

Пивкин С.А.

Кандидат экономических наук, главный экономист

ООО «Судостроительная компания «Аэроход», г. Нижний Новгород

ПОВЫШЕНИЕ ИНФОРМАТИВНОСТИ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПРИ ИННОВАЦИЯХ

Аннотация

В статье рассмотрен новый вариант стандарта бухгалтерского учета – «Отчет о движении денежных средств». В предложенной редакции указанный документ становится более информативным для принятия управленческих решений на стадии инноваций.

Ключевые слова: себестоимость, инновационный продукт, инновации, затраты, виды деятельности.

Keywords: prime cost, innovative product, innovations, expenses, kinds of activity.

Технология создания новых инновационных изделий практически всегда предусматривает создание головного образца. Такой порядок разработки и строительства используется при создании транспортных средств, машиностроительного оборудования, дорожных машин, сельхозтехники, сложных приборов и т.д.

В регламентированном бухгалтерском учете для анализа денежных потоков предусмотрен «Отчет о движении денежных средств». Рассмотрим его актуальность при инновационных процессах.

После появления данного регулятива сначала в МСФО (IAS 7: «Cash Flow Statements», "Отчет о движении денежных средств", который был введен в действие для финансовой отчетности для периодов, начиная с 1

января 1994 г.), а затем и в отечественной бухгалтерии (с 1996 г.), прошел достаточно большой срок для его апробации. Большинство отзывов и комментариев по данному вопросу носит положительный характер. Так, выдающийся российский ученый-бухгалтер Я.В. Соколов писал: «Форма № 4 на сегодня с точки зрения управления постоянно действующим предприятием неформально должна быть признана самой необходимой. Именно она не только помогает бухгалтеру отследить движение денежных средств отчетного периода, но и позволяет четче сформировать самый важный документ, необходимый для управления, - график предстоящих платежей и поступлений [1, 662].

Приведем не такие однозначные, как мнение Я.В. Соколова, суждения других современных российских ученых – В.В.Ковалева и М.Л.Пятова.

В.В. Ковалев отмечает: «Следует признать, что аналитическая значимость формы №4 достаточно эфемерна, однако собственно логика обособления денежных потоков в разрезе трех видов деятельности, безусловно, оправдана и интересна, в особенности в контексте составления подобной формы по прогнозным данным. В этом случае информация о предполагаемых притоках денежных средств и планах их использования с очевидностью представляет существенный интерес с позиции как финансовых менеджеров, так и инвесторов фирмы» [3, 173].

М.Л. Пятов пишет, что «... приводимые в нем (имеется в виду «Отчет о движении денежных средств», прим. мое, С.П.) показатели денежных выплат нельзя назвать обеспечившими объем "чистых денежных средств от текущей деятельности" ни с точки зрения учетной методологии, базирующейся на методе начисления, ни с позиций кассового метода признания доходов и расходов» [9].

Не производя детальный анализ и других, весьма дискуссионных, сентенций М.Л.Пятова, касающихся отражения в Отчете денежных потоков по инвестиционной и финансовой деятельности, мы все же вынуждены

констатировать, что данный стандарт в существующем виде вызывает при его заполнении определенные затруднения даже у специалистов. Большинство бухгалтеров предприятий используют форму «Отчета о движении денежных средств» (ОДДС) только в объеме, предписанном законодательством, и попытки расширить ее аналитичность введением, например, новых строк (что прямо разрешено законом – п.3 Приказа от 2 июля 2010 г. N 66н «О формах бухгалтерской отчетности Организаций») или увеличить периодичность составления чаще предписанного (в зависимости от размера предприятия 1 раз в год или ежеквартально), даже с целью создания управленческой отчетности, как это ни парадоксально, в практике встречаются редко [7, 136; 8, 148]. Более популярными, а зачастую и эффективными, оказываются различные «Сметы денежных средств», «Кассовые планы», «Графики платежей», «Прогнозы движения денежных средств», «Платежные календари» и т.п.

Есть определенные сложности и с технологией составления Отчета. ОДДС по текущей деятельности может быть составлен с использованием прямого или косвенного метода. В части инвестиционной и финансовой деятельности допускается использование только прямого метода составления отчета. Прямой метод более информативен с точки зрения интерпретации данного отчета и его использования для анализа финансового состояния компании. Однако для составления ОДДС прямым методом нужен детализированный классификатор движений денежных средств, поскольку прямой метод является достаточно трудоемким. Использование прямого метода составления отчета о движении денежных средств наиболее эффективно только в условиях автоматизированной процедуры составления финансовой отчетности.

Косвенный метод составления отчета о движении денежных средств обычно используется при составлении консолидированной отчетности, и такой формат представления отчета часто требуется при размещении

публичной отчетности на бирже. Тем не менее, и такой метод является менее наглядным и на его основе трудно «расшифровать» какую либо цифру отчета до уровня проводок по движению денежных средств, что часто требуется для внутреннего контроля и бюджетирования.

Некоторые компании составляют сразу два отчета о движении денежных средств: один – прямым методом, другой – косвенным. В этом случае один отчет используется для проверки цифр другого и, таким образом, итоговые статьи движения денежных средств в них идентичны. Такой подход позволяет обеспечить менеджмент компании и пользователей отчетности всей необходимой информацией для принятия решений, но, опять-таки, требует больших трудозатрат.

Косвенным методом можно составлять ОДДС только в части текущей деятельности. ОДДС в части инвестиционной и финансовой деятельности, как мы упоминали, может быть составлен только прямым методом.

Как отмечает Л.В. Шуклов (К.э.н., член IAB и IFA, ведущий специалист управления методологии и консолидации отчетности ООО "Нефтегазовая компания ИТЕРА"): «Основным недостатком и проблемой составления ОДДС прямым методом является большой объем данных, необходимый для анализа, что требует автоматизации данного процесса. Другим недостатком является необходимость исключения взаимных оборотов между счетами учета денежных средств (например, банк и касса), а также исключения внутренних оборотов между компаниями, входящими в группу при составлении консолидированной отчетности. С учетом того, что в российской практике учета часто имеют место ситуации, когда деньги уходят из компании в один отчетный период (например 30 декабря), а приходят в другую компанию в следующий период (например 3 января), то такие внутригрупповые операции могут не сходиться, что значительно усложняет выверку при большом количестве компаний в группе и может приводить к

ошибкам в классификации данных расходов по статьям движения денежных средств» [11, 15].

Резюмируя, приведем три группы проблем составления отчета о движении денежных средств, представленные Л.В. Шукловым:

«– проблемы, связанные с методом составления отчета (прямым или косвенным, прим. Мое, С.П.)...

– проблемы, возникающие из разницы в правилах составления ОДДС, регулируемых российскими и международными стандартами...

– проблемы, вытекающие из «гибкости составления» ОДДС в МСФО. Так, по российским стандартам данный отчет имеет рекомендованную форму и перечень статей, которых придерживается большинство компаний, в МСФО же, напротив, сама компания определяет его структуру и нет такой типовой рекомендованной формы» [11, 16].

Приведем характерное мнение финансиста-практика Ю. Лаврентьева: «Автору неизвестны случаи проявления пользователями интереса к отчету о движении денежных средств, который является частью обязательной отчетности российских компаний (форма N 4) и составляется прямым методом. То есть ни менеджменту, ни инвестиционным аналитикам данный отчет не предоставляет полезной информации [4, 12].

Не способствуют применимости Отчета в отечественной практике и его отличия от международных стандартов. В частности, инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств, в ОДДС не входят, но они обязательно должны быть раскрыты в примечаниях к отчетности.

Последние опросы бухгалтеров производственных предприятий Нижегородской области в целом подтверждают – отчет о движении денежных средств в существующем виде аналитической нагрузки не несет и, в силу этого, используется редко. Рассмотренные проблемы аналитичности и процедуры составления ОДДС объясняют ограниченность его применения.

Продолжая наш анализ, рассмотрим еще один аспект проблемы ОДДС, казалось бы, напрямую с ним не связанный. Приведем мнение еще тринадцатилетней давности признанного специалиста в бухгалтерском управленческом учете А. Д. Шеремета: «... главным препятствием на пути адаптации опыта западных фирм в области внутрихозяйственной отчетности является отсутствие на отечественных предприятиях системы управленческого учета и его обязательного элемента - учета по центрам ответственности. Подчеркнем, отсутствует именно система управленческого учета, т. к. отдельные его элементы активно применяются на российских предприятиях, поскольку без их использования нельзя управлять предприятием при объективно-обусловленной децентрализации управления» [10, 460].

Сейчас эти выводы А. Д. Шеремета можно считать «доказанной теоремой» и общим местом является тот факт, что в современной рыночной конкурентной системе хозяйственных отношений без децентрализации системы управления предприятием не обойтись. Как показала уже и отечественная практика, централизованное, часто авторитарное руководство производственной структурой практически неконкурентоспособно. Начиная с определенного уровня развития в структуре производственного предприятия с целью делегирования полномочий должны быть созданы центры ответственности или центры затрат. Соответственно, деятельность этих центров затрат должна быть формализована в модели управленческого учета. В данном случае, на наш взгляд, не стоит разделять такие понятия как «центр затрат», «центр ответственности» или даже «центр прибыли». Гораздо важнее как таковая декомпозиция хозяйствующего субъекта на несколько внутренних структур (отделов, служб, департаментов), ведущих самостоятельный учет выборочных статей затрат. Бухгалтерия предприятия, обрабатывая первичные документы, должна идентифицировать каждый документ с каким-либо центром (структурой) предприятия. Можно

констатировать, что в настоящее время на предприятиях *непрерывно* возникают указанные «административные» центры затрат, число которых может быть от нескольких единиц до нескольких десятков. Исключительно важными данные процессы становятся при инновациях.

Себестоимость инновационного продукта на производственном предприятии от одного отчетного периода к другому носит скачкообразный характер. Практика учетной работы свидетельствует, что одним из способов контроля над указанным явлением может быть организация учета ресурсов по видам деятельности, по сути также являющимися виртуальными центрами затрат. Затраты на каждый инновационный продукт в отчетном периоде можно, по нашему мнению, соотносить с шестью, т.н. универсальными видами деятельности:

- 1.) маркетинговая деятельность;
- 2.) проектная деятельность;
- 3.) технологическая деятельность;
- 4.) производственная деятельность;
- 5.) сбытовая деятельность;
- 6.) управленческая деятельность.

Потребляемые ресурсы от каждого вида деятельности можно определять исходя из корреляции между затратами и расходом денежных средств. Подробнее эти вопросы рассмотрены нами в работах [5] и [6].

Имея данные по расходу денежных средств по представленным шести видам деятельности, можно анализировать расход ресурсов, т.е. получать информацию по затратам и на каждый инновационный продукт. Учетная же методология финансового учета в части движения денежных средств предлагает нам декомпозицию только из трех видов деятельности: текущей, инвестиционной, финансовой.

Определенные попытки видоизменить ОДДС в последнее время все же имеются. Так, А.А. Вовк, Ю.А. Вовк предлагают трансформировать отчет с

целью отразить «степень капитализации финансовых ресурсов». Они предлагают разделить отчет на две части: поступление и расходование денежных средств [2]. Однако, при некотором росте структурированности такого отчета, оперирование по-прежнему только тремя видами деятельности принципиальных новшеств в раскрытие структуры движения денежных потоков не вносит.

Таким образом, создались все предпосылки для дальнейшей реформации ОДДС, повышения его аналитичности, более эффективного извлечения из него информации о денежных потоках и, следовательно, получения из Отчета данных не только с «финансовой» целью, но и с целью экономической, управленческой.

Одной из таких целей является использование данных о расходе денежных средств при решении задачи распределения косвенных затрат.

Реформация ОДДС, его дальнейшее развитие должно состоять в дополнении рассматриваемого стандарта строками, отражающими движение денежных средств по самым различным, «управленческим» видам деятельности, что аналогично движению денежных средств по центрам затрат. С этой целью, по нашему мнению, необходимо ввести в раздел Отчета «Платежи всего» группировку из шести, упомянутых нами выше универсальных видов деятельности. Формальные соотношения расхода денежных средств (РДС) и совокупных затрат предприятия будут следующими:

$$\text{РДС} = \text{РДС(М)} + \text{РДС(Пр)} + \text{РДС(Т)} + \text{РДС(П)} + \text{РДС(С)} + \text{РДС(У)} \quad (1)$$

$$\text{ЗЗ} = \text{ЗЗ(М)} + \text{ЗЗ(Пр)} + \text{ЗЗ(Т)} + \text{ЗЗ(П)} + \text{ЗЗ(С)} + \text{ЗЗ(У)} \quad (2),$$

где

РДС(М) - расход денежных средств от маркетинговой деятельности предприятия;

РДС(Пр) - расход денежных средств от проектной деятельности;

РДС(Т) - расход денежных средств от деятельности предприятия по технологической подготовке производства (технологической деятельности);

РДС(П) - расход денежных средств от производственной деятельности;

РДС(С) - расход денежных средств от сбытовой деятельности;

РДС(У) - расход денежных средств от управленческой деятельности;

ЗЗ – совокупные затраты предприятия в отчетном периоде;

ЗЗ(М), ЗЗ(Пр), ЗЗ(Т), ЗЗ(П), ЗЗ(С), ЗЗ(У) – затраты предприятия от шести универсальных видов деятельности: маркетинговой, проектной, технологической, производственной, сбытовой, управленческой.

Представим в таблице 1 новую форму отчета о движении денежных средств. Данная форма структурно повторяет регламентированный отчет о движении денежных средств (согласно Приказа №66н от 2 июля 2010г), но в него путем добавления новых строк внедрена информация о шести универсальных видах деятельности и подводятся соответствующие итоги.

Таблица 1
Расширенная форма отчета о движении денежных средств

Наименование показателя	За __20__ г.	За __20__ г.
Денежные потоки от текущих операций		
Поступления – всего		
в том числе:		
от продажи продукции, товаров, работ и услуг		
арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей		
от перепродажи финансовых вложений		
прочие поступления		
Платежи - всего	()	()
в том числе:		
поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги	()	()
в связи с оплатой труда работников	()	()
процентов по долговым обязательствам	()	()

Таблица 1 (продолжение)

налога на прибыль организаций	()	()
прочие платежи	()	()
в том числе по универсальным видам деятельности:		
Маркетинговая	()	()
Проектная	()	()
Технологическая	()	()
Производственная	()	()
Сбытовая	()	()
Управленческая	()	()
Сальдо денежных потоков от текущих операций		
Денежные потоки от инвестиционных операций		
Поступления - всего		
в том числе:		
от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)		
от продажи акций других организаций (долей участия)		
от возврата предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам)		
дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и аналогичных поступлений от долевого участия в других организациях		
прочие поступления		
Платежи - всего	()	()
в том числе:		
в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов	()	()
в связи с приобретением акций других организаций (долей участия)		
в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам		

Таблица 1 (продолжение)

процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционного актива	()	()
прочие платежи	()	()
в том числе по универсальным видам деятельности:		
Маркетинговая	()	()
Проектная	()	()
Технологическая	()	()
Производственная	()	()
Сбытовая	()	()
Управленческая	()	()
Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций		
Денежные потоки от финансовых операций		
Поступления - всего		
в том числе:		
получение кредитов и займов		
денежных вкладов собственников (участников)		
от выпуска акций, увеличения долей участия		
от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг и др.		
прочие поступления		
Платежи - всего	()	()
в том числе:		
собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников	()	()
на уплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников)	()	()
в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов		
прочие платежи		

Таблица 1 (продолжение)

в том числе по универсальным видам деятельности:		
Маркетинговая	()	()
Проектная	()	()
Технологическая	()	()
Производственная	()	()
Сбытовая	()	()
Управленческая	()	()
Сальдо денежных потоков от финансовых операций		
Сальдо денежных потоков за отчетный период		
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода		
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода		
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю		
Сальдо денежных потоков от маркетинговой деят-ти		
Сальдо денежных потоков от проектной деят-ти		
Сальдо денежных потоков от технологической деят-ти		
Сальдо денежных потоков от производственной деят-ти		
Сальдо денежных потоков от сбытовой деят-ти		
Сальдо денежных потоков от управленческой деят-ти		

В представленной расширенной форме ОДДС содержится вся необходимая информация по денежным потокам предприятия касательно шести универсальных видов деятельности, что особенно актуально при внедрении инновационных продуктов. Каждый инновационный продукт, в отличие от серийного изделия, «проходит» через все шесть универсальных видов деятельности, потребляя соответствующие ресурсы от этих пусть и относительно виртуальных, но по сути центров абсорбирования затрат.

Таким образом, внедрение в Отчет о движении денежных средств аналитических строк по видам деятельности позволяет:

1.) использовать новую базу распределения косвенных затрат по видам деятельности - расход денежных средств;

2.) расширить аналитическую составляющую по изменению денежных потоков путем исследования сальдо денежных потоков по шести универсальным видам деятельности, а не только по регламентированным трем.

В результате ценность Отчета о движении денежных средств повышается и будет активнее использоваться при принятии управленческих решений.

(С).

Литература

1. Бухгалтерский учет: учеб. / И.И. Бочкарева, В.А. Быков [и др.]; под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007.

2. Вовк А.А., Вовк Ю.А. Совершенствование отчета о движении денежных средств транспортных компаний // Экономика железных дорог. - №2. - 2010. - С. 53-56.

3. Ковалев В.В., Ковалев Вит. Анализ баланса или как понимать баланс. М. Проспект, 2010.

4. Лаврентьев Ю. - Денежные реки: как рассчитать поток // Консультант. - 2010. - №11. – С. 12-15.

5. Пивкин С.А. Новые центры затрат и денежные потоки предприятия // Экономический анализ: теория и практика. - 2012. - №30. – С. 31-37.

6. Пивкин С.А. Универсальные виды деятельности как центры затрат предприятия // Управленческий учет. - 2011. - № 9. – С. 39-49.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств (ПБУ 23/2011)». Все положения по бухгалтерскому учету: с изм. и доп. На 2014 г. – М.: Эксмо. – 224с. – (Законы и кодексы).

8. Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. от 14.12.2012 № 154 н). Все положения по бухгалтерскому учету: с изм. и доп. На 2014 г. – М.: Эксмо. – 224с. – (Законы и кодексы).

9. Пятов М.Л. Прибыль есть - денег нет: как определить рентабельность // Бух.1С. - 2010. - №8. – С. 30-35.

10. Управленческий учёт: учеб. пособие для студентов и слушателей вузов и системы послевуз. образования, обучающихся по экон. специальностям / под ред. А. Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. – М. ИД ФБК ПРЕСС, 2002.

11. Шуклов Л.В. Проблемы составления отчета о движении денежных средств // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты, - 2006. - №8. - С. 15-22.