

**ФОРМА И СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ
ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ ВООРУЖЕННЫХ СИЛ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ,
УЧИТЫВАЮЩАЯ ТРЕБОВАНИЯ МСФОГС (продолжение)**

Д.М. Молоток, аспирант УО БГЭУ

Аннотация. В статье впервые для организаций, подведомственных Министерству обороны Республики Беларусь, предлагается форма и содержание отчета о движении денежных средств, которая адаптирует в себе преимущества белорусского законодательства по отражению движения денежных средств и учитывает те достоинства, которые несут в себе международные стандарты финансовой отчетности государственного сектора в части составления этого отчета.

Summary. In the article for the first time for the organizations subordinate to the Ministry of Defense of the Republic of Belarus, proposed form and content of the cash flow statement, which adapts the advantages of the Belarusian legislation reflecting cash flows and takes into account the virtues of international financial reporting standards of the public sector.

Таким образом, проводя сравнительный анализ форм отчетов о движении денежных средств, которые рекомендованы к представлению МСФОГС и отчетов об исполнении бюджетной сметы и об исполнении сметы доходов и расходов средств от приносящей доходы деятельности бюджетной организации по законодательству Республики Беларусь, можно сделать следующие выводы:

1. Имеет место наличие различий горизонтально агрегированных показателей, что выражается в том, что в рамках белорусского законодательства данные формы интегрируют в себе индикаторы фактически исполненных средств, сметных назначений и исполненных по банковскому счету (кассовых расходов), при этом МСФОГС приводят показатели отчета о движении денежных средств только по кассовым расходам, то есть движению денежных средств за два аналогичных отчетных периода.

2. Вертикально агрегированная структура отличается главным образом тем, что МСФОГС предлагают отражать все показатели в рамках операционной, инвестиционной и финансовой видов деятельности, при этом белорусским законодательством утверждена агрегация показателей по элементам бюджетной классификации расходов и бюджетной классификации доходов и расходов [2].

3. Отчет о движении денежных средств предполагает отражение притоков и оттоков денежных средств и их эквивалентов как профинансированных государством, так и заработанных в процессе осуществления коммерческой деятельности в рамках одного отчета, при этом законодательство Республики Беларусь предполагает отражение кассовых расходов, выделенных государством в отчете об исполнении бюджетной сметы, а доходов и расходов полученных и понесенных при осуществлении внебюджетной деятельности – в отчете об исполнении сметы доходов и расходов средств от приносящей доходы деятельности бюджетной организации.

4. В отчете о движении денежных средств доходы и расходы детерминированы по отношению друг к другу посредством выделения и четкого их отражения в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой видов деятельности, что не предполагается в рамках отчетов по законодательству Республики Беларусь, так как в отчете об исполнении бюджетной сметы приведена только расходная часть, при этом в отчете об исполнении сметы доходов и расходов средств от приносящей доходы деятельности бюджетной организации доходы представлены одной статьей, а расходы детализированы по бюджетной классификации доходов и расходов [2].

5. МСФОГС предлагают не четко регламентированную форму, структуру и содержание отчета о движении денежных средств, а лишь иллюстративный вид данного отчета без конкретных методических рекомендаций по его составлению. Нормативное регулирование национальным законодательством формы, содержания и порядка составления отчетов, отражающих кассовые доходы и расходы, имеет противоположный подход.

Учитывая вышеизложенное, впервые предлагается форма и содержание отчета о движении денежных средств, которая адаптирует в себе преимущества белорусского законодательства по отражению движения денежных средств и учитывает те достоинства, которые несут в себе международные стандарты финансовой отчетности общественного (государственного) сектора в части составления этого отчета. На наш взгляд, к ним относятся:

1. Четкая структура и содержание отчета о движении денежных средств и наличие методических рекомендаций по его составлению.
2. Наличие в отчете двух сопоставимых отчетных периодов, которые репрезентируют притоки и оттоки денежных средств, то есть использование только кассового метода учета в рамках данного отчета.

Таблица 2 – Отчет о движении денежных средств рекомендуемый МСФОГС, составленный «косвенным» методом.

	20X2	20X1
ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ		
Прибыль или убыток	X	X
Движение неденежных средств	X	X
Списание стоимости	X	X
Амортизация	X	X
Увеличение резервов по сомнительным долгам	X	X
Увеличение кредиторской задолженности	X	X
Увеличение заимствований	X	X
Увеличение резервов для оплаты труда	X	X
(Выручка)/убытки от продажи основных средств	(X)	(X)
(Выручка)/убытки от продажи инвестиций	(X)	(X)
Увеличение других краткосрочных активов	(X)	(X)
Рост инвестиций в результате переоценки	(X)	(X)
Увеличение дебиторской задолженности	(X)	(X)
Нетто-движение денежных средств от операционной деятельности	X	X
ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ		
Приобретение основных средств	(X)	(X)
Поступления от продажи основных средств	X	X
Поступления от продажи инвестиций	X	X
Приобретение ценных бумаг в иностранной валюте	(X)	(X)
Нетто-движение денежных средств от инвестиционной деятельности	X	X
ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ		
Поступления в связи с заимствованиями	X	X
Выплата по заимствованиям	(X)	(X)
Распределяемая доля/дивиденды правительства	(X)	(X)
Нетто-движение денежных средств от финансовой деятельности	X	X
Нетто-увеличение/(сокращение) денежных средств и эквивалентов денежных средств	X	X
Денежные средства и эквиваленты денежных средств на начало периода	X	X
Денежные средства и эквиваленты денежных средств на конец периода	X	X

Примечание – Источник [4, с.92-93, 120]

3. Разделение деятельности организации на операционную, инвестиционную и финансовую.
 4. Отражение всех показателей в разрезе элементов бюджетной классификации расходов и бюджетной классификации доходов и расходов[2].

5. Отражение в отчете о движении денежных средств показателей по бюджетной деятельности отдельно от индикаторов, характеризующих внебюджетную деятельность организации.

В этой связи необходимо в первую очередь идентифицировать такие категории как «операционная деятельность», «инвестиционная деятельность» и «финансовая деятельность» применительно к организациям Вооруженных Сил Республики Беларусь в разрезе бюджетной и внебюджетной деятельности в рамках действующего законодательства.

В этой связи необходимо разграничить данные категории для бюджетной и внебюджетной деятельности.

Таким образом в таблице 3 приведем дефиниции этих категорий.

Таблица 3 – Определения «операционной», «инвестиционной» и «финансовой» деятельности применительно к организациям государственного сектора Республики Беларусь.

КАТЕГОРИЯ	ДЕФИНИЦИЯ
Бюджетная деятельность	
Операционная деятельность	Это основная деятельность бюджетной организации, предметом которой не является извлечение прибылей, а направленная на выполнение управленческих, социально-культурных, научно-технических и иных функций некоммерческого характера и обеспеченная бюджетным финансированием [1]
Инвестиционная деятельность	Деятельность бюджетной организации, связанная с приобретением, продажей и передачей долгосрочных активов
Внебюджетная деятельность	
Операционная деятельность	Это внебюджетная деятельность бюджетной организации, связанная с извлечением прибылей от оказания услуг, выполнения работ, производства продукции, которая закреплена в уставе и разрешена законодательством Республики Беларусь
Инвестиционная деятельность	Деятельность бюджетной организации, связанная с приобретением, продажей и передачей долгосрочных активов и профинансированная внебюджетными источниками

Примечание – собственная разработка

Как показывают данные таблицы 3 для организаций государственного сектора такой вид деятельности как «финансовая» нами не определен. Это обусловлено тем, что главным образом, финансовая деятельность хозяйствующего субъекта связана с осуществлением транзакций касающихся собственного капитала (акционерного капитала). Бюджетные же организации в первую очередь используют перераспределенные денежные средства в рамках реального сектора экономики в виде бюджетного финансирования, которое планируется, выделяется и используется на выполнение функций организации по осуществлению операционной и инвестиционной видов деятельности. Применительно к внебюджетной деятельности можно констатировать, что заработанные прибыли бюджетные организации Республики Беларусь вправе направлять на дополнительное поощрение работников и расширение своей материально-технической базы. В данном случае прибыль не выступает в качестве классической категории, так как она не направляется на выплату дивидендов собственникам, хотя в классическом понимании собственники вкладывают капитал с целью получения дивидендов посредством заработанных прибылей.

Таким образом в таблице 4 представим отчет о движении денежных средств, адаптированный под белорусское законодательство и учитывающий специфику требования МСФООС.

Заключение. Таким образом, составление и представление отчета о движении денежных средств в разрезе бюджетной и внебюджетной деятельности наряду с другими формами финансовой отчетности позволит влиять на суммы и сроки предстоящих оттоков денежных средств, а также их своевременного поступления в целях максимальной адаптации к меняющимся условиям функционирования хозяйствующего субъекта. Информация данного отчета позволит выявить детерминированные связи

Таблица 4 – Отчет о движении денежных средств рекомендованный к составлению организациями Вооруженных Сил Республики Беларусь (в методических целях представлен в сокращенном виде).

	Элемент бюджетной классификации	Отчетный период	Период предшествующий отчетному
I раздел ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПО БЮДЖЕТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ			
Притоки денежных средств в порядке бюджетного финансирования по операционной деятельности			
финансирование из бюджета			
восстановление бюджетного финансирования			
<i>Притоки денежных средств в порядке бюджетного финансирования по операционной деятельности</i>			
Оттоки денежных средств по бюджетной операционной деятельности			
Восстановление бюджетного финансирования			
Текущие расходы	1.00.00.00		
Закупки товаров и оплата услуг	1.10.00.00		
Зарплата рабочих и служащих	1.10.01.00		
Взносы (отчисления) на социальное страхование	1.10.02.00		
Приобретение предметов снабжения и расходных материалов	1.10.03.00		
Командировки и служебные разъезды	1.10.04.00		
Оплата транспортных услуг	1.10.05.00		
Оплата услуг связи	1.10.06.00		
Оплата коммунальных услуг	1.10.07.00		
Прочие текущие расходы на закупки товаров и оплату услуг	1.10.10.00		
Текущие бюджетные трансферты	1.30.00.00		
Текущие бюджетные трансферты населению	1.30.03.00		
<i>Оттоки денежных средств по бюджетной операционной деятельности</i>			
Чистые притоки/оттоки денежных средств по бюджетной операционной деятельности			
Притоки денежных средств в порядке бюджетного финансирования по инвестиционной деятельности			
финансирование из бюджета инвестиционной деятельности			

Капитальный ремонт	2.40.03.00		
Финансовый резерв	4.00.00.00		
Финансовый резерв	4.90.00.00		
Финансовый резерв	4.90.01.00		
<i>Оттоки денежных средств по бюджетной инвестиционной деятельности</i>			
Чистые притоки/оттоки денежных средств по бюджетной инвестиционной деятельности			
Чистое увеличение/сокращение денежных средств			
Денежные средства на начало периода			
Денежные средства на конец периода			
II раздел ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПО ВНЕБЮДЖЕТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ			
Притоки денежных средств по внебюджетной операционной деятельности			
Продажа товаров (оказание услуг, выполнение работ)			
Реализация прочих материальных ценностей			
Полученные проценты			
<i>Притоки денежных средств по внебюджетной операционной деятельности</i>			
Оттоки денежных средств по внебюджетной операционной деятельности			
Текущие расходы	1.00.00.00		
Закупки товаров и оплата услуг	1.10.00.00		
Заработная плата рабочих и служащих	1.10.01.00		
Взносы (отчисления) на социальное страхование	1.10.02.00		
Приобретение предметов снабжения и расходных материалов	1.10.03.00		
Командировки и служебные разъезды	1.10.04.00		
Оплата транспортных услуг	1.10.05.00		
Оплата услуг связи	1.10.06.00		
Оплата коммунальных услуг	1.10.07.00		
Прочие текущие расходы на закупки товаров и оплату услуг	1.10.10.00		
Текущие бюджетные трансферты населению	1.30.03.00		

Оттоки денежных средств по внебюджетной деятельности инвестиционной			
Капитальные расходы	2.00.00.00		
Капитальные вложения в основные фонды	2.40.00.00		
Приобретение оборудования и других основных средств	2.40.01.00		
Капитальное строительство	2.40.02.00		
Капитальный ремонт	2.40.03.00		
Приобретение нематериальных активов	2.60.02.00		
<i>Оттоки денежных средств по внебюджетной инвестиционной деятельности</i>			
Чистое увеличение/сокращение денежных средств			
Денежные средства на начало периода			
Денежные средства на конец периода			

Примечание – собственная разработка между притоками и оттоками денежных средств по операционной и инвестиционной видам деятельности по двум источникам финансирования, а также является индикатором своевременности поступления денежных средств.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бюджетный Кодекс Республики Беларусь 16 июля 2008 г. № 412-З Принят Палатой представителей 17 июня 2008 года Одобрен Советом Республики 28 июня 2008 года Изменения и дополнения: Закон Республики Беларусь от 26 октября 2012 г. № 429-З (Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 02.11.2012, 2/1981).
2. *О бюджетной классификации Республики Беларусь* : постановление М-ва Финансов Респ. Беларусь, 31 декабр. 2008 г., № 208 : с изм. и доп., вступившими в силу с 11 июля 2015 г. (вместе с «Инструкцией о порядке применения бюджетной классификации Республики Беларусь») // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2015.
3. Об утверждении Инструкции о порядке составления и предоставления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций и признании утратившим силу некоторых нормативных актов Министерства финансов Республики Беларусь : постановление М-тва Финансов Респ. Беларусь, 10 марта 2010 г., № 22: в ред. постановления М-ва Финансов Респ. Беларусь от 31.12.2010 г. // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2012.
4. http://www.ifac.org/system/files/downloads/2007_IPSAS_Russian_Translation.pdf