

УДК 657

**ИНФОРМАЦИОННАЯ ФУНКЦИЯ  
«ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ»  
И ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ЕГО ПОКАЗАТЕЛЕЙ**

**А.В. Яцюк, В.В. Остапова**

Новосибирский государственный университет  
экономики и управления «НИНХ»  
E-mail: v.v.ostapova@edu.nsuem.ru

В статье раскрывается информационная ценность Отчета о движении денежных средств, обосновывается возможность и целесообразность применения алгоритма формирования свернутого денежного потока по налогу на добавленную стоимость в Отчете о движении денежных средств.

*Ключевые слова:* бухгалтерская (финансовая) отчетность, информация, отчет о движении денежных средств, показатели отчетности, свернутый денежный поток.

**INFORMATION FUNCTION «CASH FLOW STATEMENT»  
AND THE PROBLEM OF THE FORMATION OF ITS INDICATORS**

**A.V. Yatsuk, V.V. Ostapova**

Novosibirsk State University of Economics and Management  
E-mail: v.v.ostapova@edu.nsuem.ru

The information value of report «Cash flow statement» is disclosed in the article, the possibility and expediency of applying the algorithm of forming folded cash flow on value-added tax in the «Cash flow statement» are substantiated.

*Keywords:* accounting (financial) statements, information, cash flow statement, reporting indicators, folded cash flow.

Появление новых и корректировки действующих нормативных актов порой вносят существенные изменения в организацию и ведение бухгалтерского учета, а также в порядок формирования показателей бухгалтерской отчетности [1, 3]. В полной мере это относится к приказу Минфина РФ от 22.02.2011 № 11н, утвердившему ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств».

Отчет о движении денежных средств как форма российской бухгалтерской отчетности появился сравнительно недавно в отличие от традиционно применяемых форм (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках (отчет о финансовых результатах в современной терминологии)). Да и в состав отчетности западных компаний он стал включаться в конце 70-х гг, сразу заняв важное место в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Раскрывая информацию об источниках поступления и направлении расходования денежных потоков компании, этот отчет дополняет информацию, содержащуюся в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах, что дает возможность заинтересованным пользователям отчетности оценить изменения в чистых активах компании, понять ее финансовую структуру, способность с учетом меняющихся внешних и внутренних факторов регулировать временные и объемные характеристики денежных потоков [2].

Включение отчета о движении денежных средств в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности позволяет определить изменения, произошедшие в активах, обязательствах и капитале в течение отчетного периода и их воздействие на чистые ликвидные средства. Кроме того, анализ данных, содержащихся в отчете, позволяет ответить на вопросы, почему прибыльная компания не имеет достаточного объема денежных средств, или в чем причина несоответствия чистой прибыли и чистого денежного потока. Такая информация полезна и как база для оценки способности компании управлять денежными потоками и использовать их в том числе на непредвиденные цели и неожиданно возникшие потребности, обусловленные, например, падением спроса на производимую продукцию.

С момента введения в российскую учетную практику первой формы отчета о движении денежных средств прошло около 20 лет. За эти годы форма из части отчета о финансовых результатах трансформировалась в самостоятельную форму, приближенную к западным стандартам отчета о движении денежных средств (МСФО 7), включающую в себя классификацию денежных поступлений и выплат по трем категориям: денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций.

С принятием ПБУ 23/2011 появились специальные правила для составления отчета о движении денежных средств. Теперь отчет формируется в соответствии с этим стандартом, который внес существенные изменения и дополнения в порядок формирования отчетных показателей. Одним из таких нововведений является формирование свернутых денежных потоков.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» предусмотрено общее правило, согласно которому «показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности, и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности» [1]. Данное правило применительно к денежным потокам нашло отражение и в ПБУ 23/2011 (п. 15), согласно которому «каждый существенный вид поступлений в организацию денежных средств и (или) денежных эквивалентов отражается в отчете о движении денежных средств отдельно от платежей организации, если иное не установлено данным Положением» [4].

Вместе с тем ПБУ 4/99 допускает отражение в отчетности свернутых показателей. «Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчетах о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности» [1].

Однако ПБУ 23/2011 (п. 16) предусмотрены иные, совершенно конкретные случаи отражения в Отчете о движении денежных средств свернутых показателей (см. таблицу). Речь идет о транзитных операциях и массовых потоках [5].

**Группировка денежных потоков, отражаемых свернуто  
в Отчете о движении денежных средств**

Группы денежных потоков	Виды денежных потоков
Транзитные операции – денежные потоки, характеризующие не столько деятельность организации, сколько деятельность ее контрагентов, и (или) поступления от одних лиц, обусловившие соответствующие выплаты другим лицам	<p>Денежные потоки комиссионера или агента в связи с осуществлением ими комиссионных или агентских услуг (за исключением платы за сами услуги).</p> <p>Косвенные налоги в составе поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему РФ или возмещение из нее.</p> <p>Поступления от контрагента в счет возмещения коммунальных платежей и осуществление этих платежей в арендных и иных аналогичных отношениях.</p> <p>Оплата транспортировки грузов с получением эквивалентной компенсации от контрагента</p>
Массовые потоки – денежные потоки, отличающиеся быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками возврата	<p>Взаимно обусловленные платежи и поступления по расчетам с использованием банковских карт.</p> <p>Покупка и перепродажа финансовых вложений.</p> <p>Осуществление краткосрочных (как правило, до трех месяцев) финансовых вложений за счет заемных средств</p>

Формирование свернутого денежного потока в Отчете о движении денежных средств по большинству транзитных и массовых операций не является сложным.

Транзитные операции (получение комиссионером или агентом средств и перечисление их собственнику товаров, производителю работ или услуг; получение платежей от контрагентов в счет возмещения коммунальных услуг; получение компенсаций в связи с транспортировкой груза), а также массовые потоки (взаимно обусловленные платежи и поступления по расчетам с использованием банковских карт; покупка и перепродажа финансовых вложений и осуществление краткосрочных финансовых вложений за счет заемных средств) отражаются в бухгалтерском учете либо на разных счетах расчетов, либо на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в разрезе субсчетов.

Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете транзитных операций, связанных с потоками денежных средств у комиссионера, и формирование на основе учетных данных свернутых показателей в Отчете о движении денежных средств на примере.

Согласно договору комиссии на продажу товаров комиссионером товары должны быть проданы за 236 тыс. руб., включая НДС. Комиссионер участвует в расчетах. Сумма комиссионного вознаграждения составляет 23,6 тыс. руб., включая НДС. Комиссионером товар полностью продан.

В бухгалтерском учете комиссионера данные хозяйственные операции, в том числе транзитные, будут отражены следующими проводками.

Д62 К76 «Комитент» – 236 тыс. руб. – отражена задолженность покупателя по оплате товаров перед комитентом;

Д51 К62 – 236 тыс. руб. – отражено поступление денежных средств на расчетный счет комиссионера от покупателя за проданный товар, включая комиссионное вознаграждение;

Д76 «Комитент» К51 – 212,4 тыс. руб. – перечислены денежные средства комитенту за вычетом комиссионного вознаграждения;

Д76 «Комитент» К90 – 23,6 тыс. руб. – начислено комиссионное вознаграждение, причитающееся комиссионеру.

Вместо счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» возможно использование субсчета «Расчеты с покупателем» к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В этом случае показатели свернутого денежного потока формируются на основании информации об оборотах по счетам денежных средств, в данном примере по счету 51 «Расчетный счет», в корреспонденции со счетами расчетов в разрезе счетов или субсчетов и аналитических счетов к ним, отражающих содержание операции и соответствующего контрагента. Данное требование легко реализуется в любом программном продукте в рамках разработки рабочего плана счетов и организации аналитического учета.

Вместе с тем следует отметить, что к транзитным операциям относятся только платежи, связанные с получением комиссионером или агентом средств и перечислением их собственнику товаров, производителю работ (услуг), за исключением вознаграждения за оказанные услуги, которое и найдет отражение в Отчете о движении денежных средств по строке «Поступления от арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей». В рассматриваемом примере у комиссионера транзитной операцией является сумма 212,4 тыс. руб., а в Отчете о движении денежных средств найдет отражение только сумма 23,6 тыс. руб.

Относительно порядка отражения в бухгалтерском учете массовых операций, связанных с платежами и поступлениями по расчетам с использованием банковских карт, и формирование свернутых показателей в Отчете о движении денежных средств следует отметить следующее.

Возможны два варианта расчетов между организацией-продавцом и кредитной организацией.

При первом, наиболее распространенном варианте кредитная организация перечисляет на расчетный счет организации-продавца сумму денежных средств по всем операциям, связанным с продажей товара за день, за вычетом комиссионного вознаграждения.

Например, согласно договору эквайринга на расчетный счет торговой организации зачисляется сумма выручки за вычетом комиссионного вознаграждения в размере 1 % от суммы выручки. За день продано товаров с оплатой банковской картой на 12 тыс. руб.

В бухгалтерском учете торговой организации будут отражены следующие проводки.

Д57 К90.1 – 12 тыс. руб. – отражена выручка от продажи продукции, включая НДС, при использовании в расчетах банковских карт;

Д90.3 К68.НДС – 1,83 тыс. руб. – отражена сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет;

Д91.2 К57 – 0,12 тыс. руб. – отражено комиссионное вознаграждение банку согласно договору эквайринга;

Д51 К57 – 11,88 тыс. руб. – зачислена на расчетный счет от кредитной организации выручка за вычетом комиссионного вознаграждения.

В рассмотренном примере на расчетный счет поступила уже «свернутая» сумма взаимно обусловленных платежей и поступлений по расчетам с использованием банковских карт.

Для понимания смысла отражения массовых операций в Отчете о движении денежных средств представим, что данные операции НДС не облагаются. Тогда по строке «Поступления от продажи продукции, товаров, работ и услуг» будет показана сумма 11,88 тыс. руб., т.е. дебетовый оборот по счету 51 «Расчетный счет» в корреспонденции со счетом 57 «Переводы в пути».

При втором варианте на расчетный счет зачисляется вся выручка торговой организации за день и одновременно списывается с расчетного счета сумма комиссионного вознаграждения.

В этом случае «свернутые» показатели Отчета о движении средств будут определяться путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 51 «Расчетный счет» по данным операциям.

Наибольшую сложность с точки зрения формирования свернутых денежных потоков представляют отражаемые на счетах денежных средств косвенные налоги в составе поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему РФ или возмещение из нее. Основным косвенным налогом является налог на добавленную стоимость (НДС).

В целях формирования свернутых показателей по НДС в Отчете о движении денежных средств вначале необходимо сравнить дебетовый и кредитовый обороты по счетам денежных средств, на которых отражаются выручка и платежи за сырье, материалы, работы и услуги и которые корреспондируют соответственно со счетами расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками.

Если обороты Дт 51 и др. Кт 62 больше оборотов Дт 60 Кт 51 и др., то в этом случае, согласно смыслу пп. «б» п. 16 ПБУ 23/2011, по мнению экспертов и нашему мнению, в Отчете о движении денежных средств показывается разница между суммой НДС, полученной от покупателей и заказчиков, и суммой НДС, уплаченной поставщикам и подрядчикам, а также суммой НДС, перечисленной в бюджет. Вопрос в том, какие суммы и по каким строкам Отчета о движении денежных средств будут отражены при свернутом отражении НДС.

По мнению экспертов, результат алгебраической суммы, равный сумме поступлений от покупателей и заказчиков, включая НДС, уменьшенной на сумму НДС, уплаченную поставщикам и подрядчикам, и на сумму НДС, фактически перечисленную в бюджет в отчетном периоде, должен быть отражен в Отчете о движении денежных средств по строке «Поступления от продажи продукции, товаров, работ и услуг».

Несмотря на то, что в основе формирования показателей Отчета о финансовых результатах заложен принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни, а Отчет о движении денежных средств формируется кассовым методом, показатели этих двух важнейших форм годовой бухгалтерской отчетности должны быть сопоставимы. На наш взгляд, в целях обеспечения взаимоувязки данных Отчета о движении денежных средств и Отчета о финансовых результатах, в котором выручка отражается за вычетом НДС, целесообразно сумму поступлений от покупателей и заказчиков

отражать в Отчете о движении денежных средств по строке «Поступления от продажи продукции, товаров, работ и услуг» без НДС. А сумму НДС из состава поступлений от покупателей и заказчиков, уменьшенную на сумму НДС, уплаченную поставщикам и подрядчикам, и на сумму НДС, фактически перечисленного в бюджет в отчетном периоде, отражать в Отчете о движении денежных средств по строке «Прочие поступления».

Сумма платежей поставщикам и подрядчикам должна отражаться в Отчете о движении денежных средств также без НДС по строке «Платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги».

Сумма НДС, перечисленная в бюджет в отчетном периоде, в Отчете о движении денежных средств обособленно не отражается, так как она будет учтена при свертывании денежных потоков по НДС.

*Пример 1.* Сумма поступлений от покупателей составила за отчетный период 1180 тыс. руб., в том числе НДС 180 тыс. руб.; поставщикам уплачено 590 тыс. руб., в том числе 90 тыс. руб. НДС; перечислено в бюджет НДС – 50 тыс. руб.

По приведенным данным в текущем учете будут составлены следующие бухгалтерские записи:

Д62 К90.1 – 1180 тыс. руб. – отражена выручка от продажи продукции, включая НДС;

Д90.3 К68.НДС – 180 тыс. руб. – отражена сумма НДС, предъявленная покупателю;

Д51 К62 – 1 180 тыс. руб. – получены денежные средства на расчетный счет от покупателей;

Д10 К60 – 500 тыс. руб. – отражена договорная стоимость поступивших от поставщиков материалов без НДС;

Д19 К60 – 90 тыс. руб. – отражена сумма НДС по поступившим материалам;

Д68.НДС К19 – 90 тыс. руб. – принята к налоговому вычету сумма входного НДС;

Д60 К51 – 590 тыс. руб. – перечислено поставщикам за материалы с расчетного счета;

Д68.НДС К51 – 50 тыс. руб. – перечислена сумма НДС в бюджет.

Из исходных данных видно, что сумма поступлений от покупателей больше суммы платежей поставщикам.

По нашему мнению, в Отчете о движении денежных средств будут отражены следующие показатели:

– по строке «Поступления от продажи продукции, товаров, работ и услуг» 1000 тыс. руб. (1180 тыс. руб. – 180 тыс. руб.);

– по строке «Прочие поступления» 40 тыс. руб. (180 тыс. руб. – 90 тыс. руб. – 50 тыс. руб.);

– по строке «Платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги» 500 тыс. руб.

Формирование показателя по строке «Прочие поступления» исходя из условий примера, когда оплата покупателями и платежи поставщикам произведены в полном объеме, осуществляется на основании информации об оборотах по счету 68.НДС, а именно от сумм, учтенных по кредиту счета К68.НДС, вычитаются суммы, учтенные по дебету счета 68.НДС.

Однако на практике такой вариант встречается крайне редко, так как платежи производятся не в периоде совершения фактов хозяйственной жизни, связанных с продажей продукции (работ, услуг) или поступлением товарно-материальных ценностей. В связи с этим возникает необходимость в определении расчетным путем сумм НДС в составе платежей поставщикам и поступлений от покупателей для формирования свернутого денежного потока по НДС. Рассчитанные суммы могут использоваться внесистемно для формирования показателя по строке «Прочие поступления». Вместе с тем, в программном продукте может быть заложен алгоритм формирования такого показателя и отражения его в системе счетов бухгалтерского учета, например, в составе поступлений от покупателей сумма НДС, определенная расчетным путем, отражается корреспонденцией Дт 62 Кт 62.НДС, а в составе платежей поставщикам – корреспонденцией Дт 60.НДС Кт 60. Тогда по строке «Прочие поступления» показатель будет рассчитываться на основании информации об оборотах по счетам 62.НДС, 60.НДС и 68.НДС, а именно от сумм, учтенных по кредиту счета К62.НДС, вычитаются суммы, учтенные по дебету счета 60.НДС и 68.НДС.

В составе поступлений и платежей суммы НДС имеют место также при осуществлении предоплаты и перечислении авансов. В этом случае суммы НДС целесообразно отражать на отдельном субсчете к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». По строке «Прочие поступления» показатель будет рассчитываться следующим образом: от сумм, учтенных по дебету счета К76.НДС, вычитаются суммы, учтенные по кредиту счета 76.НДС и 68.НДС.

Если сумма платежей поставщикам и подрядчикам за отчетный период больше сумм поступлений от покупателей и заказчиков, т. е. обороты Дт 60 Кт 51 и др. больше оборотов Дт 51 и др. Кт 62 – данные суммы также отражаются в Отчете о движении денежных средств без НДС по строкам «Платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги» и «Поступления от продажи продукции, товаров, работ и услуг» соответственно. При этом если оплата покупателями и платежи поставщикам произведены в полном объеме, то для определения показателя по строке «Прочие платежи» из сумм, отраженных по Д68.НДС, необходимо вычесть суммы, отраженные по К68.НДС.

*Пример 2.* За отчетный период получено от покупателей 1180 тыс. руб., в том числе НДС 180 тыс. руб.; уплачено поставщикам 2360 тыс. руб., в том числе НДС 360 тыс. руб.; возмещение НДС из бюджета составило 180 тыс. руб.

По приведенным данным в текущем учете будут составлены следующие бухгалтерские записи:

Д62 К90.1 – 1180 тыс. руб. – отражена выручка от продажи продукции, включая НДС;

Д90.3 К68.НДС – 180 тыс. руб. – отражена сумма НДС, предъявленная покупателю;

Д51 К62 – 1180 тыс. руб. – получены денежные средства на расчетный счет от покупателей;

Д10 К60 – 2000 тыс. руб. – отражена договорная стоимость поступивших от поставщиков материалов без НДС;

Д19 К60 – 360 тыс. руб. – отражена сумма по поступившим материалам;  
 Д68.НДС К19 – 360 тыс. руб. – принята к налоговому вычету сумма входного НДС;

Д60 К51 – 2360 тыс. руб. – перечислено поставщикам за материалы с расчетного счета;

Д51 К68.2 – 180 тыс. руб. – зачислена на расчетный счет возмещенная из бюджета сумма НДС.

В Отчете о движении денежных средств будут отражены следующие показатели:

– по строке «Поступления от продажи продукции, товаров, работ и услуг» 1000 тыс. руб.;

– по строке «Платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги» 2000 тыс. руб.;

– по строке «Прочие платежи» исходя из условий примера будет стоять прочерк (360 тыс. руб. – 180 тыс. руб. – 180 тыс. руб.).

Если сумма НДС из бюджета будет возмещена в следующем отчетном периоде, тогда по строке «Прочие платежи» в соответствии с условиями примера будет отражено 180 тыс. руб. (360 тыс. руб. – 180 тыс. руб.).



Алгоритм формирования свернутого денежного потока по НДС в Отчете о движении денежных средств



Аналогично должен решаться вопрос о формировании показателей о свернутых денежных потоках при отражении сумм НДС в случаях частичной оплаты (платежей) или полученных (перечисленных) авансов и предоплаты.

Обобщив и систематизировав сказанное выше, можно предложить алгоритм формирования свернутого денежного потока по НДС в Отчете о движении денежных средств, представленный на рисунке.

Таким образом, при формировании показателей Отчета о движении денежных средств в соответствии с ПБУ 23/2011 организациям необходимо:

1. Организовать аналитический учет по счетам расчетов с покупателями и заказчиками и поставщиками и подрядчиками для разделения денежных потоков по текущей и инвестиционной деятельности.

2. Предусмотреть в учетной политике положение о том, что в составе «Прочих поступлений» и «Прочих платежей» по текущей и инвестиционной деятельности отражаются не только суммы налога на прибыль, но и других налогов, в том числе НДС.

3. Определить критерии отнесения операций к массовым.

4. Выделить счета и субсчета, обороты по которым в Отчете о движении денежных средств должны отражаться свернуто, разработать и предусмотреть в учетной политике алгоритм расчета и отражения в системе бухгалтерских счетов (или внесистемно) сумм НДС для формирования свернутых денежных потоков по данному налогу.

### Литература

1. Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99). [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н (ред. 08.11.2010 г.) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
2. *Краснова М.В.* Анализ денежных потоков в системе управления отношениями с клиентами // *Аудит и финансовый анализ.* 2009. № 4. С. 384–389.
3. О формах бухгалтерской отчетности организаций. [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н (ред. 06.04.2015 г.) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
4. Отчет о движении денежных средств (ПБУ 23/2011). [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 02.02.2011 г. № 11н // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
5. *Фомичева Л.П.* ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств // БУХ.1С. 2011. № 6. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/reporting/a2/323320.html>

### Bibliography

1. Buhgalterskaja otchetnost' organizacii (PBU 4/99). [Elektronnyj resurs]: prikaz Minfina RF ot 06.07.1999 g. № 43n (red. 08.11.2010 g.) // Dostup iz SPS «Konsul'tantPljus».
2. *Krasnova M.V.* Analiz denezhnyh potokov v sisteme upravlenija otnoshenijami s klientami // *Audit i finansovij analiz.* 2009. № 4. P. 384–389.
3. O formah buhgalterskoj otchetnosti organizacij. [Elektronnyj resurs]: prikaz Minfina RF ot 02.07.2010 g. № 66n (red. 06.04.2015 g.) // Dostup iz SPS «Konsul'tantPljus».
4. Otchet o dvizhenii denezhnyh sredstv (PBU 23/2011). [Elektronnyj resurs]: prikaz Minfina RF ot 02.02.2011 g. № 11n // Dostup iz SPS «Konsul'tantPljus».
5. *Fomicheva L.P.* PBU 23/2011 «Otchet o dvizhenii denezhnyh sredstv // BУH.1S. 2011. № 6. [Elektronnyj resurs]. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/reporting/a2/323320.html>