

ЭВОЛЮЦИЯ И СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ АКТОВ РОССИИ ПО РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Проведён сравнительный анализ Положения по бухгалтерскому учёту 23/2011 и Международного стандарта финансовой отчётности 7 с учётом последних изменений в документах.

Ключевые слова: денежные потоки, положение по бухгалтерскому учёту, отчёт о движении денежных средств, международные стандарты.

Денежные потоки представляют собой совокупность поступлений и выплат денежных средств в процессе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности коммерческих организаций.

Эффективно организованные денежные потоки в коммерческой организации являются важнейшим признаком её финансового положения, предпосылкой обеспечения устойчивого роста и достижения высоких конечных результатов её хозяйственной деятельности в целом [5].

Актуальность и полезность практического использования информации о движении денежных средств (денежных потоках) на международном уровне были определены в Международном стандарте финансовой отчётности (IAS) 7 «Отчёты о движении денежных средств» в 1992 г. (редакция документа вступила в силу в отношении финансовой отчётности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 1994 года или после этой даты) как необходимость оценки способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты и её потребностей в денежных средствах (указанный стандарт заменил Международный стандарт IAS 7 «Отчёт об изменениях в финансовом положении», утверждённый советом в октябре 1977 г.) [1].

Отчёт о движении денежных средств в составе бухгалтерской отчётности организации впервые появился как дополнительный раздел «Движение денежных средств» к «Отчёту о финансовых результатах и их использовании» начиная с отчёта за девять месяцев 1995 г.

В этом отчёте представлялась информация исходя из характера поступления (от реализации товаров, работ, услуг, прочего имущества, внереализационных операций и из банка) и использования денежных средств (на приобретение товаров, оплату работ, услуг, труда, на выплату дивидендов, процентов, на финансовые вложения и пр.). Такое представление денежных средств в отчёте ещё разделялось на движение денежных средств по наличному (с применением контрольно-кассовой техники (ККТ) и бланков строгой отчётности (БСО)) и безналичному расчёту.

С тех пор в бухгалтерском законодательстве было несколько вариантов представления отчёта о движении денежных средств, но уже приказом Минфи-

на России от 12 ноября 1996 г. № 97 «О годовой бухгалтерской отчётности организаций» движение денежных средств было распределено на движение по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. При этом справочно отражалась информация о движении денежных средств по наличному расчёту с применением ККТ и с использованием БСО, а также о движении наличных денежных средств из кассы организации в банк и из банка в кассу организации.

Приказ Минфина России от 13 января 2000 г. № 4н «О формах бухгалтерской отчётности организаций» не внёс существенных изменений в форму отчёта о движении денежных средств и порядок его заполнения.

А вот приказ Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчётности организаций» кардинально изменил эту форму, что стало причиной многочисленных вопросов со стороны бухгалтеров организаций (кроме кредитных и страховых организаций, а также бюджетных учреждений), которым было вменено в обязанность включать отчёт о движении денежных средств в состав годовой отчётности.

Приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчётности организации» (с изменениями и дополнениями от 5 октября 2011 г., 17 августа, 4 декабря 2012 г.) внесены изменения в порядок и формы составления бухгалтерской отчётности, в том числе и в отчёт о движении денежных средств [4]. Поскольку указаний по заполнению новых форм финансовое ведомство не предлагает, появление ПБУ 23/2011 «Отчёт о движении денежных средств» стало актуальным и всеми ожидаемым событием.

Приказом Минфина России от 2 февраля 2011 г. № 11н впервые в российской практике учёта утверждено ПБУ 23/2011 [2], касающееся раскрытия информации о движении денежных средств. Целью разработки данного ПБУ является установление правил составления отчёта о движении денежных средств коммерческими организациями (за исключением кредитных организаций), являющимися юридическими лицами по законодательству РФ.

Однако при более тщательном изучении ПБУ 23/2011 стало очевидным, что его содержание не снимает всех вопросов о порядке заполнения отчёта о движении денежных средств, кроме того, рождает новые вопросы и предположения, а в условиях сближения стандартов российского бухгалтерского учёта и международных стандартов финансовой отчётности (МСФО) и перехода к новому качеству экономического развития экономики Российской Федерации на международном уровне Министерством Финансов РФ был издан приказ от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчётности ... на территории РФ» [6], обязывающий к применению на территории России МСФО 7 для тех предприятий и организаций, которые составляют консолидированную отчётность (кроме того, в связи с тем, что Россия вступила в состав Всемирной торговой организации и согласно действующим соглашениям обязана вести учёт по методологии МСФО). Так, в 2012 году на МСФО перешло около 30 % публичных компаний России, а с 2013 года консолидированные отчёты по МСФО станут юридически значимыми документами. Тем не менее, различия в учётных стандартах остаются.

Автором проведён сравнительный анализ законодательных актов, регламентирующих порядок раскрытия информации о движении денежных средств и применяемых в РФ по основным показателям (см. табл. 1).

Таблица 1

Отличительные особенности законодательных актов РФ, устанавливающих правила составления отчёта о движении денежных средств

№ п/п	Сравнительные характеристики	Характеристика показателя		
		Приказ № 66н	ПБУ 23/2011	МСФО (IAS) 7
1.	Сфера действия	Организации за исключением кредитных организаций, государственных (муниципальных) учреждений	Коммерческие организации кроме кредитных организаций	Нет ограничений (все предприятия)
2.	Объект	Денежные средства (ДС)	ДС и денежные эквиваленты — денежные потоки	ДС и эквиваленты денежных средств
3.	Эквиваленты денежных средств	Понятие отсутствует	Высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму ДС и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости (пункт 5)	Краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в заранее известные суммы ДС и подверженные незначительному риску изменения их стоимости (пункт 6)
4.	Денежные потоки (ДП), не являющиеся движением денежных средств и денежных эквивалентов (ДЭ)	Не определено	а) Платежи ДС, связанные с инвестированием их в ДЭ; б) Поступления ДС от погашения ДЭ (за исключением начисленных процентов); в) Валютно-обменные операции (за исключением потерь или выгод от операции); г) Обмен одних ДЭ на другие (за исключением потерь или выгод от операции); д) Иные аналогичные платежи организации и поступления в организацию, изменяющие состав ДС или ДЭ, но не изменяющие их общую сумму, в том числе получение наличных со счёта в банке, перечисление ДС с одного счёта организации на другой счёт этой же организации	Движение денежных средств не включает обороты между статьями денежных средств или эквивалентов денежных средств, потому что эти компоненты являются частью управления денежными средствами предприятия, а не частью его операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. Управление ДС включает инвестирование излишка ДС в приобретение эквивалентов ДС

Кроме того, можно выделить следующие критериальные признаки сравнения нормативных актов:

1) *Денежные потоки от текущей (операционной деятельности)*. В российском стандарте платежи налога на прибыль организаций однозначно отнесены к текущей деятельности, при этом в международном стандарте указано, что денежные выплаты или возвраты налога на прибыль относятся к текущей

деятельности, если «они не могут быть непосредственно соотнесены с финансовой или инвестиционной деятельностью». Согласно ПБУ 23/2011 к данным потокам относят в том числе такие, которые не конкретизированы в МСФО 7: уплата процентов по долговым обязательствам, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов в соответствии с ПБУ 15/2008; поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков); ДП по финансовым вложениям, приобретаемым с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение 3 мес.). При этом в МСФО 7 указаны такие, которых нет в российском стандарте: денежные поступления и выплаты страховой компании по страховым премиям, требованиям, аннуитетам и прочим страховым вознаграждениям и денежные поступления и выплаты по договорам, заключённым в коммерческих или торговых целях. В форме документа «Отчёт о движении денежных средств» согласно приказу № 66н данные денежные потоки от текущей деятельности заносятся по строкам «Прочие поступления» и «Прочие платежи».

2) *Денежные потоки от инвестиционной деятельности.* В международном стандарте применена соответствующая терминология для мирового уровня, например, денежные выплаты по фьючерсным контрактам, форвардным контрактам, опционам и договорам «своп», а в российском же стандарте применена терминология соответствующая национальным рынкам (например, платежи в связи с приобретением долговых ценных бумаг).

3) *Денежные потоки от финансовой деятельности.* Отличительными потоками являются указанные в международном стандарте конкретизированные «денежные выплаты арендатора для уменьшения непогашенной задолженности по финансовой аренде», остальные денежные потоки соответствуют российскому стандарту (с учётом применения различной терминологии).

4) *Отражение движения денежных средств на нетто-основе (свернуто).* Согласно ПБУ 23/2011 однозначно определено, что они отражаются в отчёте о движении денежных средств свёрнуто в случаях, когда они характеризуют не столько деятельность организации, сколько деятельность её контрагентов, и (или) когда поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим. В МСФО 7 данный факт носит вариативный характер: денежные поступления и выплаты от имени клиентов, когда движение ДС отражает деятельность клиента, а не деятельность предприятия, (или) денежные поступления и выплаты по статьям, характеризующимся быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками погашения «могут представляться в отчётах на нетто-основе».

5) *Движение денежных средств в иностранной валюте.* В форме документа согласно приказу № 66н данное условие не определено, в российском и международных стандартах показатели совпадают: «величина денежных потоков в иностранной валюте пересчитывается в рубли по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ на дату осуществления или поступления платежа» (ПБУ 23/2011), «Движение денежных средств, возникающее в результате операций в иностранной валюте, должно отражаться в функциональной валюте предприятия путём применения к сумме

в иностранной валюте обменного курса между функциональной и иностранной валютами *на дату движения денежных средств* (МСФО 7).

6) *Отражение в отчёте денежных потоков по выплате процентов по долговым обязательствам.* В форме документа согласно приказу № 66н отражаются в составе текущей деятельности без оговорок, согласно ПБУ 23/2011 — в составе текущей деятельности, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов, при этом в МСФО 7 денежных потоков по выплате процентов по долговым обязательствам должны классифицироваться последовательно из периода в период как движение ДС от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

7) *Отражение денежных потоков для группы взаимосвязанных компаний.* В форме документа согласно приказу № 66н не предусмотрено, в стандартах указано, что данные денежные потоки отражаются отдельно от аналогичных денежных потоков между организацией и другими лицами.

8) *Способы составления отчёта.* В российских документах: приказ № 66н и ПБУ 23/2011, предусмотрен только прямой метод составления отчёта, в международной — прямой (из учётных записей предприятия или путём корректировки выручки, себестоимости и т. д.) и косвенный.

9) *Отражение в отчёте неденежных статей.* В ПБУ 23/2011 упоминание о неденежных операциях в Положении отсутствует, согласно приказу № 66н в «Отчёт о движении денежных средств» данный факт также не предусмотрен формой. Согласно МСФО 7 «инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования ДС или эквивалентов ДС, должны исключаться из отчета о движении ДС».

По итогам проведённого анализа можно сказать, что целью ПБУ 23/2011 является не пояснение порядка заполнения отчёта о движении денежных средств, а создание в российской системе бухгалтерского учёта документа, аналогичного международным стандартам финансовой отчётности. Требования ПБУ 23/2011 к составлению отчёта о движении денежных средств не всегда предусмотрены формой отчёта (например, возможность отражения денежных потоков свёрнуто), а форма отчёта не учитывает всех требований ПБУ 23/2011 (например, платежи по налогу на прибыль могут быть отражены как в текущей, так и в инвестиционной и финансовой деятельности, а не только в текущей, как это предусмотрено формой отчёта, утвержденной приказом № 66н).

Таким образом, отметим, что при применении ПБУ 23/2011 много вопросов остаётся на профессиональное суждение бухгалтера, однако не следует забывать о том, что бухгалтерская отчётность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах её деятельности и изменениях в её финансовом положении [3], быть прозрачной и понятной пользователю.

Литература

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчёт о движении денежных средств» (в ред. МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11, утвержденный приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н), утвержденный приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н.
2. Положение по бухгалтерскому учёту «Отчёт о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011), утвержденное приказом Минфина РФ от 02.02.2011 № 11н.
3. Положение по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.07.99 № 43н.
4. Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
5. Грищенко Ю. И. Организация и управление денежными потоками от финансовой деятельности компании // Справочник экономиста. 2008. № 12. С. 174–175.
6. Щербачёва Е. Н. ПБУ 23/2011 «Отчёт о движении денежных средств» — новый документ в «семье» ПБУ // Финансовые и бухгалтерские консультации (электронный журнал) № 6 – 2011.

Об авторе

Гильмиярова Мария Рафиковна — ассистент кафедры «Бухгалтерский учёт и аудит» ФГБОУ ВПО «ПсковГУ».
E-mail: buh-gmr@yandex.ru

M. R. Gilmiyarova

**COMPARATIVE ANALYSIS AND EVOLUTION
OF THE LEGISLATIVE ACTS OF THE RUSSIAN FEDERATION ABOUT
THE DISCLOSURE OF CASH FLOW INFORMATION**

A comparative analysis of the Accounting Regulation 23/2011 and the International Financial Reporting Standard 7 with the latest changes in the documents is carried out.

Keywords: cash flows, the Accounting Regulation, statement of cash flows, the international standards.