

МЕТОД УЧЕТА ДЕНЕЖНОГО ПОТОКА

А.Ф. Черненко^{1,2}, Т.Ю. Онокой³

¹ Южно-Уральский государственный университет, г. Челябинск

² Уральский государственный экономический университет, г. Екатеринбург

³ Центральный научно-исследовательский институт химии и механики, г. Москва

Приводится критическая оценка информативности регламентированной бухгалтерской отчетности. Рассмотрена возможность увеличения аналитического потенциала данных по движению денежных средств. Представлен авторский метод учета денежного потока, позволяющий усовершенствовать аналитические возможности учетных данных, реализовать преемственность их плановой и фактической структуры. Данный метод основан на учете многочисленных взаимосвязей и характеристик денежного потока, обеспечивающем формирование данных учета и отчетности с требуемых аналитических позиций, в повышении возможностей для экономического анализа и обеспечении управленческих потребностей в информации. Метод использует системное изменение аналитических свойств учетной информации. Проведен анализ и конкретизированы шаги по сближению регламентированной отчетности с нормами МСФО.

Ключевые слова: денежный поток, учетные данные, отчетная форма, преемственность, аналитический признак, аналитические свойства отчетности, мультипроектный метод, главный распорядитель бюджетных средств, МСФО.

Управленческие решения основаны на информации, важнейшим элементом которой является бухгалтерская финансовая отчетность, составленная в соответствии с регламентом российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ). Формы данной отчетности содержат различную информацию о состоянии объектов бухгалтерского учета, в том числе – информацию о движении денежных потоков, которая напрямую влияет на качество принимаемых управленческих решений.

Современные отчеты о движении денежных средств бывают двух видов:

1) предписанные нормативными правовыми актами. К сожалению, данный вид отчетности в большинстве случаев недостаточен для обоснования управленческих решений. Это обусловлено тем, что отчетность всегда агрегирует показатели, а экономический анализ, «по определению», должен использовать детализированные показатели;

2) регламентированные только локальными предписаниями. Данный вид отчетности решает обозначенную выше проблему, поскольку пользователь создает именно такую отчетность, которая удовлетворяет его внутренние информационные потребности для управления предприятием.

В настоящее время существуют следующие законодательно регламентированные формы отчетов о движении денежных средств различных хозяйствующих субъектов:

- форма по ОКУД 071004 [1, 2];
- отчет по движению денежных средств в соответствии с требованиями МСФО [3];
- форма по ОКУД 0409814 для кредитных учреждений [4];

– форма по ОКУД 0710004 для страховых компаний [5];

– формы по ОКУД 0503123 для бюджетных учреждений и 0503323 для консолидированной отчетности бюджетных учреждений [6–8].

Основной формой отчета по движению денежных средств для распорядителей финансов, организующих исполнение бюджета хозяйствующих субъектов, является отчетная форма 0503123. Объем выделенных средств на реализацию различных проектов требует строгой отчетности. Совокупность показателей регламентированных форм главных распорядителей бюджетных средств формирует сводные показатели отчетности федерального органа, непосредственно исполняющего государственную функцию по формированию бюджетной отчетности (управление Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации). Единый подход к формированию показателей отчетных форм главных распорядителей бюджетных средств обеспечивает прозрачность и сопоставимость консолидированной отчетности органов, организующих исполнение бюджета хозяйствующих субъектов.

Денежные потоки в регламентированном отчете 0503123 представлены в разрезе трех видов хозяйственных операций: текущих, финансовых и инвестиционных. Классификация трех разделов отчета 0503123, применяемая для отчетности главных распорядителей финансов региона, совпадает с классификацией разделов отчета 0710004, который обязателен для многих хозяйствующих субъектов. Наименование показателей (строк) внутри разделов в форме 0503123 и форме 0710004

различно, учитывая масштабы и специфику деятельности главных распорядителей бюджетных средств региона и хозяйствующих субъектов экономического сектора. Статьи разделов формы 0503123 представлены в разрезе кодов классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ). Его горизонтальная структура дифференцирует представление показателей на бюджетную деятельность и деятельность, приносящую доход. Это означает, что структура отчета 0503123 усложнена рядом названных нормативных условий, по сравнению, например, с одной из самых распространенных – формой 0710004.

Сближение регламентированной отчетности с нормами МСФО является задачей, требующей разработки новых подходов к формированию отчета по движению денежных средств. Совместить выполнение условий законодательного регламента, предъявляемого к отчету регионального уровня? и повышение информативности показателей возможно при условии изменений информационной основы отчета, улучшающей его аналитические возможности, в том числе – за счет конкретизации шагов получения его показателей. Составление отчетности по нормам МСФО предполагает отражение в учете фактов хозяйственной жизни в соответствии с решением, принятым на основе профессионального суждения. В свою очередь, профессиональное суждение призвано обеспечить наиболее достоверные показатели отчетности [9].

В статье [10] указывается на то, что отсутствие термина «профессиональное суждение бухгалтера» в российских нормативных актах, регламентирующих бухгалтерский учет, не случайно. Это объясняется тем, что применение профессионального суждения – это «скорее, подход к ведению учета и, главным образом, формированию финансовой отчетности, а не единовременная процедура, которая поддается жесткой регламентации» [10].

Решение об отражении факта хозяйственной жизни, принимаемое на основе профессионального суждения, основано на имеющейся в распоряжении сотрудника информации. Полнота, актуальность и достоверность «входящей» информации определяют качество принимаемых решений, а значит, и уровень ведения бухгалтерского учета в целом. Применяя профессиональное суждение как одну из основ формирования регламентированной отчетности в соответствии с МСФО, необходимо обеспечить качество информационной основы принятия решения. Учет денежных потоков главных распорядителей финансов региона не является исключением. Например, во внутреннем учете и рабочих формах целесообразно вести учет поступлений и перечислений денежных средств в разрезе проектов, финансируемых регионом, обеспечивая данными руководство хозяйствующего субъекта. Форма 0503123 не предусматривает классификацию денежных потоков в разрезе про-

ектов. Поступления представлены лишь в разрезе источников дохода без их дальнейшей детализации; расходная часть представлена основными статьями оттока средств.

Унифицированная «архитектура» формы 0503123 аналогична отчету 0710004. Она содержит классификацию денежных потоков по кодам КОСГУ, что возможно воспринять как попытку создания единого информационного пространства в рамках регламентированной отчетности. Совершенствование аналитических свойств регламентированного отчета должно быть произведено в направлении детализации показателей, установлении их очевидного соответствия данным внутреннего учета, поскольку в условиях регламентации формы изменить ее структуру невозможно. Такой подход к учету денежных потоков позволяет повысить аналитические характеристики данных, начиная с уровня хозяйственных операций до различного уровня отчетных форм, обеспечивает преимущество плановых показателей. Последнее позволяет прогнозировать показатели будущего периода.

В настоящее время денежный поток, связанный с планово-проектной структурой данных и затратной составляющей, несопоставим с данными учета других объектов учета. Отсутствие связи между денежным и затратным учетом снижает аналитическую ценность финансовой отчетности в целом. Регламентированная отчетность, формируемая с периодичностью один раз в год, содержит статьи учета денежных средств, не используемые в течении года в рабочих отчетных формах, создавая проблему сопоставимости учетных данных и внешней отчетности.

Таким образом, регламентированная форма представляет собой документ, не имеющий аналитической ценности для внутреннего использования. Формирование ее показателей часто является разовым мероприятием обработки годовых данных по учету денежных средств с целью своевременного представления внешней формы отчетности. Структурирование, устранение «обезличенности» входящего и исходящего денежного потока по принадлежности к источнику и статьям расходования, виду деятельности, выполняемым проектам, структурным подразделениям хозяйствующего субъекта и пр. является актуальной задачей, решение которой позволяет оперативно получать актуальную и детальную информацию о состоянии денежных потоков, обеспечивая эффективность управления хозяйствующим субъектом.

Поскольку контроль расходования бюджетных средств является областью государственного контроля; детализация и оперативный контроль денежного потока руководством хозяйствующего субъекта является актуальной задачей, которая призвана эффективно обеспечить этот контроль.

Сущность предлагаемого метода состоит в учете многочисленных взаимосвязей и характери-

стик денежного потока, обеспечивающем формирование данных учета и отчетности с требуемых аналитических позиций, в повышении возможностей для экономического анализа и обеспечении управленческих потребностей в информации. Метод использует системное изменение аналитических свойств учетной информации.

Совершенствование возможностей анализа учетных данных, начиная с уровня хозяйственных операций, их идентификации по отношению к показателям регламентированной формы, позволяет создать единую информационную основу для удовлетворения внутренних потребностей в информации и обеспечить детализацию и сопоставимость внешних отчетов.

В основе метода, названного авторами мультипроектным, лежит его понимание как способа учета денежного потока, позволяющего идентифицировать и отражать денежные потоки предприятия с позиций аналитических требований к информации системы управления. Метод использует системное изменение аналитических свойств учетной информации и содержит приведенную ниже последовательность действий.

1. Разработка классификации хозяйственных операций и содержания признаков хозяйственных операций, используемых для анализа.

2. Формирование структуры показателей движения денежных средств, отражающей экономическое значение операций.

3. Установление соответствия хозяйственных операций и показателей движения денежных средств на основе информации, содержащейся в признаках хозяйственных операций, используемых для анализа.

Приведенные основные этапы работы с учетной информацией являются универсальными для широкого круга хозяйствующих субъектов. Для совершенствования аналитических свойств учетной информации и отчетных форм главных распорядителей финансов региона, процесс применения мультипроектного метода включает дополнение учетной информации по движению денежных средств кодами КОСГУ. Наличие этого кода позволяет реализовать сопоставимость учетных данных хозяйствующего субъекта и регламентированной формы, обеспечивает прозрачную детализацию показателей формы.

На рисунке приведена авторская классификация аналитических признаков хозяйственных операций при использовании мультипроектного метода. Денежные потоки разделяют учетные данные по признаку входящего и исходящего потока. Исходящий поток делится по принадлежности к косвенным расходам и прямым расходам. Входящие хозяйственные операции дополняются обязательным перечнем аналитических признаков на этапе их обработки (см. рисунок).

Отражение в учете исходящих хозяйственных

операций, относящихся к косвенным расходам, аналогично учету входящего денежного потока.

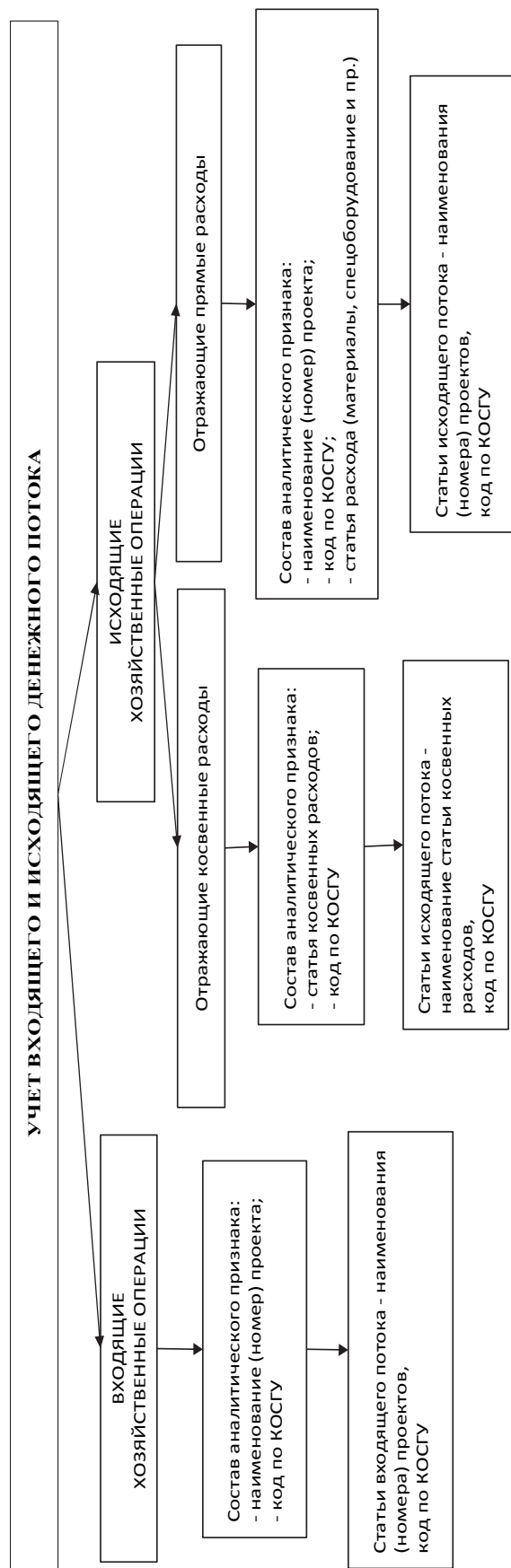
Структура одного из основных рабочих отчетов в РСБУ – оборотно-сальдовой ведомости по счету – представляет собой перечень показателей по статьям; в практической деятельности отчет является одной из самых распространенных рабочих форм.

Количество аналитических признаков для различного вида хозяйственных операций определяется на уровне финансовой службы предприятия и может варьироваться в зависимости от потребностей в уровне детализации информации и специфики хозяйствующего субъекта. Аналитические признаки в зависимости от функционального назначения классифицируются по трем типам: а) структурные; б) нормативные; в) операционные.

Аналитический признак называется структурным, так как отражает соответствие хозяйственной операции структурному элементу – статье движения денежных средств. Аналитический признак хозяйственной операции, содержащий информацию о коде КОСГУ, называется нормативным, так как обеспечивает связь хозяйственной операции с регламентированной формой 0503123, являющейся частью нормативной основы представления данных о денежном потоке. Аналитические признаки, не содержащие информации о принадлежности к статье справочника движения денежных средств и кодам КОСГУ, применяются с целью детализации данных и обеспечения преемственности с плановой структурой данных, являются операционными признаками хозяйственных операций. Их перечень и формат отражения зависит от информационных потребностей руководства хозяйствующего субъекта и наполнения отчетных форм, используемых на предприятии. Операционные признаки целесообразно использовать для установления, например, сопоставимости с плановыми показателями сметы.

Сопоставимость и преемственность регламентированной формы 0503123 с данными внутреннего учета главного распорядителя финансов, реализованная с помощью мультипроектного метода, решает проблему контроля за расходованием бюджетных средств со стороны государства и обеспечивает прозрачность данных о денежных потоках для руководства внутри хозяйствующего субъекта.

Применение базовых принципов мультипроектного метода «автоматически» улучшает аналитические характеристики отчетов, формируемых в РСБУ. Хозяйственные операции по движению денежных средств в регламентированном учете, «дополненные» управленческими элементами, являются одновременно информационными единицами управленческого и бухгалтерского учета, исключая ведение параллельного учета хозяйственных операций в управленческих целях. Анали-



Классификация аналитических признаков

тические признаки хозяйственных операций позволяют расширить направления анализа.

Мультипроектный метод позволяет достичь разностороннего отражения данных учета денежного потока и базируется на основных критериях, предъявляемых к информации – полнота, достоверность, постоянство, существенность, сравнимость, значимость.

Литература

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств»: приказ Минфина России от 02.02.2011 № 11н.

2. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н, в редакции приказов Минфина России от 05.10.2011 № 124н, от 17.08.2012 № 113н, от 04.12.2012 № 154н.

3. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н.

4. О перечне, формах и порядке составления и представления форм отчетности кредитных организаций в Центральный банк Российской Федерации // указание Банка России от 12.11.2009 № 2332-У.

5. О бухгалтерской (финансовой) отчетности страховщиков: приказ Минфина России от 27.07.2012 № 109н.

6. Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации: приказ Минфина России от 28.12.2010 № 191н.

7. Об особенностях составления и представления годовой отчетности финансовыми органами субъектов Российской Федерации и органами управления государственными внебюджетными фондами за 2011 год: письмо Минфина России от 15.12.2011 № 02-06-07/5617, казначейства России от 15.12.2011 № 42-7.4-05/2.0-790.

8. О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2010 № 191н: приказ Минфина России от 26.10.2012 № 138н.

9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н).

10. Генералова, Н.В. Применение профессионального суждения в разные периоды развития нормативного регулирования бухгалтерского учета в России / Н.В. Генералова, С.Н. Карельская // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 33. – С. 10–19.

Черненко Алексей Федорович. Доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», Южно-Уральский государственный университет (г. Челябинск), профессор кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», Уральский государственный экономический университет (г. Екатеринбург), 2052@bk.ru

Онокой Татьяна Юрьевна. Главный специалист финансово-экономического управления, ФГУП «Центральный научно-исследовательский институт химии и механики» (г. Москва), otane4ka@yandex.ru

Поступила в редакцию 12 января 2017 г.

METHOD OF CASH FLOW ACCOUNTING

A.F. Chernenko^{1,2}, T.Yu. Onokoy³¹ South Ural State University, Chelyabinsk, Russian Federation² Ural State University of Economics, Ekaterinburg, Russian Federation³ Central Research Institute of Chemistry and Mechanics, Moscow, Russian Federation

The paper presents the critical appraisal of an information value of the regulated accounting. The analytical potential of accounting data on cash flow is considered. The authors suggest a method of cash flow accounting, which helps to improve the analytical potential of accounting data, realize the succession of their planned and real structure. The suggested method consists in the application of a system approach to the cash flow accounting, which enables the formation of accounting data and report forms in terms of analytics, improvement of analytical capabilities and compliance with management requirements for information on the cash flow in the standard version of the Russian Accounting Standards. The method is based on the understanding of it as a cash flow method. It makes it possible to identify and reflect cash flows from the perspective of analytical requirements for information of the management system. The method uses a system change of analytical properties of accounting data. The analysis is carried out and measures for approaching the regulated accounting with the International Financial Reporting Standards are specified.

Keywords: cash flow, accounting information, report form, succession, analytical character, analytical properties of reporting, multi-project method, main manager of budgetary funds, International Financial Reporting Standards.

References

1. *Ob utverzhdenii Polozheniya po bukhgalterskomu uchetu «Otchet o dvizhenii denezhnykh sredstv»: prikaz Minfina Rossii ot 02.02.2011 № 11n* [On approval of the Regulations on accounting "Report of cash flows": the order of the Ministry of Finance from 02.02.2011, no. 11H].
2. *O formakh bukhgalterskoy otchetnosti organizatsiy: prikaz Minfina Rossii ot 02.07.2010 № 66n, v redaktsii prikazov Minfina Rossii ot 05.10.2011 № 124n, ot 17.08.2012 № 113n, ot 04.12.2012 № 154n* [On the forms of accounting organizations: the order of the Ministry of Finance dated 02.07.2010, no. 66H in edition of orders of Ministry of Finance dated 05.10.2011, no. 124H, dated 17.08.2012, no. 113H, from 04.12.2012, no. 154H].
3. *O vvedenii v deystvie Mezhdunarodnykh standartov finansovoy otchetnosti i Raz'yasneniy Mezhdunarodnykh standartov finansovoy otchetnosti na territorii Rossiyskoy Federatsii: prikaz Minfina Rossii ot 25.11.2011 № 160n* [About introduction in action of International financial reporting standards and Clarifications International financial reporting standards on the territory of the Russian Federation: the order of the Ministry of Finance from 25.11.2011, no. 160H].
4. *O perechne, formakh i poryadke sostavleniya i predstavleniya form otchetnosti kreditnykh organizatsiy v Tsentral'nyy bank Rossiyskoy Federatsii // ukazanie Banka Rossii ot 12.11.2009 № 2332-U* [About the list, forms and procedure for compiling and presenting of reporting forms of credit organizations in Central Bank of the Russian Federation the Bank of Russia dated 12.11.2009, no. 2332-Y].
5. *O bukhgalterskoy (finansovoy) otchetnosti strakhovshchikov: prikaz Minfina Rossii ot 27.07.2012 № 109n* [On financial (accounting) statements of insurers: the order of the Ministry of Finance of Russia dated 27.07.2012, no. 109H].
6. *Ob utverzhdenii Instruktsii o poryadke sostavleniya i predstavleniya godovoy, kvartal'noy i mesyachnoy otchetnosti ob ispolnenii byudzheto byudzhetnoy sistemy Rossiyskoy Federatsii: prikaz Minfina Rossii ot 28.12.2010 № 191n* [About approval of the Instruction on the procedure of drawing up and submission of annual, quarter and monthly reporting about execution of budgets of the budgetary system of the Russian Federation: the order of the Ministry of Finance of Russia dated 28.12.2010, no. 191H].
7. *Ob osobennostyakh sostavleniya i predstavleniya godovoy otchetnosti finansovymi organami sub'ektov Rossiyskoy Federatsii i organami upravleniya gosudarstvennymi vnebyudzhetnymi fondami za 2011 god: pis'mo Minfina Rossii ot 15.12.2011 № 02-06-07/5617, kaznacheystva Rossii ot 15.12.2011 № 42-7.4-05/2.0-790* [About the peculiarities of drawing up and submission of the annual accounts of financial bodies of subjects of the Russian Federation and bodies of the state off-budget funds for 2011: letter of the Ministry of Finance dated 15.12.2011, no. 02-06-07/5617, Treasury of Russia from 15.12.2011, no. 42-7.4-05/2.0-790].
8. *O vnesenii izmeneniy v prikaz Ministerstva finansov Rossiyskoy Federatsii ot 28.12.2010 № 191n: prikaz Minfina Rossii ot 26.10.2012 № 138n* [On amendments to order of the Ministry of Finance of Russia dated 28.12.2010, no. 191H: the order of the Ministry of Finance of Russia dated 26.10.2012, no. 138H].

9. *Mezhdunarodnyy standart finansovoy otchetnosti (IAS) 1 «Predstavlenie finansovoy otchetnosti» (vveden v deystvie na territorii Rossiyskoy Federatsii Prikazom Minfina Rossii ot 25.11.2011 № 160n)* [International financial reporting standard (IAS) 1 «Presentation of financial statements" (effective in the territory of the Russian Federation order of the Ministry of Finance from 25.11.2011, no. 160n)].

10. Generalova N.V., Karel'skaya S.N. [The use of professional judgment in different periods of the development of normative regulation of accounting in Russia]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, 2013, no. 33, pp. 10–19. (in Russ.)

Alexey F. Chernenko, Doctor of Sciences (Economics), professor at the Department of Accounting, Analysis and Auditing, South Ural State University (Chelyabinsk), professor at the Department of Accounting and Audit, Ural State University of Economics (Ekaterinburg), 2052@bk.ru

Tatyana Yu. Onokoy, Chief specialist of the Financial and Economic Department, FSUE “Central Research Institute of Chemistry and Mechanics” (Moscow), otane4ka@yandex.ru

Received 12 January 2017

ОБРАЗЕЦ ЦИТИРОВАНИЯ

Черненко, А.Ф. Метод учета денежного потока / А.Ф. Черненко, Т.Ю. Онокой // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». – 2017. – Т. 11, № 1. – С. 99–105. DOI: 10.14529/em170113

FOR CITATION

Chernenko A.F., Onokoy T.Yu. Method of Cash Flow Accounting. *Bulletin of the South Ural State University. Ser. Economics and Management*, 2017, vol. 11, no. 1, pp. 99–105. (in Russ.). DOI: 10.14529/em170113
