

УДК 657.1

О.М. Ромашко
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування,
Київський національний
торговельно-економічний університет

Н.П. Дудка
студент магістратури,
Університет економіки та права «КРОК»

Звіт про рух грошових коштів як компонент фінансової звітності

У даній статті досліджено нормативно-правову базу складання Звіту про рух грошових коштів, значення показників звіту при прийнятті управлінських рішень. Розглянуто методи складання звіту та переваги і недоліки кожного методу.

Ключові слова: грошові кошти, рух коштів, прямий і непрямий методи, види діяльності, звітність підприємства.

О.М. Ромашко
кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета и налогообложения,
Киевский национальный
торгово-экономический университет

Н.П. Дудка
студент магистратуры,
Университет экономики и права «КРОК»

Отчет о движении денежных средств как компонент финансовой отчетности

В данной статье исследовано нормативно-правовую базу составления Отчета о движении денежных средств, значение показателей отчета при принятии управленческих решений. Рассмотрено методы составления отчета, преимущества и недостатки каждого метода.

Ключевые слова: денежные средства, движение средств, прямой и косвенный метод, виды деятельности, отчетность предприятия.

O.M. Romashko
PhD in Economics,
Associate Professor of Accounting and Taxation
Kyiv National University of Trade and Economics

N. Dudka
Master Degree Holder
«KROK» University

Cash Flow Report as a Component of Financial Reporting

In this paper, the legal and regulatory framework for compiling the Cash Flow Report, the

significance of the indicators of a report when making managerial decisions is researched. The methods of compiling the report and the advantages and disadvantages of each method are considered.

Key words: *money resources, cash flow, direct and indirect methods, types of activity, enterprise reporting.*

Постановка проблеми

У зв'язку з внесенням змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», євроінтеграційними процесами в економіці України, переглядом концепції податкової системи, яка базується на даних бухгалтерського обліку, неухильно зростає інтерес до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Як і сам перехід, так і практичне застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності пов'язане з достатньою кількістю проблемних питань, вирішення яких вимагає глибоких теоретичних і практичних знань.

Концепція Міжнародних стандартів фінансової звітності полягає у формулюванні принципів обліку і відображення облікової інформації у фінансовій звітності та примітках до неї. Принципи, на відміну від традиційних правил, інструкцій і рекомендацій, не дають чітких алгоритмів дій для обліковців та аудиторів.

Невід'ємним компонентом фінансової звітності є Звіт про рух грошових коштів за кожний період, щодо якого видається фінансова звітність. Даний звіт дозволяє побачити, як підприємство генерує і використовує грошові кошти та еквіваленти грошових коштів, оцінити зміни в чистих активах підприємства, його фінансовій структурі, включно з ліквідністю і платоспроможністю, а також її здатності впливати на величину і терміни потоків грошових коштів з метою адаптації до мінливих обставин і можливостей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питанням, що стосуються формування Звіту про рух грошових коштів, приділяється багато уваги як зарубіжними науковцями, так і вітчизняними. Теоретичні та практичні питання організації руху грошових коштів підприємств стали об'єктом досліджень у працях ряду відомих зарубіжних і вітчизняних економістів: Атамас П., Атамас О. [1], Боярова О. [2], Гура Н. [3], Дегтяренко А. [10], Курило Г. [5], Пархоменко В. [8], Теслюк В. [10], Черемісова Т. [11]. Цими та іншими науковцями здійснено значний внесок у розроблення теоретико-методичних основ визначення сутності грошових коштів та управління грошовими потоками підприємства, проте все ж залишається низка невирішених питань. У деяких працях основна увага зверталася на зміст, призначення та порядок складання звіту, класифікацію грошових потоків за видами діяльності та відмінності складання звіту за національними та міжнародними стандартами.

Невирішені частини загальної проблеми

Завдяки новій обліковій системі та фінансовій звітності, згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», економіка України стає більш відкритою і зрозумілою для всього цивілізованого світу. Міжнародні стандарти фінансової звітності, які використовуються багатьма підприємствами України, внесли до вживання нові терміни, поняття сутності економічних явищ, тлумачення основних категорій економічної та облікової науки. Але на сьогодні залишається дискусійним питання оптимальності форм звітності, їхньої інформаційної достатності, зручності для користування зацікавленими користувачами.

Формулювання цілей статті

Мета та цілі цієї статті полягають у порівнянні методичних підходів до складання «Звіту про рух грошових коштів» за міжнародними стандартами фінансової звітності, що передбачають можливість складання звіту за двома методами, розробленні пропозицій щодо покращання як змісту самого звіту, так і практики його складання для підвищення рівня його об'єктивності та покращення аналітичних можливостей.

Виклад основного матеріалу дослідження

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» розглядає Звіт про рух грошових коштів як елемент повного комплексу фінансової звітності за МСФЗ, проте вимоги до його складання викладені в окремому стандарті МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів». Метою МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» є регламентація вимог до надання інформації про історичні зміни в грошових коштах та еквівалентах грошових коштів підприємства у формі Звіту про рух грошових коштів, в якому проводиться класифікація руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності за період [7].

У Звіті про рух грошових коштів повинні відображатися грошові потоки звітного періоду з врахуванням значущості видів діяльності підприємства, а саме:

- грошові потоки операційної діяльності;
- грошові потоки інвестиційної діяльності;
- грошові потоки фінансової діяльності [6].

Підприємство представляє рух грошових коштів у результаті ведення операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в такій формі, яка найбільш адекватна специфіці її господарської діяльності.

Одна і та ж операція може призводити до утворення потоків грошових коштів, які будуть класифікуватися по-різному. Наприклад, погашення позики шляхом перерахування грошових коштів передбачає виплату як відсотків, так і основної суми боргу, при цьому проценти можуть класифікуватися по категорії «операційна діяльність», а основна сума боргу – по категорії «фінансова діяльність» [8].

Потоки грошових коштів не охоплюють рух між статтями, що класифікуються як кошти або еквіваленти грошових коштів, оскільки вказані потоки більшою мірою пов'язані з управлінням коштами, ніж з операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Конкретний грошовий потік може містити грошові потоки, що відносяться до різних видів діяльності. Наприклад, погашення позики, раніше взятої для поповнення обігових коштів, містить операційний грошовий потік у вигляді відсотків за позикою і фінансовий потік у вигляді погашення основної суми кредиту.

Інформація про грошові потоки суб'єкта господарювання є корисною, оскільки вона надає користувачам фінансової звітності основу для оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також потреби суб'єкта господарювання щодо використання цих грошових потоків. На відміну від інших звітних форм, інформація Звіту про рух грошових коштів за поточний та попередні періоди використовується для визначення майбутнього потоку грошових коштів, що дозволяє користувачам оцінити здатність підприємства проводити діяльність у майбутньому та погашати свої зобов'язання [2].

Інформацію про чисті надходження або видатки грошових коштів у Зві-

ті розкривають у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, дозволяючи користувачам оцінювати вплив проведених операцій на суму отриманих грошових коштів, а також здійснювати аналіз напрямів та обсягів їх витрачання. Чисті надходження грошових коштів – це перевищення суми надходжень грошових коштів над сумою їх видатків у звітному році, а чисті видатки – перевищення суми видатків грошових коштів над їх надходженням [2].

До Звіту про рух грошових коштів не включаються внутрішні зміни у складі грошових коштів (переведення готівки із каси на поточний рахунок, з поточного рахунка на депозитний чи валютний рахунок тощо), а також наступні негрошові операції:

- отримання (повернення) об'єктів необоротних активів на умовах фінансової оренди;
- бартерні операції;
- обмін акцій власної емісії на акції та активи іншого суб'єкта господарювання тощо.

Складання Звіту про рух грошових коштів пов'язане зі трансформуванням показників Звіту про фінансові результати у Звіт про грошові потоки. Міжнародні стандарти фінансового обліку і звітності та практика розвинених країн ринкової економіки передбачають можливість складання Звіту про рух грошових коштів двома методами [5].

Підприємство повинно складати Звіт про рух грошових коштів у частині подання грошових потоків з операційної діяльності, використовуючи:

- прямий метод, відповідно до якого розкривається інформація про основні класи валових надходжень та валових виплат;
- непрямий метод, відповідно до якого чистий прибуток коригується з урахуванням впливу негрошових операцій, відкладених (або нарахованих) сум по минулим (або майбутнім) надходженнями грошових коштів з операційної діяльності, а також статей доходу (або витрати), пов'язаних із потоками грошових коштів з інвестиційної або фінансової діяльності [9].

У своїй звітності підприємство відображає основні види грошових надходжень і грошових виплат, що виникають у ході інвестиційної та фінансової діяльності окремо, за деякими винятками, наприклад, комісійні можуть представлятися в чистому вигляді, без відображення надходжень і виплат. Деякі грошові потоки від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності можна відображати в звітності на нетто-основі за умови, що грошові надходження і виплати від імені клієнтів відображають діяльність клієнта, а не діяльність підприємства, або грошові надходження і виплати за статтями, що характеризуються швидким оборотом, великими сумами і короткими термінами погашення [2].

Грошові потоки в іноземній валюті відображаються за відповідним обмінним курсом обміну функціональної іноземної валюти на дату руху грошових коштів.

Особливу увагу в МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» приділено розкриттю інформації про рух грошових коштів, зумовленому отриманням і виплатою відсотків і дивідендів, які слід розкривати окремо і відповідно класифікувати як потоки від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності [10].

Грошові потоки коштів, що виникають у зв'язку з податками на прибуток, повинні розкриватися окремо і класифікуються як рух грошових коштів від опе-

раційної діяльності, за винятком випадків, коли вони можуть бути безпосередньо віднесені до фінансової або інвестиційної діяльності [11].

МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» також приділяє увагу відображенню грошових потоків при відображенні інвестицій в асоційоване або дочірнє підприємство, облік яких ведеться за методом пайової участі або за фактичними витратами, а також змінам у безпосередніх частках участі в дочірніх підприємствах та інших підрозділах бізнесу.

Підприємство повинно розкривати компоненти грошових коштів та еквівалентів грошових коштів і представляти звірку сум, що містяться у Звіті про рух грошових коштів, з аналогічними статтями, представленими в інших фінансових звітах.

Детально методику складання Звіту про рух грошових коштів прямим методом розглянуто у статті Н. Гури [3].

Атамас П.Й. та Атамас О.П. підкреслюють важливість детального аналізу записів на рахунках розрахунків і зазначають, що 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 тощо. З цією метою автори пропонують розглядати зв'язок між грошовими і негрошовими рахунками [1].

Звіт про рух грошових коштів, складений непрямым 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 розшифрування оборотів по рахунках, тому в зарубіжній практиці він використовується частіше, хоча МСБО надають перевагу прямому методу складання цього звіту. У Звіті про рух грошових коштів, який складається за непрямым методом, основна увага зосереджується на розрахунку змін оборотних активів та поточних зобов'язань для визначення грошових потоків від операційної діяльності. Це є відповідальним етапом складання Звіту про рух грошових коштів, оскільки до такого розрахунку не включаються зміни, що відбулися у результаті негрошових операцій та операцій, пов'язаних із фінансовою та інвестиційною діяльністю. Недоліком цього методу є відсутність у звіті даних про обсяги реальних грошових потоків від окремих видів операційної діяльності [1].

Звіт про рух грошових коштів – це єдиний звіт, який складають за касовим методом, оскільки при підготовці інших форм фінансової звітності використовують метод нарахування.

Вибір способів одержання інформації та методів її подання у Звіті про рух грошових коштів потрібно закріпити в обліковій політиці підприємства. З метою трансформації фінансової звітності доцільно обирати непрямий спосіб одержання інформації та прямий метод її подання [2].

Останні зміни в національній практиці складання та подання фінансової звітності дають можливість виділити такі основні моменти, які відносяться до Звіту про рух грошових коштів:

1. Розділ I Звіту про рух грошових коштів складають як прямим, так і непрямыми методами із застосуванням відповідних форм, наведених в додатку № 1 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9]. Підприємство самостійно обирає відповідний метод та вносить інформацію про зроблений вибір на користь певного методу складання в наказ про облікову політику.

2. В додатку № 3 до НП(С)БО 1 передбачено додаткові статті звіту, у яких необхідно розкривати суттєву інформацію щодо грошових потоків[9].

Висновки

Міжнародні стандарти фінансової звітності формулюють принципи розкриття інформації про рух грошових коштів у фінансовій звітності, зокрема і у Звіті про рух грошових коштів. Для формування і подання даних у Звіті про рух грошових коштів необхідно обирати такий метод, який найбільшою мірою відповідає меті складання звітності, а саме: надання зовнішнім і внутрішнім користувачам повної, неупередженої та правдивої інформації про рух грошових коштів підприємства. Аналітична цінність Звіту про рух грошових коштів полягає в тому, що показники, які цей звіт вміщує, дають можливість встановити напрями надходження і цільове витрачання грошових коштів у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а також спрогнозувати рух грошових коштів у майбутньому. Крім того, дані Звіту про рух грошових коштів дають можливість визначити ефективність управлінських рішень щодо грошових потоків підприємства за відповідний звітний період.

Література

1. 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: зб.наук.праць. – Вип. 1(14). – 2013. – с.3-11.
2. Боярова О.А. Роль Звіту про рух грошових коштів у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень / О.А. Боярова // Науковий вісник національного університету біоресурсів і природокористування. Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес». 2012. Вип. 169 частина 2. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nvnau_eamb/2012_169_2/zmist.html
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. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 від 16 липня 1999 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. 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.
6. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320284/file/IAS%2007.pdf>
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 (МСБО 7). «Звіт про рух грошових коштів»: Міжнародний документ зі змінами діє від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/120589/file/IAS%2013.pdf>
8. Пархоменко В. Движение денежных средств как индикатор хозяйственной деятельности / В. Пархоменко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – № 11. – С. 3–5.
9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
10. Теслиук В. М. Складання звіту про рух грошових коштів / В. М. Теслиук, А. В. Дегтяренко // Вісник Сумського НАУ.– 2011. – № 1(30). – С. 127–131. – (Серія : Фінанси і кредит).
11. Черемісова Т.А. Узагальнення статей Звіту про рух грошових коштів за видами діяльності підприємств / Т.А. Черемісова // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – №712. – С. 404–408.