

УДК 657:336.778

П.Й. Атамас, О.П. Атамас

МЕТОДИЧНІ ПРОБЛЕМИ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Розглядаються два методичні підходи до складання Звіту про рух грошових коштів, дається оцінка їх переваг та недоліків, робиться висновок про необхідність складання додаткових розроблювальних таблиць для аналізу грошових потоків та їх поділу за видами діяльності.

Ключові слова: стандарти обліку, грошові потоки, звітність, прямий і непрямий методи, види діяльності, коригування.

Складання Звіту про рух грошових коштів пов'язане з трансформуванням показників Звіту про фінансові результати у звіт про грошові потоки. Причина і необхідність такої трансформації полягає у тому, що Звіт про фінансові результати складається на підставі принципу нарахування, згідно з яким доходи визнаються навіть тоді, коли зароблені гроші ще не надійшли, а витрати вважаються понесеними при їх визнанні (нарахуванні), хоча грошові виплати ще можуть бути і не здійснені. Тому для того, щоб виявити рух грошових коштів внаслідок поточної (операційної) діяльності, необхідно трансформувати показники Звіту про фінансові результати із системи нарахування в касову систему (рис. 1).

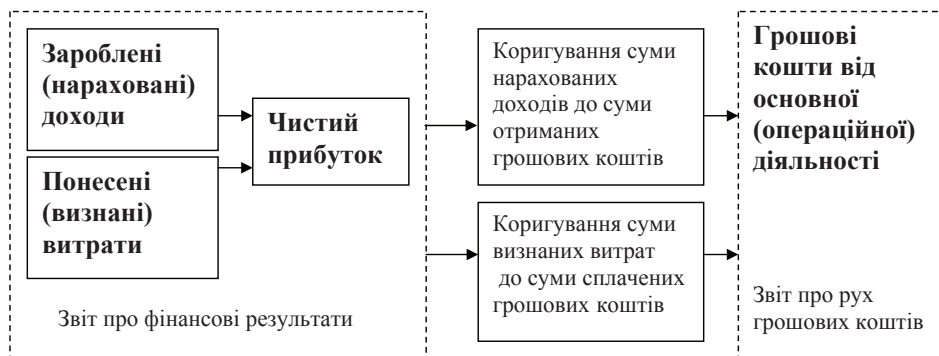


Рис. 1. Два методи ведення обліку і складання звітності

Міжнародні стандарти фінансового обліку і звітності та практика розвинутих країн ринкової економіки передбачають можливість складання Звіту про рух грошових коштів двома методами – прямим і непрямим, але перевага надається першому [1].

Українська практика передбачає для всіх підприємств можливість складання Звіту про рух грошових коштів лише одним методом: перша редакція П(С)БО 4 (1999 р.) – непрямим, а після внесення змін до цього стандарту у 2010 р. – прямим [2]. Але враховуючи, що значна кількість українських підприємств уже сьогодні складають звітність за МСФЗ, вважаємо за необхідне розглянути обидва методи у їх порівнянні.

Проблему призначення, змісту та порядку складання Звіту про рух грошових коштів розглядали у своїх публікаціях багато авторів: С. Голлов, Н. Гура та О. Кашченко, З. Задорожний, О. Івашевська, А. Озеран, В. Пархоменко, М. Яцишин та ін. Але в їх працях основна увага зверталася на зміст, призначення та порядок складання звіту, класифікацію грошових потоків за видами діяльності, відмінності українського П(С)БО 4 та МСБО 7 тощо. Питання ж переваг та недоліків прямого і непрямого методів складання Звіту про рух грошових коштів та їх практичного застосування в сучасних умовах досліджені недостатньо, що і зумовило цю публікацію.

Мета цієї статті полягає у порівнянні методичних підходів до складання Звіту про рух грошових коштів за українськими та міжнародними стандартами фінансової звітності, розробці пропозицій щодо покращання як змісту самого звіту, так і практики його складання для підвищення рівня його об'єктивності та покращання аналітичних можливостей.

Прямий метод складання Звіту про рух грошових коштів у принципі передбачає детальне відображення кожного напрямку руху грошових коштів:

- надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- виплати постачальникам та підрядникам за сировину, матеріали, товари, роботи і послуги;
- виплати працівникам заробітної плати;
- оплата працівникам витрат на відрядження, пов'язані з основною діяльністю;
- сплата податків та інших обов'язкових платежів до бюджету і соціальних фондів;
- отримання від покупців та повернення їм передоплати (авансів);
- отримання відсотків за поточними рахунками у банках;
- отримання субсидій, дотацій, цільового фінансування, гуманітарної грошової допомоги, благодійних надходжень, оприбуткування виявленого при проведенні інвентаризації лишку грошей у касі тощо;
- отримання і сплата штрафів, пені, неустойки і т. ін.

При чіткій організації аналітичного обліку розрахунків за видами діяльності складання Звіту про рух грошових коштів у частині операційної діяльності прямим методом може бути зведене до простого коригування окремих статей Звіту про фінансові результати на зміни залишків на рахунках запасів та розрахунків. Наприклад, грошові надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) можна визначити таким розрахунком: Доход від продаж (ряд. 010 ф. № 2) + Залишок дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на початок року (ряд. 161 ф. № 1, гр. 3) - Залишок дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на кінець року (ряд. 161 ф. № 1, гр. 4). Але, на жаль, не всі статті балансу можна так однозначно ідентифікувати з конкретними

статтями інших форм звітності. У більшості випадків необхідна додаткова інформація про зміст відображених на рахунках господарських операцій. Тому для відображення руху грошових коштів у звітності за видами діяльності бухгалтеру необхідно організувати постійне накопичення відповідних даних в аналітичному обліку. Для цього потрібно передбачити в усіх регістрах обліку (книгах, журналах, відомостях, картках тощо) підрахунок оборотів за видами діяльності не лише за поточний (звітний) період, а й наростаючим підсумком з початку року. Така ж методика повинна передбачатися і програмами комп'ютерного обліку.

Детально методику складання Звіту про рух грошових коштів прямим методом розглянуто у статті Н. Гури та О. Кашенко [3], але, на жаль, у ній не підкреслюється необхідність детального аналізу записів на рахунках розрахунків. Адже, наприклад, виплати грошей по дебету рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» можуть бути пов'язані не лише з придбанням матеріалів та сировини для основної діяльності, а й з оплатою рахунків за роботи інвестиційного характеру, придбання будівельних матеріалів, конструкцій, обладнання для монтажу тощо.

Для того, щоб усвідомити порядок складання Звіту про рух грошових коштів непрямим методом, необхідно розглянути зв'язок між грошовими і негрошовими рахунками, який виводиться з основного бухгалтерського рівняння (рис. 2).

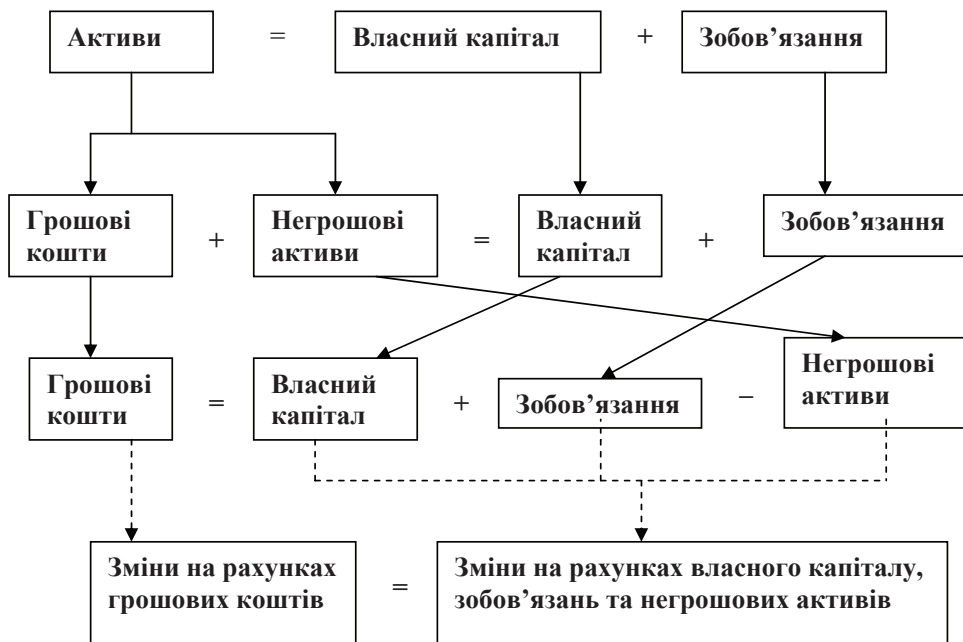


Рис. 2. Взаємозв'язок змін на рахунках грошових і негрошових активів

З рис. 2 видно, що збільшення дебетового сальдо на рахунках грошових коштів супроводжується збільшенням кредитового сальдо на рахунках власного капіталу і зобов'язань та зменшенням дебетового сальдо на рахунках негрошових активів. Отже, приріст грошових коштів за звітний

період буде дорівнювати приросту суми власного капіталу і зобов'язань за мінусом приросту залишків негрошових активів. Якщо ж у балансі підприємства спостерігається зменшення власного капіталу, зобов'язань або негрошових активів, то відповідні суми у розрахунку змін грошових коштів беруться зі знаком «мінус» (–). Таким чином, зменшення статей власного капіталу і зобов'язань супроводжується відповідним зменшенням грошових коштів, а зменшення негрошових активів зумовлює збільшення залишку грошових коштів. Така взаємозалежність і стала підставою складання Звіту про рух грошових коштів непрямим методом, сутність якого полягає у коригуванні суми чистого прибутку на зміни у складі активів і пасивів підприємства з метою визначення чистого потоку грошових коштів від операційної діяльності. Але при цьому необхідно виключити також вплив на суму чистого прибутку доходів та витрат фінансової та інвестиційної діяльності.

Складання Звіту про рух грошових коштів непрямим методом у загальному вигляді можна характеризувати такими коригуваннями чистого прибутку [4, с. 729]:

1) коригування на зміни негрошових оборотних активів та короткострокових зобов'язань:

- + зменшення негрошових оборотних активів;
- збільшення негрошових оборотних активів;
- + збільшення короткострокових зобов'язань;
- зменшення короткострокових зобов'язань;

2) коригування на суми операцій основної (операційної) діяльності, які не зумовлюють руху грошових коштів:

- + нарахований знос необоротних активів;
- + нараховані, але не сплачені витрати;
- нараховані, але не отримані доходи;

3) коригування на суми операцій, не пов'язаних з основною (операційною) діяльністю:

- + збитки від реалізації довгострокових активів;
- + збитки від погашення боргових зобов'язань;
- прибутки від реалізації довгострокових активів;
- прибутки від погашення боргових зобов'язань.

Отже, непрямий метод складання Звіту про рух грошових коштів передбачає коригування суми чистого прибутку за даними Звіту про фінансові результати на суми негрошових витрат і доходів. При цьому суми негрошових доходів віднімаються, а суми негрошових витрат (амортизація необоротних активів і т. ін.) – додаються до суми чистого прибутку. Крім того, сума чистого прибутку підлягає коригуванню і на відхилення залишків на рахунках операційних активів та зобов'язань за даними Балансу підприємства: приріст активів або зменшення зобов'язань свідчать про вибуття грошових коштів, а зменшення активів або приріст зобов'язань – про їх надходження. Складність полягає лише в тому, що всі надходження і виплати грошових коштів (по касі, по рахунках у банках), зміни у складі еквівалентів грошових коштів, залишки дебіторської і кредиторської заборгованості необхідно поділити між видами діяльності – операційною, інвестиційною і фінансовою, виділити за кожним видом діяльності операції, що є наслідком надзвичайних подій. А це вима-

гає детального аналізу змісту кожної операції за її призначенням та складання окремої коригувальної таблиці.

Звіт про рух грошових коштів, складений непрямим методом, має ряд переваг для аналізу показників діяльності підприємства, адже він показує взаємозв'язок отриманого чистого прибутку зі змінами активів та зобов'язань підприємства. Крім того, він простіший для використання, не вимагає великих розшифровок оборотів по рахунках, тому в зарубіжній практиці він використовується частіше, хоча МСБО надають перевагу прямому методу складання цього звіту. Недоліком цього методу є відсутність у звіті даних про обсяги реальних грошових потоків від окремих видів операційної діяльності.

Зміни грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності, на вимоги МСБО 7, визначають лише прямим методом, який передбачає відображення загальної суми надходження і витрачання грошових коштів за видами окремих операцій і подій. На жаль, українські стандарти цього не враховують і сильно обмежують рівень деталізації показників Звіту про рух грошових коштів у частині цих видів діяльності.

Згідно з П(С)БО 4 рух грошових коштів у результаті *інвестиційної* діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу «Необоротні активи» та статті «Поточні фінансові інвестиції» і в розділі «IV. Необоротні активи та групи вибуття» [2, с. 32]. Але ж у балансі відображається лише облікова вартість залишків за названими статтями на початок і кінець звітного періоду, тоді як у Звіті про рух грошових коштів необхідно показати не лише облікову вартість придбаних фінансових інвестицій, необоротних активів та майнових комплексів, а й суми доходу, отримані за звітний період від їх реалізації. Таку інформацію можна отримати лише за результатами аналізу бухгалтерських рахунків, на що справедливо вказують В. Пархоменко [5, с. 5] та Н. Гура і О. Кашенко [3, с. 26].

Аналогічну методику рекомендують застосовувати й американські автори, які підкреслюють, що процес визначення чистого грошового потоку від інвестиційної діяльності включає три стадії: 1) визначення змін на рахунках, пов'язаних з інвестиціями; 2) пояснення цих змін з використанням метода аналізу бухгалтерських записів; 3) відображення впливу цих змін на рух грошових коштів [4, с. 730]. І далі наводять приклади реконструкції записів на рахунках «Основні засоби», «Нарахований знос» та ін. Але нам необхідно враховувати, що в практиці американського бухгалтерського обліку не передбачено використання рахунків обліку доходів від реалізації необоротних активів. У нашій же практиці необхідно виконувати аналіз і таких субрахунків, як 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» (на якому, серед іншого, відображається виручка від продажу необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу) та 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій». На жаль, після внесення МФУ змін у методику відображення в обліку реалізації необоротних активів, облікова вартість реалізованих основних засобів та дохід від їх реалізації об'єднані на одних рахунках з аналогічними показниками реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, відходів виробництва, металобрухту тощо), а фінансовий результат від таких операцій визначається на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

ті». Це знову ж таки зумовлює невідповідність показників поточного бухгалтерського обліку і звітності: облік має свою «самостійну» методику відображення господарських операцій, а звітність доводиться складати на підставі аналізу змісту господарських операцій за первинними документами та обліковими регістрами, замість того, щоб використовувати з цією метою обороти і сальдо відповідних рахунків.

Тепер розглянемо у загальних рисах методику складання Звіту про рух грошових коштів у частині відображення грошових потоків від **фінансової** діяльності. У П(С)БО 4 прямо вказується, що рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається на основі змін у статтях балансу за розділом «Власний капітал» та статтях, пов'язаних з фінансовою діяльністю, у розділах балансу: «Забезпечення наступних витрат і платежів», «Довгострокові зобов'язання» і «Поточні зобов'язання» («Короткострокові кредити банків» і «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками» тощо) [2, с. 32–33].

Як було показано раніше (на прикладі визначення грошових потоків у результаті інвестиційної діяльності), об'єктивний аналіз змін в окремих статтях балансу можливий лише за матеріалами поточного бухгалтерського обліку із залученням первинних документів та облікових регістрів. Такий аналіз буде ефективним, якщо він буде базуватися на врахуванні економічного змісту окремих господарських операцій. Здійснити його краще всього можна при визначенні кореспонденції рахунків та побудові системи аналітичного обліку. Наприкінці звітнього періоду такий ґрунтовний аналіз грошових потоків за видами діяльності можна виконати лише шляхом додаткових вибірок.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що діючий нині План рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій виробничої сфери [6] зорієнтований, в основному, на складання Балансу та Звіту про фінансові результати і не враховує потреб складання Звіту про рух грошових коштів, на що необхідно звертати увагу бухгалтерам, що практикують, при визначенні облікової політики підприємства та відкритті аналітичних рахунків, на яких бажано виокремлювати операції з інвестиційної та фінансової діяльності.

У сучасних же умовах, при діючій системі відображення господарських операцій на рахунках для заповнення Звіту про рух грошових коштів прямим методом вважаємо доцільним складання розроблювальних таблиць такого змісту (табл. 1).

Таблиця 1

Розподіл надходження грошових коштів за видами діяльності

Показники звіту про рух грошових коштів	Обороти на рахунках (наростаючим підсумком за звітний період)				Разом
	30	31	333, 334	351	
1. Надходження грошових коштів у результаті операційної діяльності:					
– від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)					
і т. ін.					

Показники звіту про рух грошових коштів	Обороти на рахунках (наростаючим підсумком за звітний період)				Разом
	30	31	333, 334	351	
Разом					
2. Надходження грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності:					
– від реалізації фінансових інвестицій					
і т. ін.					
Разом					
3. Надходження грошових коштів у результаті фінансової діяльності:					
– від розміщення власних акцій або часток у капіталі					
і т. ін.					
Разом					
4. Надходження грошових коштів від надзвичайних подій (за видами діяльності):					
– операційної					
– інвестиційної					
– фінансової					
5. Внутрішньогосподарський оборот (за кредитом рахунків обліку грошових коштів)					
Усього (обороты по дебету рахунків грошових коштів)					

Таблицю аналогічної будови необхідно скласти і за напрямками витрачання грошових коштів, тобто за кредитом вказаних рахунків. Окремо доцільно показати вплив зміни валютних курсів за операційною, інвестиційною і фінансовою діяльністю. Підсумки таблиць повинні відповідати оборотам Головної книги, визначеним наростаючим підсумком за звітний період. При перенесенні показників руху грошових коштів з розроблювальних таблиць до звіту внутрішньогосподарський оборот не враховується. Ступінь деталізації розроблювальних таблиць залежить від обсягу та різноманітності грошових потоків підприємства. Наявність таких таблиць значно підвищить аналітичні можливості фінансової звітності для внутрішнього використання і гарантує об'єктивність складання Звіту про рух грошових коштів для її зовнішніх користувачів.

Таким чином, проведене дослідження дозволило дійти таких висновків:

1. Для складання Звіту про рух грошових коштів як прямим, так і непрямим методами, крім загальних оборотів по рахунках грошових коштів та розрахунків, необхідна додаткова інформація про зміст і характер господарських операцій, відображених на цих рахунках. Таку інформацію можна отримати лише на підставі аналізу змісту господарських операцій за первинними документами та їх реєстрацією на рахунках у розрізі видів діяльності.

2. Звіт про рух грошових коштів, складений прямим методом, як це передбачено П(С)БО 4, забезпечує необхідну інформацію для аналізу їх динаміки, структури джерел надходження та напрямів витрачання коштів, але не дає інформації для аналізу взаємозв'язку чистого прибутку з грошовим потоком від операційної діяльності та виявлення причин розбіжностей суми чистого прибутку і залишку вільних грошових коштів на рахунках підприємства.

3. Складання Звіту про рух грошових коштів непрямим методом, застосування якого дозволяється міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), значно простіше для практичного використання і надає ряд переваг при аналізі фінансових показників діяльності підприємства, тому в зарубіжній практиці використовується досить часто. Очевидно, і в Україні при впровадженні МСФЗ необхідно передбачити в П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» для підприємств, які складають звітність за МСФЗ, можливість самостійного вибору методу його складання.

4. У діючий План рахунків бухгалтерського обліку підприємств виробничої сфери бажано внести корективи для узгодження методики відображення руху грошових коштів за видами діяльності в поточному обліку відповідно до вимог складання звітності.

Список використаної літератури

1. МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320284/file/IAS%2007.pdf>

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затв. наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87 (зі змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – 27 січня. – Спецвипуск № 8–9. – С. 30–35.

3. Гура Н. Порядок заполнения отчета о движении денежных средств прямым методом / Н. Гура, Е. Кашенко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – № 1. – С. 25–30.

4. Ларсон К.Д. Основні принципи бухгалтерського обліку / К.Д. Ларсон, Д.Д. Уайлд, Б. Чіаппетта; в 2-х т.; пер. з англ.; за наук. ред. Г.В. Григораш, Т.В. Герасимової. – Дніпропетровськ: Баланс Бізнес Букс, 2007. – 1336 с.

5. Пархоменко В. Движение денежных средств как индикатор хозяйственной деятельности / В. Пархоменко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – № 11. – С. 3–5.

6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами і доповненнями).

Рассматриваются два методических подхода к составлению Отчета о движении денежных средств, приводится оценка их преимуществ и недостатков, делается вывод о необходимости составления дополнительных разработочных таблиц для анализа денежных потоков и их распределения по видам деятельности.

Ключевые слова: *стандарты учета, денежные потоки, отчетность, прямой и косвенный методы, виды деятельности, корректировки.*

Two methodical approaches to drafting the cash flow statement are considered. The estimation of their advantages and defects is given. The conclusion about the necessity of

drafting additional elaborative tables for analysis of money streams and their distribution on the types of activity is made.

Key words: *standards of the account, money streams, accounting, line and unlined methods, types of activity, correction.*

Надійшло 21.01.2013.

УДК 657.2

К.В. Безверхий

ОБЛІКОВІ ДОКУМЕНТИ ЯК ПЕРВИННА СКЛАДОВА ОБЛІКОВО-ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглянуто первинні документи як складову обліково-звітної інформації підприємства. Проаналізовано чинні нормативно-правові акти, що регламентують складання типових форм первинних документів на підприємстві. Виділено етапи організації процесу документування на підприємстві.

Ключові слова: *документи, первинні документи, облік, первинний облік, документування, обліково-звітна інформація, складова, реквізити, документообіг, документопотік, графік документообігу.*

У технологіях обліку, які традиційно склалися на сучасному етапі розвитку науки, від якості первинних документів значною мірою залежать якість та достовірність усього бухгалтерського обліку. Бухгалтерські документи підтверджують правдивість і точність облікових даних та допомагають знаходити помилки в бухгалтерських записах і в економічних розрахунках. У зв'язку з цим висуваються особливі вимоги до змісту та порядку оформлення бухгалтерських документів. Отже, питання облікових документів як первинної складової обліково-звітної інформації підприємства в умовах сьогодення набуває актуальності.

Останні дослідження щодо документального оформлення фактів господарського життя підприємства було проведено у працях таких вітчизняних вчених-економістів, як О. Андрусь, М. Білуха, Р. Бруханський, Т. Бутинець, Ф. Бутинець, С. Волков, І. Волошан, П. Герасим, Л. Гуцаленко, К. Дударєва, Н. Жук, Г. Журавель, В. Завгородній, О. Золотухін, С. Івахненко, Г. Кім, Г. Кірейцев, М. Козлова, Н. Коробова, А. Кривенко, М. Кужельний, С. Кузнецова, С. Левицька, В. Лінник, Р. Марценюк, В. Муравський, М. Огіччук, В. Озеран, І. Орлов, В. Палій, О. Пархомчук, В. Писаренко, Н. Пронь, І. Садовська, В. Соколов, В. Сопко, Н. Ткаченко, П. Хомин, О. Юрченко та ін. Разом із тим питання первинних документів як складової обліково-звітної інформації залишається недостатньо дослідженим. Отже, вищезазначене питання є актуальним і потребує подальших досліджень.

Метою цього дослідження є розгляд первинних документів як складової обліково-звітної інформації підприємства.

Підставою для відображення фактів господарського життя підприємства на рахунках у бухгалтерському обліку є первинні документи. Доку-