

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657(476)

### РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, ОТРАЖАЮЩЕЙ ВЗАИМОСВЯЗЬ ПРИБЫЛИ И ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ В ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

*канд. экон. наук, доц. Е.Б. МАЛЕЙ; А.О. БЕЛЬСКИЙ*  
(Полоцкий государственный университет)

*Обосновывается актуальность использования косвенного метода подготовки отчета о движении денежных средств. На практическом примере рассмотрена подготовка отчета о движении денежных средств, отражающего взаимосвязь прибыли и денежных потоков. Предложены трансформационные таблицы расчетов чистых денежных потоков по видам деятельности. Рекомендована единая форма отчета о движении денежных средств косвенным методом, полученная объединением трансформационных таблиц.*

**Введение.** В рыночных условиях хозяйствования наиболее важным показателем эффективности деятельности организации является финансовый результат, выраженный посредством суммы экономической прибыли. Однако в учетной практике могут возникать ситуации, когда при наличии прибыли организация оказывается неплатежеспособной и, наоборот, при наличии убытков организация продолжает оставаться платежеспособной. Для объяснения такой хозяйственной ситуации в зарубежной практике ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности широкое распространение получил косвенный метод формирования отчета о движении денежных средств. Актуальность использования данного метода основана на анализе динамики различных статей баланса, характеризующих финансовое и имущественное положение организации. В конечном итоге позволяет соотнести финансовый результат с разностью остатков денежных средств на начало и конец отчетного периода, то есть в таком отчете отражается не реальное движение денежных средств, а объясняются причины изменения их остатка.

**Основная часть.** В основе классической теории подготовки отчета о движении денежных средств косвенным методом лежит принцип корректировки прибыли на сумму начисленной амортизации, на изменения запасов, долгосрочных активов, дебиторской и кредиторской задолженностей. В итоге теоретически можно прийти к остатку денежных средств, которым располагает организация на отчетную дату. Однако на практике такой подход не учитывает множество нюансов, в результате чего сумма располагаемого остатка денежных средств, рассчитанного косвенным методом, не совпадает с реальным остатком денежных средств. Для устранения такого расхождения вводится графа «Прочее», где отражается отклонение между рассчитанным и фактическим остатком денежных средств. В результате, информативность отчета, подготовленного по такой методике расчета косвенных денежных потоков, существенно снижается.

В экономической литературе также встречается мнение, что при подготовке отчета о движении денежных средств косвенным методом денежный поток по текущей деятельности рассчитывается косвенно путем корректировок, а потоки по финансовой и инвестиционной деятельности – прямым методом. Однако на возможность и необходимость расчета денежных потоков по инвестиционной и финансовой деятельности косвенным методом на практике также указывают некоторые экономические источники ([1; 2]). При этом важно отметить, что предлагаемые в экономической литературе методики не охватывают весь спектр возможных в хозяйственной деятельности ситуаций, оказывающих непосредственное влияние как на величину чистых денежных потоков, так и на отвлечение денежного потока по видам деятельности в составе активов, обязательств и капитала.

На основе ранее научно обоснованного внедрения принципа элиминирования в процесс подготовки отчета о движении денежных средств, а также алгоритма его формирования [3] предлагается на практическом примере поэтапно рассмотреть процесс подготовки отчета о движении денежных средств косвенным методом.

Напомним, что элиминирование представляет собой исключение из рассмотрения в процессе анализа, расчета, контроля признаков, факторов, показателей, заведомо не связанных с изучаемым, анализируемым, контролируемым процессом, явлением [4]. Соответственно, разработанный алгоритм формирования отчета о движении денежных средств косвенным методом предполагает последовательное выполнение трех этапов, в результате которых исчисляется чистый денежный поток от инвестиционной дея-

тельности, финансовой деятельности, определяются элиминирующие обороты, которые на третьем этапе исключаются при расчете денежного потока по текущей деятельности, корректируя основные трансформационные статьи.

Информационной базой для отчета о движении денежных средств, подготовленного косвенным методом по предлагаемой нами универсальной методике, являются:

- 1) Бухгалтерский баланс (ББ – табл. 1);
- 2) Отчет о прибылях и убытках (ОПУ – табл. 2);
- 3) Главная книга (ГК).

Таблица 1

**Бухгалтерский баланс**

Активы	Код строки	На конец периода	На начало периода
1	2	3	4
<b>I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства	110	3 631	3 700
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>190</b>	<b>3 631</b>	<b>3 700</b>
<b>II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы	210	35 530	–
в том числе:			
материалы	211	12 700	–
незавершенное производство	213	14 830	–
готовая продукция и товары	214	8 000	–
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	240	6 425	–
Краткосрочная дебиторская задолженность	250	14 520	–
Денежные средства и их эквиваленты	270	29 500	16 300
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>290</b>	<b>85 975</b>	<b>16 300</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>300</b>	<b>89 606</b>	<b>20 000</b>
<b>III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ</b>			
Уставный капитал	410	20 550	20 000
Неоплаченная часть уставного капитала	420	(550)	–
Добавочный капитал	450	281	–
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	460	3 301	–
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	470	–	–
<b>ИТОГО по разделу III</b>	<b>490</b>	<b>23 582</b>	<b>20 000</b>
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Долгосрочные кредиты и займы	510	–	–
Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам	520	–	–
<b>ИТОГО по разделу IV</b>	<b>590</b>	<b>–</b>	<b>–</b>
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Краткосрочные кредиты и займы	610	1 350	–
Краткосрочная часть долгосрочных обязательств	620	–	–
Краткосрочная кредиторская задолженность	630	64 674	–
в том числе:			
поставщикам, подрядчикам, исполнителям	631	31 980	–
по авансам полученным	632	–	–
по налогам и сборам	633	7 269	–
по социальному страхованию и обеспечению	634	5 250	–
по оплате труда	635	12 900	–
по лизинговым платежам	636	6 750	–
собственнику имущества (учредителям, участникам)	637	435	–
прочим кредиторам	638	90	–
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>690</b>	<b>66 024</b>	<b>–</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>700</b>	<b>89 606</b>	<b>20 000</b>

Источник: собственная разработка на основе условного примера.

Таблица 2

## Отчет о прибылях и убытках

Наименование показателей	Код строки	За отчетный период	За период, предшествующий отчетному
1	2	3	4
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг	010	20 000	–
Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг	020	(8 000)	–
Валовая прибыль (010 – 020)	030	12 000	–
Управленческие расходы	040	(7 030)	–
Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг (030 – 040 – 050)	060	4 970	–
Прочие доходы по текущей деятельности	070	100	–
Прочие расходы по текущей деятельности	080	(180)	–
Прибыль (убыток) от текущей деятельности ( $\pm 060 + 070 - 080$ )	090	4 890	–
Доходы по инвестиционной деятельности	100	2 000	–
в том числе:			
доходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	101	2 000	–
Расходы по инвестиционной деятельности	110	(980)	–
в том числе:			
расходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	111	(980)	–
Расходы по финансовой деятельности	130	(1 275)	–
в том числе:			
проценты к уплате	131	(150)	–
прочие расходы по финансовой деятельности	133	(1 125)	–
Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности ( $100 - 110 + 120 - 130$ )	140	(255)	–
Прибыль (убыток) до налогообложения ( $\pm 090 \pm 140$ )	150	4 635	–
Налог на прибыль	160	(834)	–
Чистая прибыль (убыток) ( $\pm 150 - 160 \pm 170 \pm 180 - 190 - 200$ )	210	3 801	–
Результат от переоценки долгосрочных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)	220	281	–
Совокупная прибыль (убыток) ( $\pm 210 \pm 220 \pm 230$ )	240	4 082	–

Источник: собственная разработка на основе условного примера.

Также в качестве инструмента проверки полученных данных может быть использован отчет о движении денежных средств, сформированный прямым методом (табл. 3), поскольку если все финансовые и инвестиционные корректировки учтены, то результаты движения денежных средств по видам деятельности и в первом варианте расчета, и во втором будут идентичны.

Таблица 3

## Отчет о движении денежных средств

Наименование показателей	Код строки	За отчетный период	За период, предшествующий отчетному
<b>Движение денежных средств по текущей деятельности</b>			
Поступило денежных средств – всего	020	12 000	–
Направлено денежных средств – всего	030	–	–
<b>Результат движения денежных средств по текущей деятельности (020 – 030)</b>	<b>040</b>	<b>12 000</b>	<b>–</b>
<b>Движение денежных средств по инвестиционной деятельности</b>			
Поступило денежных средств – всего	050	–	–
Направлено денежных средств – всего	060	–	(3 700)
в том числе:			
на приобретение и создание основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	061	–	(3 700)
<b>Результат движения денежных средств по инвестиционной деятельности (050 – 060)</b>	<b>070</b>	<b>–</b>	<b>(3 700)</b>

Окончание таблицы 3

Наименование показателей	Код строки	За отчетный период	За период, предшествующий отчетному
<b>Движение денежных средств по финансовой деятельности</b>			
Поступило денежных средств – всего	080	1 200	20 000
в том числе:			
кредиты и займы	081	1 200	–
вклады собственника имущества (учредителей, участников)	083	–	20 000
Направлено денежных средств – всего	090	–	–
<b>Результат движения денежных средств по финансовой деятельности (080 – 090)</b>	<b>100</b>	<b>13 200</b>	<b>20 000</b>
Результат движения денежных средств за отчетный период ( $\pm 040 \pm 070 \pm 100$ )	110	13 200	16 300
Остаток денежных средств и их эквивалентов на начало отчетного периода	120	16 300	–
Остаток денежных средств и их эквивалентов на конец отчетного периода	130	29 500	16 300

Источник: собственная разработка на основе условного примера.

**Этап № 1. Расчет чистого денежного потока косвенным методом по инвестиционной деятельности**

В случае наличия оборотов от инвестиционной деятельности рекомендуется начинать с расчета чистого денежного потока косвенным методом по данному направлению посредством корректировки прибыли от инвестиционной деятельности (табл. 4). При этом указанные корректировки будут иметь как знак «+», так и «-», а также иметь влияние на текущую деятельность или не иметь. Иными словами, необходимо выявить элиминирующие и неэлиминирующие обороты по отношению к текущей деятельности.

Таблица 4

Трансформационная таблица по расчету чистого денежного потока по инвестиционной деятельности косвенным методом

Показатель	Источник информации	Знак корректировки прибыли, +/-		Сумма
		при увеличении показателя	при уменьшении показателя	
1. Прибыль от инвестиционной деятельности	гр. 3 стр. 100 ОПУ – – гр. 3 стр. 110 ОПУ			1020
<b>1.1 Косвенные корректировки, элиминирующие текущую деятельность:</b>				
1.1.1 Корректировка на изменение дебиторской задолженности по реализованным долгосрочным активам (инвестиционная корректировка № 1)	Данные ГК (анализ проводок Дт 62 – Кт 91)	–	+	–2400
1.1.2 Корректировка на входной НДС по приобретенным долгосрочным активам (инвестиционная корректировка № 2)	Данные ГК (анализ проводок Дт 18 – Кт 60 в части приобретения долгосрочных активов)	–		–300
1.1.3. Корректировка на изменение кредиторской задолженности по приобретенным долгосрочным активам (инвестиционная корректировка № 3)	Данные ГК (анализ проводок Дт 08 – Кт 60 Дт 18 – Кт 60)	+	–	+1800
1.1.4 Корректировка на НДС, исчисленный от реализации долгосрочных активов (инвестиционная корректировка № 4)	Данные ГК (анализ проводок Дт 91 – Кт 68)	+		+400
1.1.5. Прочие инвестиционные корректировки, элиминирующие текущую деятельность (инвестиционные корректировки прочие)	Анализ данных ГК	+/-	+/-	0

Окончание таблицы 4

Показатель	Источник информации	Знак корректировки прибыли, +/-		Сумма
		при увеличении показателя	при уменьшении показателя	
<b>1.2 Косвенные корректировки, не элиминирующие текущую деятельность:</b>				
1.2.1 Корректировка на остаточную стоимость реализованных долгосрочных активов	гр. 3 стр. 111 ОПУ (анализ проводок Дт 91/4 – Кт счетов долгосрочных активов)	+		+980
1.2.2 Корректировка на инвестиции в долгосрочные активы (на стоимость поступивших долгосрочных активов)	Расчетный показатель*	-		-1500
Расчетный показатель* = (гр. 3 стр.110 ББ – гр. 4 стр. 110 ББ) + (гр. 3 стр. 120 ББ – гр. 4 стр. 120 ББ) + (гр. 3 стр. 130 ББ – гр. 4 стр. 130 ББ) + (гр. 3 стр. 140 ББ – гр. 4 стр. 140 ББ) + (гр. 3 стр. 150 ББ – гр. 4 стр. 150 ББ) + (гр. 3 стр. 180 ББ – гр. 4 стр. 180 ББ) + стоимость выбывших долгосрочных активов (анализ проводок дебет 02, 05 – кредит счета долгосрочных активов и дебет 91 – кредит счета долгосрочных активов) + Амортизация долгосрочных активов (дебет счета затрат – кредит счета 02, 05 с учетом дебет счетов 02, 05 – кредит счетов учета долгосрочных активов) – (гр. 3стр. 450 ББ – гр. 4 стр. 450 ББ) в части фонда переоценки				
1.2.3 Прочие инвестиционные корректировки, не элиминирующие текущую деятельность	Анализ данных ГК	+/-	+/-	0

Источник: собственная разработка на основе условного примера.

Как было обосновано ранее [3], к косвенным инвестиционным корректировкам, элиминирующим текущую деятельность, можно отнести:

- изменение дебиторской задолженности по реализованным долгосрочным активам (вычитается);
- налог на добавленную стоимость по поступившим долгосрочным активам (вычитается);
- изменение кредиторской задолженности по инвестициям в долгосрочные активы (прибавляется).

Косвенными инвестиционными корректировками, не элиминирующими текущую деятельность, являются:

- остаточная стоимость реализованных долгосрочных активов (прибавляется);
- корректировка на инвестиции в долгосрочные активы (вычитается);
- налог на добавленную стоимость по реализованным долгосрочным активам (прибавляется);
- прочие инвестиционные корректировки.

Для определения чистого денежного потока по инвестиционной деятельности косвенным методом нами рекомендована таблица 4, позволяющая упростить и унифицировать выполнение расчетов.

В результате данного этапа определяется чистый денежный поток по инвестиционной деятельности, а также инвестиционные корректировки, элиминирующие чистый денежный поток по текущей деятельности.

#### **Этап № 2. Расчет чистого денежного потока косвенным методом по финансовой деятельности**

Следующим этапом является расчет чистого денежного потока по финансовой деятельности. В данном случае соответствующая ей прибыль не является исходной точкой для начала корректировок. Это объясняется тем, что поступление валютной выручки в полной сумме отражается как денежный поток по текущей деятельности. Соответственно, денежного притока по финансовой деятельности в части курсовых разниц как такового нет. В качестве притока по финансовой деятельности (при расчете денежного потока прямым методом) выступает сумма полученных кредитов и займов, которые никак прямо не влияют на доходы организации. Потому показатель дохода как элемента прибыли прямо не коррелирует с величиной денежного потока по финансовой деятельности и служить основанием для её расчета не может. Это значит, что в случае расчета чистого денежного потока по финансовой деятельности представляется актуальным определять его как смешанный.

В соответствии с ранее разработанным алгоритмом [3] корректировки по финансовой деятельности также сгруппированы по элиминирующему признаку по отношению к текущей деятельности.

В состав финансовых корректировок, элиминирующих текущую деятельность, предложено отнести:

- изменение задолженности по дивидендам за вычетом подоходного налога (прибавляется);
- начисленный НДС по лизинговым платежам (вычитается);
- изменение краткосрочной задолженности по лизинговым платежам (прибавляется);
- прочие финансовые корректировки.

- Финансовыми корректировками, не элиминирующими текущую деятельность, являются:
- изменение задолженности по кредитам и займам (прибавляется);
  - изменение уставного капитала с учетом задолженности по взносам в него (прибавляется);
  - начисленные дивиденды (вычитается);
  - начисленные лизинговые платежи в части вознаграждения лизингодателю (вычитается);
  - начисленные проценты по кредитам и займам (вычитается);
  - прочие финансовые корректировки.

Для расчета чистого денежного потока по финансовой деятельности нами разработана трансформационная таблица (табл. 5).

Таблица 5

Трансформационная таблица по расчету чистого денежного потока по финансовой деятельности смешанным методом

Показатель	Источник информации	Знак корректировки, +/-		Сумма
		при увеличении показателя	при уменьшении показателя	
1	2	3	4	5
<b>2.1 Финансовые корректировки, элиминирующие текущую деятельность</b>				
2.1.1 Корректировка на изменение задолженности по подоходному налогу с дивидендов (финансовая корректировка № 1)	Данные ГК (анализ проводок Дт 75 – Кт 68 (в составе строки 633 ББ))	+		+65
2.1.2 Корректировка на изменение задолженности по дивидендам за вычетом подоходного налога (финансовая корректировка № 2)	гр. 3 стр. 637 ББ – – гр. 4 стр. 637ББ	+		+435
2.1.3 Корректировка на начисленный НДС по лизинговым платежам (финансовая корректировка № 3)	Данные ГК (анализ проводок Дт 18 – Кт 76)	–		–1125
2.1.4 Корректировка на изменение краткосрочной задолженности по лизинговым платежам (финансовая корректировка № 4)	гр. 3 стр. 636 ББ – – гр. 4 стр. 636 ББ	+		+6750
2.1.5 Корректировка на начисленные лизинговые платежи (в части возмещения амортизационной стоимости) (финансовая корректировка № 5)	Данные ГК (анализ проводок Дт счета затрат – Кт 76)	–		–4500
2.1.6 Прочие финансовые корректировки, элиминирующие текущую деятельность (финансовые корректировки прочие)	Анализ данных ГК	+/-	+/-	0
<b>2.2 Финансовые корректировки, не элиминирующие текущую деятельность</b>				
2.2.1 Корректировка на изменение задолженности по кредитам и займам (разница между поступившими и погашенными кредитами)	(гр. 3 стр. 510 ББ – – гр. 4 стр. 510 ББ) + (гр. 3 стр. 610 ББ – – гр. 4 стр. 610 ББ) + + (гр. 3 стр. 620 ББ – – гр. 4 стр. 620 ББ)	+	–	+1350
2.2.2 Корректировка на изменение уставного капитала с учетом задолженности по взносам в него	(гр. 3 стр. 410 ББ – – гр. 4 стр. 410 ББ) – – (гр. 3 стр. 420 ББ – – гр. 4 стр. 420 ББ)	+	–	0
2.2.3 Корректировка на начисленные дивиденды	Данные ГК (анализ проводок Дт 84 – Кт 75)	–		–500
2.2.4 Корректировка на начисленные лизинговые платежи (в части вознаграждения лизингодателю)	Данные ГК (анализ проводок Дт 91 – Кт 76)	–		–1125
2.2.5 Корректировка на изменение долгосрочной задолженности по лизинговым платежам	гр. 3 стр. 520 ББ – – гр. 4 стр. 520 ББ	+		0
2.2.6 Корректировка на начисленные проценты по кредитам и займам	Данные ГК (анализ проводок Дт 91 – Кт 66)	–		–150
2.2.7 Прочие финансовые корректировки, не элиминирующие текущую деятельность	Анализ данных ГК	+/-	+/-	0

Источник: собственная разработка на основе условного примера.

С помощью таблицы 5 рассчитывается чистый денежный поток по финансовой деятельности смешанным методом. В результате на данном этапе определяется чистый денежный поток по финансовой деятельности, а также финансовые корректировки, элиминирующие чистый денежный поток текущей деятельности.

### Этап № 3. Расчет чистого денежного потока косвенным методом по текущей деятельности

На заключительном этапе определяется чистый денежный поток по текущей деятельности косвенным методом. Как отмечено ранее [3], начальной точкой для корректировок является прибыль от текущей деятельности, которая подлежит последовательной корректировке на основные и элиминирующие статьи. К основным корректировкам относятся:

- амортизация долгосрочных активов (прибавляется);
- изменение суммы запасов (вычитается);
- изменение суммы входящего НДС (вычитается);
- изменения сумм дебиторской/кредиторской задолженностей (вычитается/прибавляется);
- прочие корректировки.

В состав элиминирующих корректировок включаются выявленные ранее элиминирующие инвестиционные и финансовые корректировки. При этом данные корректировки отражаются с противоположным знаком.

Для определения чистого денежного потока по текущей деятельности нами разработана трансформационная таблица (табл. 6), упрощающая процедуру расчета данного денежного потока.

Таблица 6

**Трансформационная таблица  
по расчету чистого денежного потока по текущей деятельности косвенным методом**

Показатель	Источник информации	Знак корректировки прибыли		Сумма
		при увеличении показателя	при уменьшении показателя	
1	2	3	4	5
3. Прибыль от текущей деятельности	гр. 3 стр. 90 ОПУ			4890
<b>3.1 Основные косвенные корректировки по текущей деятельности</b>				
3.1.1 Корректировка на амортизацию долгосрочных активов	ГК (анализ проводок Дт счета затрат – Кт02)	+		+870
3.1.2 Корректировка на изменение суммы запасов	гр. 3 стр. 210 ББ – – гр. 4 стр. 210 ББ	–	+	-35530
3.1.3 Корректировка на изменение суммы входящего НДС	гр. 3 стр. 240 ББ – – гр. 4 стр. 240 ББ	–	+	-6425
3.1.4 Корректировка на изменение суммы кредиторской задолженности	гр. 3 стр. 630 ББ – – гр. 4 стр. 630 ББ	+	–	+64674
3.1.5 Корректировка на изменение суммы дебиторской задолженности	(гр. 3 стр. 170 ББ – – гр. 4 стр. 170 ББ) + + (гр. 3 стр. 250 ББ – – гр. 4 стр. 250 ББ)	–	+	-14520
3.1.6 Корректировка на сумму начисленного налога на прибыль	ГК (анализ проводок Дт 99 – Кт 68)	–		-834
3.1.7 Корректировка на сумму положительной / отрицательной курсовой разницы по валютной выручке	ГК (анализ проводок Дт 62 – Кт 91/1 и Дт 91/4 – Кт 62)	+ (положительная)	– (отрицательная)	0
3.1.8 Прочие корректировки по текущей деятельности	Анализ данных ББ и ГК	+/-	+/-	0
<b>3.2 Элиминирующие инвестиционные корректировки</b>				
3.2.1 Инвестиционная корректировка № 1	из таблицы 4	+	–	+2400
3.2.2 Инвестиционная корректировка № 2	из таблицы 4	+		+300
3.2.3 Инвестиционная корректировка № 3	из таблицы 4	–	+	-1800
3.2.4 Инвестиционная корректировка № 4	из таблицы 4	–		-400
3.2.5 Прочие инвестиционные корректировки	из таблицы 4	-/+	-/+	0

Окончание таблицы 6

Показатель	Источник информации	Знак корректировки прибыли		Сумма
		при увеличении показателя	при уменьшении показателя	
1	2	3	4	5
<b>3.3 Элиминирующие финансовые корректировки</b>				
3.3.1 Финансовая корректировка № 1	из таблицы 5	–		–65
3.3.2 Финансовая корректировка № 2	из таблицы 5	–		–435
3.3.3 Финансовая корректировка № 3	из таблицы 5	+		+1125
3.3.4 Финансовая корректировка № 4	из таблицы 5	–		–6750
3.3.5 Финансовая корректировка № 5	из таблицы 5	+		+4500
3.3.6 Прочие финансовые корректировки	из таблицы 5	–/+	–/+	0

Источник: собственная разработка на основе условного примера.

На основе данного расчета определяется чистый денежный поток по текущей деятельности.

Таким образом, поэтапно рассчитанные чистые денежные потоки по инвестиционной, финансовой и текущей деятельности объединяются в единую форму – отчет о движении денежных средств косвенным методом, рекомендуемая форма которого представлена в таблице 7.

Таблица 7

**Рекомендуемая форма отчета о движении денежных средств косвенным методом**

Показатель	Сумма
<i>Остаток денежных средств и их эквивалентов на начало года</i>	16300
<b>Движение денежных средств по инвестиционной деятельности</b>	
1. Прибыль от инвестиционной деятельности	+1020
<b>1.1 Косвенные корректировки, элиминирующие текущую деятельность</b>	
1.1.1 Корректировка на изменение дебиторской задолженности по реализованным долгосрочным активам (инвестиционная корректировка № 1)	–2400
1.1.2 Корректировка на входной НДС по приобретенным долгосрочным активам (инвестиционная корректировка № 2)	–300
1.1.3 Корректировка на изменение кредиторской задолженности по приобретенным долгосрочным активам (инвестиционная корректировка № 3)	+1800
1.1.4 Корректировка на НДС, исчисленный от реализации долгосрочных активов (инвестиционная корректировка № 4)	+400
1.1.5 Прочие инвестиционные корректировки, элиминирующие текущую деятельность (инвестиционные корректировки прочие)	0
<b>1.2 Косвенные корректировки, не элиминирующие текущую деятельность</b>	
1.2.1 Корректировка на остаточную стоимость реализованных долгосрочных активов	+980
1.2.2 Корректировка на инвестиции в долгосрочные активы (на стоимость поступивших долгосрочных активов)	–1500
1.2.3 Прочие инвестиционные корректировки, не элиминирующие текущую деятельность	0
<i>Чистый денежный поток по инвестиционной деятельности</i>	
0	
<b>Движение денежных средств по финансовой деятельности</b>	
<b>2.1 Финансовые корректировки, элиминирующие текущую деятельность:</b>	
2.1.1 Корректировка на изменение задолженности по подоходному налогу с дивидендов (финансовая корректировка № 1)	+65
2.1.2 Корректировка на изменение задолженности по дивидендам за вычетом подоходного налога (финансовая корректировка № 2)	+435
2.1.3 Корректировка на начисленный НДС по лизинговым платежам (финансовая корректировка № 3)	–1125
2.1.4 Корректировка на изменение краткосрочной задолженности по лизинговым платежам (финансовая корректировка № 4)	+6750
2.1.5 Корректировка на начисленные лизинговые платежи (в части возмещения амортизационной стоимости) (финансовая корректировка № 5)	–4500
2.1.6 Прочие финансовые корректировки, элиминирующие текущую деятельность (финансовые корректировки прочие)	0

Окончание таблицы 7

Показатель	Сумма
<b>Движение денежных средств по финансовой деятельности</b>	
<b>2.2 Финансовые корректировки, не элиминирующие текущую деятельность</b>	
2.2.1 Корректировка на изменение задолженности по кредитам и займам (разница между поступившими и погашенными кредитами)	+1350
2.2.2 Корректировка на изменение уставного капитала с учетом задолженности по взносам в него	0
2.2.3 Корректировка на начисленные дивиденды	-500
2.2.4 Корректировка на начисленные лизинговые платежи (в части вознаграждения лизингодателю)	-1125
2.2.5 Корректировка на изменение долгосрочной задолженности по лизинговым платежам	0
2.2.6 Корректировка на начисленные проценты по кредитам и займам	-150
2.2.7 Прочие финансовые корректировки, не элиминирующие текущую деятельность	0
<i>Чистый денежный поток по финансовой деятельности</i>	+1200
<b>Движение денежных средств по текущей деятельности</b>	
3. Прибыль от текущей деятельности	4890
<b>3.1 Основные косвенные корректировки по текущей деятельности</b>	
3.1.1 Корректировка на амортизацию долгосрочных активов	+870
3.1.2 Корректировка на изменение суммы запасов	-35530
3.1.3 Корректировка на изменение суммы входящего НДС	-6425
3.1.4 Корректировка на изменение суммы кредиторской задолженности	+64674
3.1.5 Корректировка на изменение суммы дебиторской задолженности	-14520
3.1.6 Корректировка на сумму начисленного налога на прибыль	-834
3.1.7 Корректировка на сумму положительной/отрицательной курсовой разницы по валютной выручке	0
3.1.8 Прочие корректировки по текущей деятельности	0
<b>Элиминирующие внутригрупповые обороты по видам деятельности</b>	
<b>3.2 Инвестиционные элиминирующие корректировки</b>	
3.2.1 Инвестиционная корректировка № 1	+2400
3.2.2 Инвестиционная корректировка № 2	+300
3.2.3 Инвестиционная корректировка № 3	-1800
3.2.4 Инвестиционная корректировка № 4	-400
3.2.5 Прочие инвестиционные корректировки	0
<b>3.3 Финансовые элиминирующие корректировки</b>	
3.3.1 Финансовая корректировка № 1	-65
3.3.2 Финансовая корректировка № 2	-435
3.3.3 Финансовая корректировка № 3	+1125
3.3.4 Финансовая корректировка № 4	-6750
3.3.5 Финансовая корректировка № 5	+4500
3.3.6 Прочие финансовые корректировки	0
<i>Чистый денежный поток по текущей деятельности</i>	+12000
<i>Общий чистый денежный поток</i>	+13200
<i>Остаток денежных средств и их эквивалентов на конец года</i>	29500

Источник: собственная разработка на основе условного примера.

Важно отметить, что предлагаемая универсальная методика учитывает основные аспекты деятельности организации в части текущей, финансовой и инвестиционной деятельности. Однако это не исключает возможности наличия и внесения дополнительных корректировок в предлагаемый нами расчет. Поэтому при подготовке отчета о движении денежных средств косвенным методом необходимо детально изучать имеющуюся информационную базу.

Как отмечено выше, результаты движения денежных средств по видам деятельности в отчетах, сформированных прямым и косвенным методом, должны совпадать. В противном случае достоверность отчета снижается.

**Заключение.** В результате проведенного исследования разработаны форма отчета о движении денежных средств и комплексная методика его составления косвенным методом, основанная на универсальном последовательном алгоритме подготовки отчета и использовании трансформационных таблиц.

Методика позволяет при помощи метода элиминирования исключить взаимное влияние денежных потоков от инвестиционной и финансовой деятельности на текущую деятельность организации во избежание их двойного счета и повысить достоверность сформированной отчетности, отражающей взаимосвязь движения денежных потоков с конечными объектами бухгалтерского учета.

Результат выполненной работы – созданная теоретико-методологическая основа для подготовки отчета о движении денежных средств косвенным методом. В свою очередь, практические разработки в виде предлагаемой формы отчета о движении денежных средств косвенным методом и методики его составления, основанной на универсальном алгоритме и трансформационных таблицах, будут способствовать внедрению данной формы в практику подготовки организациями Республики Беларусь отчетности, отражающей взаимосвязь прибыли и денежных потоков.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Савицкая, Г.В. Отчетность о движении денежных средств: состояние и пути совершенствования / Г.В. Савицкая // Бухгалтерский учет и анализ. – 2013. – № 199. – С. 22–32.
2. Тонкости расчета денежного потока для отчета о движении денежных средств [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://fd.ru/articles/37108-tonkosti-rascheta-denejnogo-potoka-dlya-otcheta-o-dvijanii-denejnyh-sredstv>. – Дата доступа: 15.03.2015.
3. Малей, Е.Б. Взаимосвязь прибыли, денежных потоков и изменений в составе активов и обязательств в отчетности организаций Республики Беларусь / Е.Б. Малей, А.О. Бельский // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Серия Д. Экон. и юрид. науки. – 2015. – № 6. – С. 90–94.
4. Отчетность МСФО [Электронный ресурс] Международный стандарт финансовой отчетности (IAS 27) «Отдельная финансовая отчетность», 2013. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo/IAS/ias27.pdf>. – Дата доступа: 25.02.2015.

*Поступила 05.10.2015*

#### **DEVELOPMENT OF METHODS OF PREPARATION OF THE STATEMENT OF CASH FLOWS REFLECTING THE RELATIONSHIP BETWEEN PROFITS AND CASH FLOWS IN THE STATEMENTS OF THE ORGANIZATIONS OF THE REPUBLIC OF BELARUS**

***E. MALEI, A. BELSKI***

*The relevance of using the indirect method of preparation of the statement of cash flows is justified. Preparation of the statement of cash flows, reflecting the relationship of profits and cash flow, is considered on a practical example. Proposed the transformational tables for the calculation of net cash flows by type of activity. As a result, obtained transformational tables combined into a single statement of cash flows prepared by indirect method.*