

УДК 657.36

Т. В. Булычева, Т. В. Завьялова

АНОО ВО ЦС РФ «Российский университет кооперации» Саранский кооперативный институт (филиал), Саранск, e-mail: m-tatyana@list.ru

СБЛИЖЕНИЕ МЕТОДИКИ ПОДГОТОВКИ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПО РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Ключевые слова: отчет о движении денежных средств; российские стандарты бухгалтерского учета; международные стандарты финансовой отчетности; денежные потоки; операционная деятельность; инвестиционная деятельность; финансовая деятельность.

Отчету о движении денежных средств в международных и российских стандартах учета посвящены отдельные стандарты: МСФО (IAS) 7 и ПБУ 23/2011. Чтобы сократить количество трансформационных корректировок при подготовке отчетности, надо сблизить методику подготовки Отчета о движении денежных средств. Авторы исследуют методику подготовки Отчета о движении денежных средств по российским и международным стандартам финансовой отчетности, рассматривают три шага, которые позволяют значительно упростить трансформационные корректировки при подготовке МСФО-отчета о движении денежных средств. Вывод, к которому приходят авторы, следующий: очевидно, что полной идентичности показателей Отчета о движении денежных средств, сформированных для целей РСБУ и МСФО, добиться невозможно: наблюдаются неустраняемые расхождения, как в терминологии, так и в квалификации отдельных хозяйственных операций. Но часть работы упростить можно.

T. V. Bulychева, T. V. Zavyalova

Saransk Cooperative Institute (branch) of the Russian University of Cooperation, Saransk, e-mail: m-tatyana@list.ru

APPROXIMATION OF THE METHODOLOGY OF PREPARATION OF THE CASH FLOW REPORT ACCORDING TO RUSSIAN ACCOUNTING STANDARDS AND INTERNATIONAL FINANCIAL STANDARDS

Keywords: cash flow statement; Russian accounting standards; international financial reporting standards; cash flows; operating activities; investment activities; financial activities.

The statement of cash flows in international and Russian accounting standards is devoted to separate standards: IAS 7 and RAS 23/2011. To reduce the number of transformational adjustments in the preparation of financial statements, it is necessary to bring together the methodology for preparing the Cash Flow Statement. The authors study the methodology for preparing the Cash Flow Statement according to Russian and international financial reporting standards, consider three steps that can significantly simplify the transformational adjustments in preparing the IFRS cash flow statement. The conclusion reached by the authors is the following: it is obvious that it is impossible to achieve complete identity of the indicators of the Cash Flow Statement generated for the purposes of RAS and IFRS: there are unrecoverable discrepancies both in terminology and in the qualification of individual business transactions. But part of the work can be simplified.

Отчет о движении денежных средств показывает способность компании генерировать денежные средства и дает информацию пользователям для оценки того, насколько эффективен ее финансовый менеджмент:

- увеличила ли компания свои продажи и получила ли денежные средства от операционной деятельности;

- продает ли часть своей собственности и генерирует ли денежные средства путем инвестиционной деятельности;

- взяла ли новые кредиты и получила ли денежные средства от финансовой деятельности?

Понимать, где были получены и как потрачены денежные средства, инвесторам так же важно, как и оценивать коэффициенты ликвидности, рентабельности, EBITDA, EVA и другие показатели [2].

Однако для учетных работников формирование Отчета о движении денежных средств – дополнительные затраты времени и сил, которых всегда не хватает.

Есть три шага, которые позволяют значительно упростить трансформационные корректировки при подготовке МСФО-отчета о движении денежных средств.

Первый шаг на пути сближения МСФО – и РСБУ-данных этого отчета – выбираем прямой метод подготовки Отчета о движении денежных средств для целей МСФО. МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» предлагает два метода формирования Отчета о движении денежных средств: прямой как предпочтительный и косвенный как допустимый применительно к разделу движения денежных средств по операционной деятельности. Одноименное ПБУ 23/2011, утвержденное приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н, предусматривает только прямой метод [1].

Таким образом, для Отчета о движении денежных средств по МСФО выбирается исключительно кассовый метод представления данных, несмотря на то, что он более трудоемкий, чем косвенный метод [4]. Такой вывод основан на результатах ежегодного исследования компании «Деллойт»: «При подготовке МСФО-отчетности за 2018 год 88 процентов российских компаний использовали косвенный метод».

Второй шаг – формируем для целей РСБУ профессиональное суждение, какие объекты учета из числа имеющихся у компании финансовых вложений признаются «эквивалентами денежных средств» по ПБУ 23/2011. Ключевое отличие от аналогичных норм МСФО (IAS) 7, которое может повлиять на процесс сближения вариантов Отчета о движении денежных средств в различных системах отчетности, в том, что ПБУ 23/2011 не содержит требования об их краткосрочности (п. 5 ПБУ 23/2011).

Теоретически возможна ситуация, когда к эквиваленту денежных средств по РСБУ можно отнести долгосрочные высоколиквидные финансовые вложения при условии, что уровень риска изменения их стоимости признается незначительным. Это абсолютно невозможно по МСФО (IAS) 7 (п. 6). Очевидно, что в практической деятельности долгосрочные финансовые вложения в силу своей долгосрочности всегда обладают значительным риском изменения стоимости

из-за неконтролируемых и непредвиденных внешних событий, возникающих в долгосрочной перспективе.

Следовательно, для сближения в учетной политике по РСБУ можно обоснованно ограничить понятие эквивалентов денежных средств до краткосрочных финансовых вложений. Разница в терминах заключается в том, что пункт 5 ПБУ 23/2011 использует понятие «финансовые вложения», а пункт 6 МСФО (IAS) 7 – «инвестиции». Но применительно к Отчету о движении денежных средств на практике эти термины признаются равнозначными.

Есть одно отличие, которое обязательно надо выявить и оценить на этом этапе: пункт 5 ПБУ 23/2011 «депозиты до востребования» относит к «эквивалентам денежных средств», а пункт 6 МСФО (IAS) 7 – к «денежным средствам». Это не влияет на показатели Отчета о движении денежных средств, но требует разных пояснений в пакетах МСФО и РСБУ-отчетности, раскрывающих, что отнесено в состав денежных средств, а что признано их эквивалентом.

Не нужно забывать и про особенности отражения банковских овердрафтов, которые по правилам МСФО (IAS) 7 признаются эквивалентами денежных средств, что влечет за собой возможность отражения в Отчете о движении денежных средств отрицательных остатков на начало и/или конец отчетного периода (п. 8). ПБУ 23/2011 такой ситуации не предполагает.

Третий шаг – исходя из фактов хозяйственной жизни компании за отчетный период, определяем виды оснований движения денежных средств, которые по правилам МСФО (IAS) 7 и ПБУ 23/2011 квалифицируются в разные разделы Отчета о движении денежных средств.

Отчет о движении денежных средств по РСБУ разделяет денежные потоки на потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций (п. 7 ПБУ 23/2011). Отчет о движении денежных средств по МСФО (IAS) 7 делится на потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. На практике компании придерживаются логики, что «текущие операции» в большинстве случаев совпадают с «операционной де-

тельность», а «инвестиционные и финансовые операции» – с «инвестиционной и финансовой деятельностью». Тем не менее, отличия есть, и они порождены следующими причинами:

1. Различные методологические подходы к определениям. Например, к понятиям «текущие операции» и «операционная деятельность» применяются правила:

- по МСФО (IAS) 7 – «все, что не инвестиционная или финансовая деятельность, – операционная деятельность»;

- по ПБУ 23/2011 – «операции, приносящие выручку, – это текущие операции» с дополнением, предполагающим их связь с формированием прибыли (убытка) от продаж. Правда, в тексте есть оговорка, что в том случае, когда денежный поток от операции нельзя однозначно отнести к одному из трех направлений, он отражается как текущий (п. 12).

2. ПБУ 23/2011 распространяет свое действие на более узкий круг организаций, чем МСФО (IAS) 7. Так, из сферы его действия прямо исключены кредитные организации (п. 1).

3. ПБУ 23/2011 содержит довольно большое по сравнению с МСФО (IAS) 7 количество конкретных примеров, в том числе содержащих внутренние противоречия. Например, положение определяет проценты, выплаченные по долговым обязательствам, как «текущие операции». Исключение: проценты, включаемые в стоимость инвестиционных активов. Этот пример противоречит выше представленному указанию на связь с формированием показателя прибыли или убытка от продаж, так как расходы по уплаченным процентам в отчете о финансовых результатах по РСБУ показываются после расчета данного показателя.

Наиболее часто встречающиеся на практике виды оснований движения денежных средств, которые надо держать на контроле, чтобы отследить различия показателей Отчета о движении денежных средств по РСБУ и МСФО:

- уплаченные либо полученные проценты;

- уплаченные либо полученные дивиденды;

- выплата авансов;

- лизинговые операции, аренда;

- денежные потоки, связанные с приобретением активов, которые планируется сдавать в аренду или лизинг с последующей продажей;

- платежи по налогу на прибыль.

Хотя ПБУ 23/2011 содержит жесткие правила квалификации таких операций, но сближение учетных политик двух систем учета в отдельных случаях возможно за счет более гибких условий МСФО (IAS) 7, при наличии соответствующей аргументации, конечно. Рассмотрим возможные варианты.

Требования РСБУ в отношении вышеуказанных операций такие:

- уплаченные проценты – это текущие или инвестиционные операции, если проценты относятся к долгосрочным финансовым вложениям или включены в стоимость актива (подп. «е» п. 9);

- полученные проценты – текущие операции, если они начислены по дебиторской задолженности покупателей и заказчиков либо по долговым финансовым вложениям, приобретенным для целей перепродажи. Если же проценты начисляются по долговым финансовым вложениям, приобретенным не для целей перепродажи (для удержания), то – инвестиционные операции (п. 9–11);

- полученные дивиденды – инвестиционные операции (подп. «к» п. 10);

- уплаченные дивиденды – финансовые операции (подп. «в» п. 11);

- авансы, предоставленные другим лицам, – специального указания на квалификацию нет, вид операции определяется характером причины, в связи с которой произошло движение денежных средств;

- поступления от лизинговых операций и в рамках арендных обязательств – текущие операции (подп. «б» п. 9), а выплаты по таким основаниям отдельно не оговариваются. На практике считается, что платежи в рамках краткосрочных договоров – это текущие операции, в случае лизинга – финансовые операции;

- денежные потоки, связанные с приобретением активов, которые планируется сдавать в аренду или лизинг с последующей продажей – порядок отражения не конкретизирован, отражение по любому разделу Отчета о движении

денежных средств требует обоснования, следовательно, есть возможность сближить с подходом МСФО (IAS) 7. Например, можно сослаться на абзац 2 пункта 7 и пункт 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», которые позволяют использовать правила МСФО;

- платежи по налогу на прибыль включают в текущие операции, за исключением случаев, когда налог на прибыль организаций непосредственно связан с денежными потоками от инвестиционных или финансовых операций (подп. «д» п. 9).

Как можно сближить Отчет о движении денежных средств по МСФО и РСБУ:

- уплаченные проценты можно классифицировать как операционный денежный либо как финансовый денежный поток (п. 33 МСФО (IAS) 7). Иными словами, общее с РСБУ – текущие операции или операционная деятельность. При этом сохраняется необходимость отслеживать основания их признания в качестве инвестиционных операций в понимании ПБУ 23/2011, так как по этому основанию сближение невозможно;

- полученные проценты – операционная либо инвестиционная деятельность, для финансовых институтов – только операционная деятельность (п. 31–36 МСФО (IAS) 7). Возможность сближения с РСБУ имеется, главное – обосновать, почему в определенных случаях эти проценты включаются в операционную деятельность, а в других случаях – в инвестиционную;

- полученные дивиденды – операционный или инвестиционный денежный поток (п. 33 МСФО (IAS) 7). Общее с РСБУ – инвестиционные операции или инвестиционная деятельность;

- уплаченные дивиденды – операционный либо финансовый денежный поток (п. 34 МСФО (IAS) 7). Иначе говоря, общее с РСБУ – финансовые операции или финансовая деятельность;

- авансы, предоставленные другим лицам, – инвестиционная деятельность, за исключением финансовых институтов, для которых это – операционная деятельность (п. 16 МСФО (IAS) 7). Иначе говоря, по этому основанию сближить системы учета трудно;

- денежные поступления от аренды признаются денежными потоками от операционной деятельности, выплаты по финансовой аренде – финансовой деятельностью (п. 14 МСФО (IAS) 7). Иными словами, основания для сближения с РСБУ есть при наличии обоснований применяемых квалификаций;

- денежные потоки, связанные с приобретением активов, которые планируется сдавать в аренду или лизинг с последующей продажей – операционная деятельность (п. 14 МСФО (IAS) 7);

- платежи по налогу на прибыль преимущественно относятся к операционной деятельности (п. 14f МСФО (IAS) 7), но в определенных случаях допускается их квалификация в составе инвестиционной или финансовой деятельности. Это практически полное соответствие РСБУ, поэтому сложностей со сближением быть не должно.

Отдельный вопрос, требующий внимания: отражение денежных потоков за отчетный период на нетто-основе, включая особенности свернутого отражения НДС [4]. В соответствии с пунктом 16 ПБУ 23/2011 денежные потоки отражаются свернуто, если они характеризуют в первую очередь деятельность ее контрагентов, и/или когда поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам. Это соответствует пункту 22 МСФО (IAS) 7. Хотя примеры таких денежных потоков в этих документах отличаются, на практике принято считать: что можно показать свернуто в Отчете о движении денежных средств по РСБУ, можно показать как «нетто-поток» в Отчете о движении денежных средств по МСФО, и наоборот.

Об особенностях отражения НДС в Отчете о движении денежных средств по РСБУ 30 июня 2011 года была выпущена рекомендация Комитета по рекомендациям № Р-20/2011 КпР «Свернутое представление НДС в отчете о движении денежных средств», где представлен конкретный пример расчета и свернутого отражения. При этом надо иметь в виду, что на практике при подготовке Отчета о движении денежных средств по РСБУ требование свернутого отражения НДС часто игнорируется из-за существенных затрат на такое представление в МСФО. Комитет по раз-

яснениям МСФО в августе 2005 года рассмотрел вопрос представления НДС и пришел к выводу, что возможно любое представление, но необходимо раскрыть выбранный подход.

Итак, очевидно, что полной идентичности показателей Отчета о движении

денежных средств, сформированных для целей РСБУ и МСФО, добиться невозможно: наблюдаются неустраняемые расхождения, как в терминологии, так и в квалификации отдельных хозяйственных операций. Но часть работы упростить можно.

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) (утв. приказом Минфина РФ от 2 февраля 2011 г. N 11н) Система ГАРАНТ: <http://base.garant.ru/12184342/#ixzz6Gq1tw3NZ> (дата обращения: 16.08.2020).
2. Булычева Т.В. Проблемы трансформации финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами // Микроэкономика. 2014. № 2. С. 6-10.
3. Елисеева О.В., Бушева А.Ю. Значение финансовой отчетности при оценке бизнеса предприятия // Материалы Междунар. заоч. науч.-практ. конф., посвященной 40-летию Саранского кооперативного института (филиала) Российского университета кооперации. Саранск, 2016. С. 239-242.
4. Завьялова Т.В., Булычева Т.В. Методологический подход к формированию отчета о прибылях и убытках в международной практике // Реформирование образовательной среды материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 185-летию потребительской кооперации России. Саранский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации. 2016. С. 298-303.