

УДК 657.1

М. О. Юнацький

ст. викладач кафедри обліку і аудиту,  
ПВНЗ "Інститут ділового адміністрування"

## ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В РОЗРІЗІ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

**Анотація.** У статті досліджено структуру звіту про рух грошових коштів та класифікацію діяльності підприємства на операційну, інвестиційну та фінансову. Проаналізовано прямий та непрямий методи складання звіту про рух грошових коштів та конкретні вимоги та роз'яснення, що його стосуються. Визначено можливі підходи до класифікації руху грошових коштів, пов'язаних з відсотками та дивідендами згідно МСБО. Висвітлено особливості відображення інвестицій в асоційовані, спільні або дочірні підприємства.

**Ключові слова:** облік, фінансова звітність, МСБО, грошові операції, операційна, інвестиційна, фінансова діяльність.

**Постановка проблеми.** Звіт про рух грошових коштів повинен містити інформацію про грошові потоки підприємства за певний період у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про рух грошових коштів не охоплює:

- а) зміни у складі грошових коштів та їх еквівалентів;
- б) негрошові операції.

Зміни у складі грошових коштів та їх еквівалентів є частиною управління грошовими коштами підприємства. Через це, наприклад, розміщення вільних коштів у вигляді депозитних сертифікатів на строк до 3 місяців зазвичай розглядають як інвестування надлишку грошових коштів в еквіваленти грошових коштів, а не як складову інвестиційної діяльності.

МСБО 7 містить вимогу про виключення зі Звіту про рух грошових коштів лише інвестиційних та фінансових негрошових операцій. Проте в ньому не згадуються негрошові операції, пов'язані з основною діяльністю [1].

На практиці всі негрошові операції зазвичай не відображають у складі руху грошових коштів, оскільки згідно з МСБО 7 виняток негрошових операцій зі Звіту про рух грошових коштів відповідає меті цього звіту.

Поряд з цим в МСБО 7 зазначено, що фінансові та інвестиційні негрошові операції потрібно розкривати в інших фінансових звітах, щоб надати всю доречну інформацію про зазначені види діяльності.

На практиці інформацію про згадані негрошові операції зазвичай наводять у Примітках до фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженню проблемних питань щодо особливостей формування облікової політики в

розрізі формування звіту про рух грошових коштів присвячено багато праць як вітчизняних так і зарубіжних вчених, зокрема: Р. А. Алборов, Х. Андерсен, Т. В. Барановської, С. Л. Берези, Л. А. Бернстайн, М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, М. Ф. Ван Бреда, П. М. Герасима, С. Ф. Голова, В. А. Дерія, А. О. Єфремова, Л. В. Івченко, З. Ф. Канурної, Г. Г. Кірейцева, Н. П. Кондраков, С. М. Міщенко, В. В. Панков, О. І. Пилипенка, М. Портер, М. С. Пушкаря, Я. В. Соколов, В. В. Сопка, В. Г. Швеця, М. І. Кутер, а також Г. Уолк, Дж. Френсіс та інші.

В літературі, під грошовими потоками (Cash flows) розуміють надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів. Грошові кошти (Cash) включають готівку в касі та депозити до запитання. Еквіваленти грошових коштів (Cash equivalents) є короткостроковими високоліквідними інвестиціями, які можуть бути вільно конвертовані у відому суму грошових коштів і мають незначний ризик зміни вартості [2].

В міжнародній практиці під негрошовими операціями (Non-cash transactions) є операції, які не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів.

Прикладами негрошових операцій є:

- бартерні операції;
- перетворення боргу у власний капітал;
- придбання основних засобів на умовах фінансової оренди;
- обмін власних акцій на акції іншого підприємства;
- придбання активів безпосередньо за рахунок позики банку (тобто без надходження суми позики на рахунок підприємства).

**Метою** дослідження є розгляд теоретичних аспектів і підходів до складання Звіту про рух грошових коштів за МСБО.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Структура Звіту про рух грошових коштів заснована на класифікації грошових потоків, яка передбачає поділ діяльності підприємства на три види: операційну, інвестиційну та фінансову.

Операційною (Operating activities) вважають основну діяльність, що приносить підприємству дохід, а також інші види діяльності, що не являються інвестиційною та фінансовою.

Інвестиційна (Investing activities) діяльність охоплює операції з придбання та продажу довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Фінансова діяльність (Financing activities) – це діяльність, яка призводить до зміни величини і складу вкладеного капіталу і позик підприємства.

Загальний підхід до класифікації руху грошових коштів наведений на рисунку 1.

Така класифікація дає можливість;

- оцінити здатність підприємства забезпечувати грошові кошти, необхідні для продовження та розширення основної діяльності без залучення зовнішніх джерел фінансування;

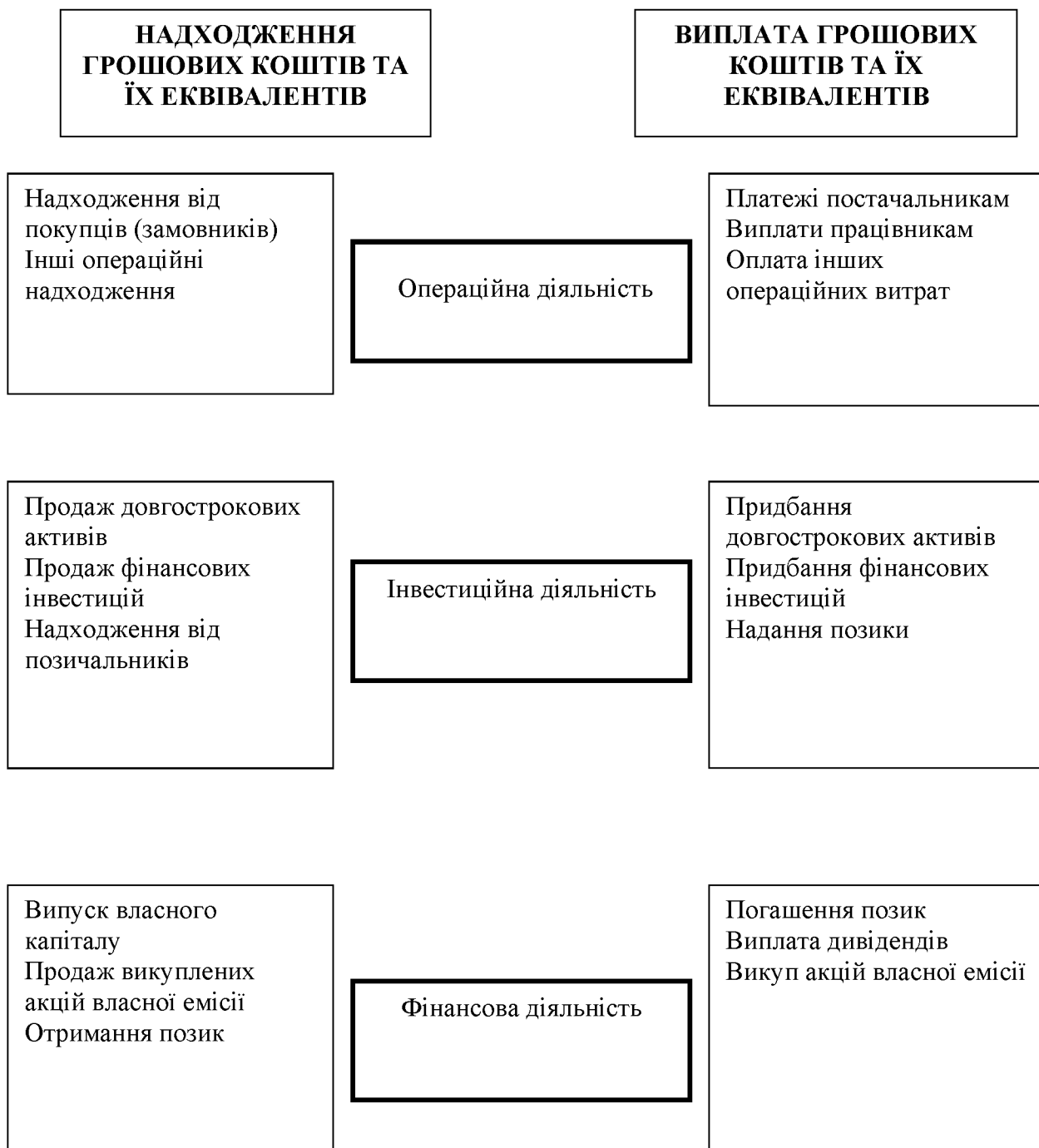


Рис. 1. Розподіл грошових потоків за видами діяльності

- виявити вкладення коштів в активи, які забезпечуватимуть генерування прибутку і грошових потоків у майбутньому;
- передбачити майбутній рух грошових коштів, пов'язаний з вимогами осіб, які надали підприємству капітал.

Зарахування конкретної операції, пов'язаної з рухом грошових коштів, в певну класифікаційну групу обумовлюється перш за все характером господарської діяльності підприємства.

Так, фінансові вкладення звичайно є інвестиційною діяльністю для промислового підприємства, але можуть бути складовою операційної діяльності фінансової установи.

Проте, незалежно від характеру операцій підприємства всі платежі і надходження грошових коштів та їх еквівалентів мають бути представлені у Звіті про рух грошових коштів у розрізі трьох видів діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової.

У зв'язку з цим, якщо сума надходження або витрачання грошових коштів у результаті однієї операції складається з кількох елементів, кожен з них потрібно наводити окремо згідно його характеру.

Розглянуті вимоги МСБО 7 за змістом і структурою інформації про грошові потоки свідчать, що Звіт про рух грошових коштів – це фінансовий звіт, в якому відображають надходження і витрачання грошових коштів та їх еквівалентів, а також чисті зміни їх величини в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів» містить загальні вимоги до надання та розкриття інформації у Звіті про рух грошових коштів та Примітках до нього.

Інформація про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності може бути наведена із застосуванням прямого або непрямого методів.

При використанні прямого методу для визначення чистої зміни грошових коштів у результаті операційної діяльності у Звіті про рух грошових коштів послідовно наводяться всі основні класи (статті) надходжень і витрачань, різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів.

Непрямий метод передбачає відображення у Звіті про рух грошових коштів суми прибутку (збитку), яка потім послідовно коригується до величини чистої зміни грошових коштів за допомогою виключення впливу негрошових операцій та операцій, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

МСБО 7 заохочує застосування підприємствами прямого методу, який дає корисну інформацію для оцінки майбутнього руху грошових коштів.

Однак, як показує практика, при наявності можливості вибору підприємства віддають перевагу непрямому методу.

Інформацію про рух грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності необхідно подавати у Звіті про рух грошових коштів тільки прямим методом. Це означає, що потрібно окремо наводити основні класи (статті) надходжень і витрачань коштів по кожному виду діяльності.

МСБО 7 вимагає представляти у Звіті про рух грошових коштів узгодження сум грошових коштів, наведених у Звіті про фінансовий стан на початок і кінець періоду [1].

Така інформація дає можливість визначити загальну суму змін у складі грошових коштів і зазвичай наводиться в заключній частині Звіту про рух грошових коштів разом із залишком коштів на початок і кінець звітного періоду.

Отже, Звіт про рух грошових коштів зазвичай включає чотири складових:

1. Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності.
2. Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності.
3. Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності.
4. Сальдо грошових коштів та зміни в них протягом звітного періоду.

МСБО 7 не визначає формат Звіту про рух грошових коштів і перелік статей по кожному виду діяльності, але містить конкретні вимоги і роз'яснення, що стосуються:

- 1) відсотків та дивідендів;
- 2) податків на прибуток;
- 3) інвестицій у дочірні, асоційовані та спільні підприємства;
- 4) придбання та продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць;
- 5) руху грошових коштів в іноземній валюті;
- 6) розкриття інформації про окремі аспекти руху грошових коштів.

У практиці існують різні підходи до класифікації руху грошових коштів, пов'язаних з відсотками та дивідендами.

Фінансові установи (банки, інвестиційні компанії тощо) зазвичай відображають сплачені та отримані відсотки та дивіденди у складі операційної діяльності [3].

Для інших підприємств МСБО 7 допускає можливість різного трактування відсотків та дивідендів, таблиця 2.

Таблиця 2

**Можливі підходи до класифікації руху грошових коштів,  
пов'язаних з відсотками та дивідендами**

Рух грошових коштів	Діяльність		
	<i>операційна</i>	<i>інвестиційна</i>	<i>фінансова</i>
1. Відсотки			
сплачені	+	-	+
отримані	+	+	-
2. Дивіденди			
сплачені	+	-	+
отримані	+	+	-

Отже, наприклад, сплачені дивіденди можна розглядати як фінансову діяльність, оскільки вони є платою за отриманий капітал, або можна вважати їх операційною діяльністю, яка повинна забезпечити кошти, необхідні для сплати дивідендів. У свою чергу, отримані відсотки є частиною прибутку до оподаткування або можуть розглядатися безпосередньо як прибуток від інвестицій.

Рішення про класифікацію грошових потоків, пов'язаних з відсотками та дивідендами, підприємство приймає самостійно, якщо інше не передбачено національним законодавством.

Однак незалежно від підходу сплачені та отримані дивіденди та відсотки мають бути відображені окремими статтями у Звіті про рух грошових коштів, а їх обрана класифікація послідовно застосовуватися від одного звітного періоду до іншого.

При цьому загальну суму сплачених відсотків слід розкривати в Звіті про рух грошових коштів незалежно від того, чи були ці відсотки відображені у складі витрат звітного періоду або капіталізовані як частина вартості кваліфікаційного активу.

Щодо податку на прибуток, то МСБО 7 передбачає, що рух грошових коштів, пов'язаний з податками на прибуток, відображається окремою статтею в складі операційної діяльності, якщо він не може бути конкретно віднесений до інвестиційної або фінансової діяльності.

Хоча витрати на сплату податків на прибуток можна прямо пов'язати з операційною, інвестиційною чи фінансовою діяльністю, податок зазвичай сплачується загальною сумою (без розподілу за видами діяльності) і не збігається в часі з періодом здійснення операції, що являється об'єктом оподаткування. Через це в практиці сплачені податки на прибуток зазвичай відображають як рух грошових коштів в результаті операційної діяльності.

Однак, якщо є можливість віднести сплачену суму податку до фінансовій або інвестиційної діяльності, її потрібно показати у складі руху грошових коштів відповідно від фінансової або інвестиційної діяльності.

Відображення руху грошових коштів, пов'язаного з інвестиціями в дочірні, асоційовані та спільні підприємства, залежить від методу їх обліку. Якщо облік інвестицій в асоційоване, спільне або дочірнє підприємство здійснюють методом участі в капіталі або методом собівартості, у Звіті про рух грошових коштів інвестора відбивається тільки рух грошових коштів між ним і об'єктом інвестування.

Підприємство, що представляє звіт про свою частку участі в асоційованому чи спільному підприємстві з використанням методу участі, включає в свій Звіт про рух грошових коштів інформацію про потоки грошових коштів, пов'язаних з інвестиціями в асоційоване або спільне підприємство, з розподілом прибутку та іншими виплатами або надходженнями між ним і асоційованим або спільним підприємством [4].

**Висновки.** Таким чином, рух грошових коштів у результаті придбання та продажу дочірніх підприємств та інших господарських

одиниць показують окремою статтею в складі інвестиційної діяльності відповідно як надходження або витрачання грошових коштів.

При цьому витрачання коштів для придбання інших підприємств не вираховується із суми надходження грошових коштів від їх реалізації. Придбані або продані дочірні підприємства та інші господарські одиниці є майновими комплексами, що можуть включати різні види активів, у тому числі грошові кошти.

У зв'язку з цим сукупну суму грошових коштів, сплачених або отриманих як компенсація за придбані або продані господарські одиниці, потрібно відображати у Звіті про рух грошових коштів за вирахуванням грошових коштів, які були придбані або продані в складі майнового комплексу. У разі придбання або продажу дочірніх підприємств це стосується тільки консолідованого звіту.

Надходження та витрачання грошових коштів в іноземній валюті відображають у Звіті про рух грошових коштів підприємства за допомогою перерахунку іноземної валюти в функціональну валюту за курсом, що діє на дату руху грошових коштів. Нереалізовані курсові різниці, тобто різниці, що виникають в результаті перерахунку статей Звіту про фінансовий стан (крім грошових коштів) в іноземній валюті, не являються рухом грошових коштів.

Крім розглянутих правил надання інформації про рух грошових коштів, МСБО 7 вимагає розкривати:

- 1) компоненти грошових коштів та політику підприємства з визначення їх складу;
- 2) суму значного залишку грошових коштів підприємства (разом з коментарями керівництва), не доступних для використання групою підприємств;
- 3) загальну суму сплачених податків на прибуток, якщо рух грошових коштів від цих податків відображається у складі декількох видів діяльності.

### **Список використаних джерел**

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 “Звіт про рух грошових коштів” виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

[http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=394683&cat\\_id=393571](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=394683&cat_id=393571)

2. Nobes C., Parker R., 2008, “Comparative international accounting”, 10<sup>th</sup> ed., – Pearson Education Limited, Harlow, p.632

3. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. [3-тє вид., перероб. і доп.] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2013. – 1072 с.

4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 “Розкриття інформації про частки участі в інших суб’єктах господарювання” виданий

Радюю з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=394683&cat\\_id=393571](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=394683&cat_id=393571)

**Н. А. Юнацкий**

ст. преподаватель кафедры учета и аудита,  
ЧВУЗ "Институт делового администрирования"

## **ОСНОВЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В РАЗРЕЗЕ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

**Аннотация.** В статье исследована структура отчета о движении денежных средств и классификацию деятельности предприятия на операционную, инвестиционную и финансовую. Проанализированы прямой и косвенный методы составления отчета о движении денежных средств и конкретные требования и разъяснения, касающихся его. Определены возможные подходы к классификации движения денежных средств, связанных с процентами и дивидендами согласно МСБО. Освещены особенности отражения инвестиций в ассоциированные, совместные или дочерние предприятия.

**Ключевые слова:** учет, финансовая отчетность, МСБО, денежные операции, операционная, инвестиционная, финансовая деятельность.