

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ НЕПРЯМИМ МЕТОДОМ

В статті розкрито проблемні аспекти формування Звіту про рух грошових коштів непрямим методом та запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: *звітність, грошові кошти, стаття, діяльність, надходження, видатки*

Постановка проблеми. Процеси глобалізації, які включають реформування та розвиток ринкової економіки України, вимагають пришвидшити процес інтеграції країни у світову спільноту. Насамперед удосконалення потребують методи управління підприємством, які орієнтовані в першу чергу на максимальний прибуток, а не на ефективне управління рухом грошових коштів.

Ефективність управління підприємством залежить від якості отриманої інформації, яка є важливим елементом в прийнятті рішень щодо кредитування, інвестування та інших фінансових операцій.

Показники, що кількісно характеризують зміни на підприємстві, формуються у звітності, яка узагальнює первісний масив даних про їх господарську діяльність. Ключове місце серед видів звітності посідає фінансова, яка, виходячи з даних бухгалтерського обліку, повинна повно і всебічно характеризувати фінансовий стан та кінцеві результати діяльності підприємства.

Держава постійно вдосконалює методологію та методику формування бухгалтерської звітності, що викликає численні дискусії в роботах науковців.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання обліку, змісту та порядку складання Звіту про рух грошових коштів досліджувались у працях таких авторів як: П.Й Атамас, О.П. Атамас [2], О.А. Боярова [3], М.М. Матюха [4], В.Д. Чумак, К.М.Чумак [5], В. П. Фурса [6], Г. М. Курило [7] та ін. Ними зроблено значний внесок у аналіз переваг та недоліків формування Звіту про рух грошових коштів. Проте, постійні зміни нормативно-правової бази, потребують подальшого детального вивчення і удосконалення особливостей складання форми №3.

Формування цілей та мети статті. Метою статті є дослідження теоретико-методичних положень та практичного інструментарію з формування Звіту про рух грошових коштів згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського

обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та розробці пропозицій щодо покращення його складання.

Виклад основного матеріалу досліджень. На думку В.П. Фурса сьогодні існують проблеми інтеграції українських компаній на світовий ринок, одна з яких полягає в недоступності інформації, що розкривається у фінансовій звітності суб'єктів господарювання для іноземних партнерів.

На думку вчених, необхідна гармонізація бухгалтерського обліку для виходу на світові ринки капіталу. При цьому вони зазначають, що стандартизація бухгалтерського обліку не враховує історичні й національні особливості країни, її інституцій та специфіки діяльності окремих галузей економіки, що призводить до виникнення проблем у процесі впровадження МСФЗ.

Тому, задля наближення вітчизняної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності до міжнародних стандартів фінансової звітності була змінена форма Звіту про рух грошових коштів та виданий новий нормативно-правовий документ - Національні положення стандарти бухгалтерського обліку, але на жаль залишилось ряд невирішених питань щодо заповнення згаданого вище звіту [1].

Однією з найбільших проблем заповнення Звіту про рух грошових коштів є те, що дану форму можна скласти за допомогою двох методів - прямого та непрямого[8].

Думки вітчизняних економістів з даного питання розділилися на прихильників прямого методу та прихильників непрямого методу.

Так, Атамас П.Й., Атамас О.П. зазначають, що непрямий метод значно простіший для практичного використання і надає ряд переваг при аналізі фінансових показників діяльності підприємства, тому в зарубіжній практиці використовується досить часто [2].

Курило Г. М. переконаний, що непрямий метод частіше використовується у світовій практиці як метод складання Звіту про рух грошових коштів та грошових еквівалентів. При підготовці консолідованої фінансової звітності прямий метод є низькоефективним, тому що потребує більших витрат на отримання необхідної інформації по кожному з консолідованих підприємств [7].

Маліков В.В. та Ковалбова Т.В. вважають, що складання фінансової звітності на сьогодні залишається непростю справою для бухгалтера. Розробка і введення в дію нового НП(С)БО є спробою наблизити складання нашої звітності за міжнародними правилами. Міжнародні стандарти фінансової звітності, надають більше простору при складанні звітності, наші ж стандарти України тримають нашого фахівця в «жорстких рукавицях».

Атамас П.Й., Атамас О.П. звертають увагу на План рахунків який не враховує потреб складання Звіту про рух грошових коштів, що необхідно враховувати бухгалтерам, при визначенні облікової політики підприємства та відкритті аналітичних рахунків, на яких бажано виокремлювати операції з інвестиційної та фінансової діяльності [2].

Боярова О.А. наголошує на необхідності, у зв'язку із застосуванням поняття «додаткові статті», акцентувати увагу керівництва на визначенні порогу суттєвості та фіксації його в наказі про облікову політику [3].

Починаючи із звітності за I квартал 2013 року і в наступних звітних періодах юридичні особи (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством, застосовують форми фінансової звітності, визначені Національним П(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності».

Згідно чинного НП(С)БО, у звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Під операційною діяльністю розуміють основну діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

До інвестиційної діяльності відносять придбання та реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності.

До Звіту про рух грошових коштів не включаються:

- внутрішні зміни у складі грошових коштів;
- негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) [1].

Крім того у НП(С)БО 1 наведено склад статей Звіту про рух грошових коштів (за прямим і непрямим методом), при цьому підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті використовуючи додаток 3 до НП(С)БО 1, де наведено перелік додаткових статей фінансової звітності.

При цьому стаття повинна відповідати таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

У НП(С)БО 1 під суттєвою інформацією розуміють інформацію, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними або міжнародними стандартами обліку та керівництвом підприємства.

Також згідно, Методичних рекомендацій № 635 розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності [9].

Для визначення показника чистого руху грошових коштів від операційної діяльності передбачені прямий та непрямий методи. Одним з важливих нововведень, внесених НП(С)БО 1, є можливість вибору одного з варіантів складання звіту про рух грошових коштів: за прямим чи не прямим методом.

Подальші дослідження у даному напрямку полягають у встановленні переваг та недоліків змін у формуванні Звіту про рух грошових коштів непрямим методом.

Перший розділ "Рух коштів у результаті операційної діяльності" складається за непрямим методом і є найскладнішим з трьох розділів і тому потребує детального пояснення .

Непрямий метод визначення чистого руху грошових коштів приймає за основу суму прибутку (збитку) підприємства, яка поступово коригується на доходи і витрати, не пов'язані прямо з рухом грошових коштів (зміни у складі запасів, поточної дебіторської та кредиторської заборгованості, доходів і витрат майбутніх періодів та на суми прибутків і збитків за результатами фінансової і інвестиційної діяльності).

Інформація про прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування наведена у ф. № 2 Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), відповідно р. 2290 або 2295. Сума отриманого прибутку записується у графу "Надходження", а сума збитку у графу "Видаток".

Суму цього прибутку коригують на:

- амортизацію необоротних активів (відображається нарахована протягом звітного періоду амортизація на необоротні активи);
- збільшення чи зменшення забезпечень (відображається зміна (у графі «Надходження» – збільшення, у графі «Видаток» – зменшення) у складі забезпечень наступних витрат і платежів, які не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю);
- збиток чи прибуток від нереалізованих курсових різниць (у графі «Надходження» відображаються збитки, у графі «Видаток» – прибутки від

курсів різниць внаслідок перерахунку грошових коштів та їх еквіваленти в іноземній валюті);

- збиток чи прибуток від неопераційної діяльності та інших не грошових операцій (у графі «Надходження» відображається збиток, у графі «Видаток» – прибуток від володіння фінансовими інвестиціями (дивіденди, відсотки тощо) та їх реалізації, а також від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи і фінансові інвестиції, від неопераційних курсових різниць, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності (без урахування витрат на сплату відсотків, якщо вони розкриваються у звіті в окремій статті)).

Особливо складними для заповнення звіту ф. № 3 є рядки: 3550 "Зменшення (збільшення) оборотних активів"; 3560 "Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань".

Розглянемо розрахунок рядка 3550 "Зменшення (збільшення) оборотних активів" на умовному прикладі таблиця 1.

За даними умовного прикладу відбулося збільшення статей у ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) з обліку оборотних активів за звітний період, що призвело до зменшення грошових коштів (ф. № 3 графа 4 "Витрати"). Для цього показника використовуються дані рядка 1195 ф. № 1, за виключенням статей «Грошові кошти та їх еквіваленти», «Поточні фінансові інвестиції» та інші статті неопераційних оборотних активів, що відбулись протягом звітного періоду.

Згідно Методичних рекомендацій № 433, у цьому рядку не враховуються зміни в складі оборотних активів, які є наслідком:

1. негрошових операцій інвестиційної і фінансової діяльності;
2. не враховується зміна дебіторської заборгованості поточного податку на прибуток і зменшення дебіторської заборгованості за іншими платежами до бюджету внаслідок зарахування кредиторської заборгованості за поточним податком на прибуток
3. не враховуються зміни в складі дебіторської заборгованості за розрахунками з податку на додану вартість, які є наслідком інвестиційної діяльності.
4. не враховується зменшення статей внаслідок переведення оборотних активів до складу групи вибуття, збільшення дебіторської заборгованості внаслідок відображення операцій з реалізації інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття і зменшення зазначеної дебіторської заборгованості внаслідок її погашення.

Для заповнення рядка 3550, проаналізуємо показники ф. № 1 Баланс (Звіт про

фінансовий стан) з послідовним розрахунком змін статей форми № 1 з урахуванням їх коригування (таблиця 1).

Таблиця 1

Показники рядків форми № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) тис. грн.

№ рядків ф. № 1	Сальдо рахунків (субрахунків)	Баланс (ф. № 1)		Зміна статей (гр.4 – гр.3)	Примітка: коригування статей балансу	Зміна статей балансу з урахуванням коригування для ряд. 3550 ф. № 3 (гр.5-гр. 6)
		на початок звітнього періоду (гр. 3)	на кінець звітнього періоду (гр. 4)			
1	2	3	4	5	6	7
1100	20,22	980	450	- 530	+34	-496
1110	21	670	1234	+564	+56	+620
1102	23	56	65	+9	-	+9
1103	26,27	320	568	+248	-	+248
1125	36	56	657	+601	-	+601
1135	641 (ПДВ)	-	21	21	-	+21
1155	375, 377, 63 (Дт сальдо)	145	92	-53	-120	-173
Коригування операційного прибутку на суму зміни в необоротних активах, що призвела до його отримання					-30	+830
Разом	х	2227	3087	+860		

Коригування статей балансу (гр.6, табл. 1) відображено на підставі проведених операцій, у результаті аналізу зміни сальдо за рахунками бухгалтерського обліку (таблиця 2) виключено показники, що належать до інвестиційної та фінансової діяльності, а також показники, які не відображаються у Звіті про рух грошових коштів.

Згідно П(С)БО 30 "Біологічні активи" та П(С)БО 27 "Необоротні активи та припинена діяльність" у складі результатів операційної діяльності відображаються доходи та витрати від операцій із необоротними активами, тому вплив таких операцій необхідно відкоригувати у вартості необоротних активів, що призвели до отримання операційного прибутку.

**Перелік господарських операцій, що коригують статті Балансу
(Звіту про фінансовий стан)**

Зміст операції	Сума, тис. грн.	Вплив операцій на сальдо за рах.
1	2	3
<i>20 Виробничі запаси (обороты за Кт рах.)</i>		
Віднесено витрати на біологічні перетворення довгострокових БА - на суму купованих засобів захисту рослин	34	+ 34
Усього сума коригувань за рахунком 20		+ 34
<i>21 Поточні біологічні активи (обороты за Дт рах.)</i>		
Одержано від учасника підприємства внески до статутного капіталу: - поточний БА тваринництва, що оцінюється за справедливою вартістю	340	- 340
<i>21 Поточні біологічні активи (обороты за Кт рах.)</i>		
Переведено поточні БА тваринництва, що оцінюються за справедливою вартістю, до складу довгострокових БА	396	+ 396
		+ 56
<i>63 Розрахунки з постачальниками і підрядниками (обороты за Кт рах.)</i>		
Придбано довгострокові БА у постачальників	100	+ 100
Відображено податковий кредит	20	+ 20
<i>63 Розрахунки з постачальниками і підрядниками (обороты за Дт рах.)</i>		
Перераховано грошові кошти постачальникам за довгострокові БА	240	- 240
Усього сума коригувань за рахунком 63		- 120

У статті збільшення (зменшення) поточних зобов'язань (ряд. 3560) у графі «Надходження» відображається збільшення, у графі «Видаток» – зменшення у статтях розділу балансу «Поточні зобов'язання» (крім статей «Короткострокові кредити банків», «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками», «Поточні забезпечення», сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю). При цьому не враховуються зміни в складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій з включення поточних зобов'язань до групи вибуття, інвестиційної діяльності та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років. При визначенні суми збільшення (зменшення) поточних зобов'язань не враховується зменшення суми зобов'язань: з поточного податку на прибуток унаслідок його сплати та враховується зменшення суми зобов'язання з поточного податку на прибуток унаслідок його списання і визнання доходу; з податку на додану вартість, що виникає внаслідок інвестиційної діяльності. При визначенні суми збільшення (зменшення) доходів

майбутніх періодів не враховується зміна доходів майбутніх періодів унаслідок їх утворення від операцій з коштами цільового фінансування, подальшого їх визнання доходами поточного періоду, повернення коштів цільового фінансування, зменшення доходів майбутніх періодів унаслідок включення до групи вибуття.

Приклад заповнення рядка 3560 (табл. 3) відображено на підставі даних форми № 1 та заповнено відповідно до вимог НП(С)БО 1 (з урахуванням коригування показників).

Таблиця 3

Показники рядків форми № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)

№ рядків ф. № 1	Сальдо рахунків (субрахунків)	Баланс (ф. № 1)		Зміна статей (гр.4 – гр.3)	Примітка: коригування статей балансу	Зміна статей балансу з урахуванням коригування для ряд. 3560 ф. № 3 (гр.5-;+гр. 6)
		на початок звітнього періоду (гр. 3)	на кінець звітнього періоду (гр. 4)			
1	2	3	4	5	6	7
1615	63	45	68	23	-	+ 23
1620	641	56	189	133	+20	+ 153
1625	65	3	1	-2	-	-2
1630	66	57	90	33	-	+ 33
Разом	х	161	348	187	+20	+ 207

В даному прикладі операцією, що коригує статті Балансу є:

Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за операцією з придбання довгострокових БА - корів) Дт 641 Кт 63 – 20 тис. грн.

У статті «Грошові кошти від операційної діяльності» відображається різниця між сумами надходжень та видатків після коригування податку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування.

У статті «Сплачений податок на прибуток» відображається використання грошових коштів для сплати податку на прибуток за умови, що вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю.

У статті «Чистий рух коштів від операційної діяльності» відображається результат руху коштів від операційної діяльності.

Висновки і пропозиції. Формування даних для заповнення Звіту про рух грошових коштів за непрямим методом є досить трудомістким та обтяжливим для сільськогосподарських підприємств, тому складання звіту може бути пов'язане з допущенням ряду неточностей, його не можна скласти без значних коригувань. Крім того, враховуючи сезонність виробництва в аграрному секторі економіки, яка прямо впливає на надходження виручки від реалізації продукції, робіт і послуг дані Звіту про рух грошових коштів, не завжди можна з впевненістю використати для

проведення оцінки платоспроможності.

Для покращення рівня формування Звіту про рух грошових коштів вважаємо за доцільне складання додатково коригувальних таблиць з відображенням переліку господарських операцій, які коригують статті балансу. Наявність таких розрахунків значно полегшить роботу бухгалтера при складанні звітності і забезпечить високу об'єктивність звіту для потреб як внутрішніх так і зовнішніх користувачів.

Враховуючи вищенаведене очевидною є необхідність вибору форми звіту у простішій та зрозумілішій формі як для укладачів, так і для користувачів.

Список використаних джерел та літератури

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 // Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

2. Атамас П.Й., Атамас О.П. Методичні проблеми складання Звіту про рух грошових коштів та шляхи їх вирішення / П.Й. Атамас, О.П. Атамас // Європейський вектор економічного розвитку: Збірник наукових праць. – 2013. - № 1(14). - С. 3 – 11.

3. Боярова О.А. Проблемні аспекти формування звіту про рух грошових коштів за НП(С)БО 1 / О.А. Боярова // Науковий вісник нац. університету біоресурсів і природокористування України . – 2013 . – N181 Ч.3: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – С. 26-30.

4. Матюха М.М. Управлінська звітність про рух грошових коштів як елемент поточного і стратегічного інформаційного забезпечення прийняття рішень / М.М. Матюха // Бізнес Інформ. – 2013. – №2. – С. 59–63.

5. Чумак В.Д., Чумак К.М. / Управління грошовими потоками при попередженні банкрутства сільськогосподарських підприємств / В. Д. Чумак, К. М. Чумак // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Економічні науки: [зб. наук. пр./редкол.: Макаренко П.М. (відп. ред.) та ін.] – Вип. 1 (6), Т. 2. – 2013. – С .327–331.

6. Фурса В.П. Фінансова звітність: актуальні питання зближення НП(С)БО та МСФЗ / В. П. Фурса // [Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки](#) . – 2013. - Вип. 4. – С. 323 – 328.

7. Курило Г.М. Щодо пошуку стратегії конвергентності в обліку та фінансової звітності: концептуальний підхід / Г. М. Курило // [Вісник Донецького університету економіки та права](#) . - 2013. - № 1. - С. 95-100.

8. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності

[Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р.

9. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства
[Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 //
Режим доступу : <http://dtki.com.ua/show/2cid010244.html>

10 Букало Н.А., Завацька О.А. Гармонізація звіту про рух грошових коштів
відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку / Н.А. Букало, О.А.
Завацька //Економіка. Управління. Інновації. – 2014. - № 1(11). – С. 45-52.