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2013. № 8. С. 8-20.