

*Гудзь Наталія Василівна
к.е.н., доц. кафедри обліку у виробничій
сфері Тернопільського національного
економічного університету*

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ: ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ

Звіт про рух грошових коштів показує розгорнуто всі надходження та витрачання грошових коштів та їх еквівалентів за певний період, які виникають внаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Результатом заповнення звіту є формування показників чистого руху грошових коштів відповідно за видами діяльності підприємства і в цілому за звітний період.

Відповідно до Н(П)СБО 1 Звіт про рух грошових коштів може бути складений за прямим (форма №3) чи непрямим (форма №3-н) методами [2]. Підприємство на власний розсуд обирає відповідний метод розрахунку, про що потрібно обов'язково зазначити в Наказі про облікову політику в частині фінансової звітності.

У розділі 1. "Рух коштів внаслідок операційної діяльності" за прямим методом кількість основних статей, порівняно з попередньою формою, значно скоротилась. Однак у додаткових – крім статей, які були в попередній звітній формі, були додані надходження від операційної оренди, отримання роялті, авторських прав. У цьому ж розділі надходження та видатки, що пов'язані з векселями необхідно відображати в складі інших надходжень та видатків. Використання прямого методу для визначення чистої зміни коштів полягає у тому, що послідовно наводять всі основні статті грошових надходжень та видатків, а різниця між ними формує чистий рух коштів окремо від операційної (рядок 3195), інвестиційної (рядок 3295) та фінансової діяльності (рядок 3395).

Прямий метод складання звіту про рух грошових коштів базується на безпосередньому використанні даних із реєстрів бухгалтерського обліку щодо дебетових або кредитових оборотів коштів за рахунками 30 «Готівка» і 31 «Рахунки в банках» за звітний період у кореспонденції з рахунками бухгалтерського обліку активів або зобов'язань.

Якщо підприємство обирає складання Звіту про рух грошових коштів за формою 3-н, то насправді за непрямим методом у звіті визначають тільки ту частину, яка пов'язана з операційною діяльністю. Показники руху коштів від інвестиційної та фінансової діяльності визначають за прямим методом: окремо відображають усі надходження, які потім зменшують на суму витрачань та інших платежів. Тобто, та частина, яка стосується руху коштів внаслідок інвестиційної та фінансової діяльності, в обох формах (за прямим та непрямим методом) є ідентичною (рядки 3200-3395). Сумарні показники (рядки 3400-3415) у формах звітності за прямим та непрямим методами також обчислюють однаково.

За непрямим методом складання Розділ 1 майже не відрізняється від форми, затвердженої у 1999 році. Однак, у додатку 3 до НП(С) БО 1 "Загальні вимоги

до фінансової звітності" передбачена значна кількість додаткових статей, які деталізують зміни в збільшенні та зменшенні оборотних активів та поточних зобов'язань.

Непрямий метод складання Звіту про рух грошових коштів полягає в тому, що спочатку зазначають суму чистого прибутку (збитку), яку потім коригують з метою отримання величини чистої зміни коштів через виключення впливу негрошових операцій. Під негрошовими розуміють операції, що не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів: бартерні операції; придбання активів за допомогою емісії акцій; обмін власних акцій на акції іншого підприємства; списання дебіторської та кредиторської заборгованостей [1]. Відповідно до вимог Н(С)БО у звіті не показують внутрішні зміни (внутрішні обороти) у складі грошових коштів. Що ж до розміщення грошових коштів за депозитним договором, укладеним на строк, що перевищує 12 місяців, на умовах повернення вкладу після закінчення встановленого договором строку (Д-т 184 К-т 311, 312), а також оформлення депозитів за допомогою ощадних (депозитних) сертифікатів (Д-т 143, 352 К-т 311, 312), та наступного їх повернення (Д-т 311, 312 К-т 143, 184, 352), то ці операції не можна ідентифікувати як внутрішні зміни у складі грошових коштів, а отже, в звіті їх слід відображати в складі руху грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності.

Водночас, варто окремо підкреслити, що, на відміну від руху грошових коштів унаслідок придбання іноземної валюти, який не включають до звіту, у ньому в обов'язковому порядку показують надходження на поточний рахунок у національній валюті грошових коштів, отриманих від продажу іноземної валюти (Д-т 311 К-т 334), а також курсову різницю між ціною продажу валюти та її балансовою вартістю (Д-т 942 К-т 334) у складі показників відповідно рядку «Інші надходження» та «Інші витрачання» форми №3. Пояснити це можна лише тим, що за згаданою операцією визнають дохід від реалізації іноземної валюти та витрати в сумі курсової різниці між ціною продажу та балансовою вартістю валюти на дату її продажу. Інакше кажучи, від зазначеної операції виникає фінансовий результат, який впливає на утворення чистого прибутку (збитку) діяльності підприємства.

При цьому слід зауважити, що суму грошових коштів в іноземній валюті, перераховану з поточного валютного рахунка для продажу (Д-т 334 К-т 312), не відображають у звіті, оскільки це є внутрішня зміна у складі грошових коштів.

Складання Звіту про рух грошових коштів непрямим методом можна охарактеризувати такими коригуваннями чистого прибутку:

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

+ зменшення (- збільшення) негрошових оборотних активів;

+ збільшення (- 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 (- прибутки) від реалізації довгострокових активів та 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 віднімають, а суми негрошових витрат (амортизація необоротних активів і т. ін.) – додають до суми чистого прибутку. Сума чистого прибутку підлягає коригуванню 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.

Звіт про рух грошових коштів, складений непрямим методом, має ряд переваг для аналізу показників діяльності підприємства. Він показує взаємозв'язок отриманого чистого прибутку зі змінами активів та зобов'язань підприємства. Він простіший для використання, не вимагає великих розшифровок оборотів за рахунками, тому в зарубіжній практиці його використовують частіше. Недоліком є відсутність у звіті даних про обсяги реальних грошових потоків від окремих видів операційної діяльності. У кінці звітної періоду такий ґрунтовний аналіз грошових потоків за видами діяльності можна виконати лише шляхом додаткових вибірок.

Отже, з наведеного можна зробити висновок, що діючий План рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій виробничої сфери 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 практикуючим бухгалтерам при визначенні облікової політики підприємства та відкритті аналітичних рахунків, на яких бажано виокремлювати операції з інвестиційної та фінансової діяльності.

Вважаємо, що система бухгалтерського обліку і звітності повинна забезпечувати прозорість і зрозумілість інформації, яка характеризує діяльність підприємства і використовується зовнішніми користувачами звітності для прийняття управлінських рішень. Тому в стандартах бухгалтерського обліку та інших нормативних документах МФУ бажано мати чітко визначення витрат і доходів за видами діяльності, відповідно до якого й повинні будуватися форми фінансової звітності. Перш за все, це повинно стосуватися інвестиційної та фінансової діяльності. Їх склад повинен бути чітко визначений і обмежений, а всі інші процеси і, пов'язані з ними, грошові потоки необхідно відносити до операційної діяльності.

Список використаних джерел

1. Боярова О. А. Проблемні аспекти формування звіту про рух грошових коштів за Н(П)СБО 1 // зб. тез та доповідей I Міжнародної наук.-практ. інтернет-конференції (21 лютого 2013 р.; м. Київ). Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці. - К. : ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – С. 111-119.
2. Н(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13.