

РОЗДІЛ 5.

ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

5.1. Кодифікація складових інвестиційної діяльності

Пріоритетними користувачами бухгалтерської звітності в умовах ринкової економіки виступають інвестори, що посилює вимоги до повноти, надійності та достовірності звітної інформації і зумовлює необхідність удосконалення процедур обліку інвестиційної діяльності.

На сьогодні чимало питань, пов'язаних з обліком інвестиційної діяльності та її відображенням у звітності, є концептуально необґрунтованими, організаційно та методологічно не вирішеними, інформаційно не забезпеченими, нормативно-правові документи, що регулюють питання обліку інвестиційної діяльності, залишаються неузгодженими між собою або суперечать один одному.

Так у формі 3 «Звіт про рух грошових коштів», до результатів інвестиційної діяльності включаються не лише операції з придбання та реалізації необоротних активів та фінансових інвестицій, а також операції, пов'язані з утриманням таких активів на балансі підприємства. З огляду на зазначену проблему актуальним є питання, що саме необхідно включати до руху грошових коштів від інвестиційної діяльності.

Рух коштів унаслідок інвестиційної діяльності може включати:

- оплату постачальникам за основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні активи, а також надходження від продажу таких категорій активів;

- виплати коштів для придбання інструментів власного капіталу, частки участі в інших підприємствах, а також надходження від продажу таких об'єктів інвестування;

- видача позик та їх отримання не від фінансових установ тощо.

На основі аналізу структури балансу було запропоновано кодифікацію видів інвестиційною діяльності за її об'єктами. Запропонована кодифікація складових інвестиційної діяльності представлена в таблиці 5.1.

Згідно запропонованої класифікації усім складовим господарської діяльності присвоюється:

– код 1 – операціям, пов'язаним з придбанням та реалізацією нематеріальних активів підприємства;

– код 2 – операціям, пов'язаним з придбанням та реалізацією основних засобів;

– код 3 – операціям, пов'язаним з придбанням та реалізацією інших необоротних активів;

– код 4 – операціям з придбання та реалізації частки у статутному капіталі іншого підприємства, за умови, що період утримання таких інвестицій більше одного року;

– код 5 - іншим фінансовим інвестиціям, що не обліковуються за методом участі в капіталі, а період утримання яких більше одного року;

– код 6 – фінансовим інвестиціям, період утримання яких менше одного року.

Запропонована кодифікація дозволить створити єдину систему аналітичних документів та субрахунків другого порядку для обліку інвестиційної діяльності, що дозволить відокремити інвестиційну діяльність від операційної та фінансової.

Таблиця 5.1.

Запропонована кодифікація складових інвестиційної діяльності підприємства

Активи балансу	Статті балансу	Код виду інвестиційної діяльності	Придбання	Продаж
Необоротні активи	Нематеріальні активи	1	Капітальні інвестиції	Реалізація необоротних активів
	Основні засоби	2		
	Інші необоротні активи	3		
	Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі	4	Фінансові інвестиції	Реалізація фінансових інвестицій
	Інші довгострокові фінансові інвестиції	5		
Оборотні активи	Короткострокові фінансові інвестиції	6	Не є об'єктами інвестиційної діяльності	
	Запаси			
	Дебіторська заборгованість			
	Грошові кошти та їх еквіваленти			
	Інші оборотні активи			

5.2. Відображення на рахунках обліку доходів, витрат та результатів інвестиційної діяльності

Однією з найбільш проблемних ділянок обліку інвестиційної діяльності є отримання реальних облікових даних про обсяги та окупність інвестицій, тобто їх консолідація на окремих рахунках та відображення у фінансовій звітності.

Визначення результату від інвестиційної діяльності передбачає порівняння витрат від інвестиційної діяльності: «придбання необоротних активів та фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів» з доходами від інвестиційної діяльності: «реалізацією необоротних активів та фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів».

Доходи і витрати інвестиційної діяльності в сучасному плані рахунків, затвердженому інструкцією №291 [9], є розпорощеними в розрізі субрахунків багатьох бухгалтерських рахунків, тому необхідно виділити їх в окремі рахунки з метою отримання реальних даних про стан інвестиційної діяльності на підприємствах та відображення його у фінансовій звітності.

Для розмежування доходів і витрат від реалізації об'єктів інвестиційної діяльності в залежності від виду інвестиційної діяльності, є доцільним відкриття субрахунків 747 «Дохід від інвестиційної діяльності» та 978 «Витрати інвестиційної діяльності».

Основне завдання цих рахунків - акумулювання доходів і витрат від інвестиційної діяльності, в залежності від її виду, який відображається відповідним кодом. На основі запропонованої кодифікації інвестиційної діяльності, до субрахунків 747 та 978 слід ввести рахунки третього порядку, що будуть відповідати коду виду інвестиційної діяльності.

Так, на субрахунку 747 будуть відображатись доходи від продажу об'єктів інвестиційної діяльності, в залежності від коду інвестиційної діяльності, а на субрахунку 978 буде відображатись залишкова вартість активів, що були реалізовані.

Розмежування доходів і витрат інвестиційної діяльності в залежності від виду інвестиційних вкладень спростить оцінку економічної ефективності вкладених інвестицій.

Також слід звернути увагу на те, що за загальною класифікацією видів діяльності інша звичайна діяльність поділяється на фінансову і інвестиційну, тому в обліку необхідно розділяти результат від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. В типовому плані рахунків рахунок 79 поділяється на субрахунки 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

З огляду на недосконалість системи обліку результатів інвестиційної діяльності було б доцільним перейменування субрахунка 793 на «Результати інвестиційної діяльності» та відкриття рахунка 794 «Результат іншої звичайної діяльності», на якому будуть обліковуватись результати іншої звичайної діяльності, що не відносяться до фінансової та інвестиційної діяльності.

Крім того на основі запропонованої кодифікації до субрахунка 793 слід відкривати рахунки третього порядку відповідні коду інвестиційної діяльності.

Запропоновані субрахунки для обліку доходів, витрат і фінансових результатів інвестиційної діяльності наведені в таблиці 5.2.

З урахуванням системи субрахунків другого порядку взаємозв'язок рахунків обліку доходів, витрат та фінансових результатів від інвестиційної діяльності буде мати наступний вигляд (рисунок 5.1).

Використання зазначених субрахунків дозволить виділити облік інвестиційної діяльності поряд із іншими видами діяльності підприємства, оскільки стабілізація та удосконалення інвестиційного процесу на підприємствах зумовлює їх економічний розвиток.

Запропонований на основі кодифікації рахунків, пов'язаних з обліком інвестиційної діяльності, порядок обліку реалізації об'єктів наведений у таблицях 5.3 -5.9.

Таблиця 5.2.

*Субрахунки для обліку доходів, витрат і фінансових результатів
інвестиційної діяльності*

747 «Дохід від інвестиційної діяльності»	978 «Витрати інвестиційної діяльності»	793 «Результати інвестиційної діяльності»
747.1 «Дохід від реалізації нематеріальних активів»	978.1 «Витрати від нематеріальних активів»	793.1 «Результати інвестиційної діяльності пов'язані з нематеріальними активами»
747.2 «Дохід від реалізації основних засобів»	978.2 «Витрати від основних засобів»	793.2 «Результати інвестиційної діяльності пов'язані з основними засобами»
747.3 «Дохід від реалізації інших необоротних активів»	978.3 «Витрати від інших необоротних активів»	793.3 «Результати інвестиційної діяльності пов'язані з іншими необоротними активами»
747.4 «Дохід від реалізації довгострокових фінансових інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі»	978.4 «Витрати від довгострокових фінансових інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі»	793.4 «Результати інвестиційної діяльності пов'язані з довгостроковими інвестиціями, які обліковуються за методом участі в капіталі»
747.5 «Дохід від реалізації інших довгострокових фінансових інвестицій»	978.5 «Витрати від інших довгострокових фінансових інвестицій»	793.5 «Результати інвестиційної діяльності пов'язані з іншими довгостроковими фінансовими інвестиціями»
747.6 «Дохід від реалізації короткострокових фінансових інвестицій»	978.6 «Витрати від короткострокових фінансових інвестицій»	793.6 «Результати інвестиційної діяльності пов'язані з короткостроковими фінансовими інвестиціями»



Рис. 5.1. Система та взаємозв'язок рахунків обліку доходів, витрат та фінансових результатів від інвестиційної діяльності

Таблиця 5.3.

Порядок обліку операцій інвестиційної діяльності з нематеріальними активами (код 1 згідно із запропонованою кодифікацією)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
При придбанні нематеріальних активів		
1 Отримано об'єкт нематеріальних активів	154	631
2 Відображено суму ПДВ за придбаним об'єктом нематеріальних активів	641	631
3 Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	12	154
4 Оплачено рахунки постачальника	631	311
При реалізації нематеріальних активів		
5 Відображено дохід від реалізації нематеріального активу	377	746
6 Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	746	641
7 Списано суму зносу реалізованого нематеріального активу	133	12
8 Списано залишкову вартість нематеріального активу	976	12
9 Списано дохід від реалізації нематеріального активу на результати інвестиційної діяльності	746	747.1
10 Списано залишкову вартість нематеріального активу на результати інвестиційної діяльності	978.1	976
11 Списано на фінансовий результат дохід від реалізації	747.1	793.1
12 Списано на фінансовий результат залишкову вартість нематеріального активу	793.1	978.1

Таблиця 5.4

Порядок обліку операцій інвестиційної діяльності з основними засобами (код 2 згідно із запропонованою кодифікацією)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
1	2	3
При придбанні основного засобу		
1 Отримано основний засіб	152	631
2 Відображено суму ПДВ за придбаним об'єктом основних засобів	641	631
3 Введено в експлуатацію основний засіб	10	152
4 Оплачено рахунки постачальника	631	311
При реалізації основного засобу		
5 Відображено дохід від реалізації основного засобу	377	746
6 Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	746	641
7 Списано суму зносу реалізованого основного засобу	131	10
8 Списано залишкову вартість основного засобу	976	10
9 Списано дохід від реалізації основного засобу на результати інвестиційної діяльності	746	747.2
10 Списано залишкову вартість основного засобу на результати інвестиційної діяльності	978.2	976
11 Списано на фінансовий результат дохід від реалізації	747.2	793.2
12 Списано на фінансовий результат залишкову вартість основного засобу	793.2	978.2

Таблиця 5.5

Порядок обліку операцій інвестиційної діяльності з іншими необоротними матеріальними активами (код 3 згідно із запропонованою кодифікацією)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
1	2	3
При придбанні необоротного матеріального активу		
1 Отримано необоротний матеріальний актив	153	631

Продовження табл. 5.5

1	2	3
2 Відображено суму ПДВ за придбаним необоротним матеріальним активом	641	631
3 Введено в експлуатацію необоротний матеріальний актив	11	153
4 Оплачено рахунки постачальника	631	311
При реалізації необоротного матеріального активу		
5 Відображено дохід від реалізації необоротного матеріального активу	377	746
6 Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	746	641
7 Списано суму зносу реалізованого необоротного матеріального активу	132	11
8 Списано залишкову вартість необоротного матеріального активу	976	11
9 Списано дохід від реалізації необоротного матеріального активу на результати інвестиційної діяльності	746	747.3
10 Списано залишкову вартість необоротного матеріального активу на результати інвестиційної діяльності	978.3	976
11 Списано на фінансовий результат дохід від реалізації	747.3	793.3
12 Списано на фінансовий результат залишкову вартість необоротного матеріального активу	793.3	978.3

Таблиця 5.6

Порядок обліку операцій інвестиційної діяльності з довгострокових фінансових інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі (код 4 згідно із запропонованою кодифікацією)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
1	2	3
Придбання інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі		
1 Відображено витрати на придбання часток у статуті іншого підприємства	978.4	30, 31

Продовження табл. 5.6

1	2	3
2 Списано на фінансовий результат витрати на придбання часток у статуті іншого підприємства	793.4	978.4
3 Придбано частку у статуті іншого підприємства	141	747.4
4 Списано доходи на фінансовий результат	747.4	793.4
При реалізації фінансових інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі		
5 Відображено дохід від продажу частки у статуті іншого підприємства	30, 31	741
6 Списано балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій:	971	141
7 Віднесено дохід від реалізації на результати інвестиційної діяльності	741	747.4
8 Віднесено балансову вартість реалізованих інвестицій на результати інвестиційної діяльності	978.4	971
9 Списано балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій на фінансовий результат	793.4	978.4
10 Списано дохід від реалізації часток у статуті іншого підприємства на фінансовий результат	747.4	793.4

Таблиця 5.7

Порядок обліку операцій інвестиційної діяльності з іншими довгостроковими фінансовими інвестиціями (код 5 згідно із запропонованою кодифікацією)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
1	2	3
При придбанні інших довгострокових фінансових інвестицій		
1 Відображено витрати на придбання довгострокової фінансової інвестиції	978.5	30, 31
2 Списано на фінансовий результат витрати на придбання довгострокової фінансової інвестиції	793.5	978.5
3 Придбано довгострокову фінансову інвестицію	143	747.5
4 Списано доходи на фінансовий результат	747.5	793.5

Продовження табл. 5.7

1	2	3
При реалізації інших довгострокових фінансових інвестицій		
5 Відображено дохід від продажу довгострокової фінансової інвестиції	30, 31	741
6 Списано балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій:	971	143
7 Віднесено дохід від реалізації на результати інвестиційної діяльності	741	747.5
8 Віднесено балансову вартість реалізованих інвестицій на результати інвестиційної діяльності	978.5	971
9 Списано балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій на фінансовий результат	793.5	978.5
10 Списано дохід від реалізації на фінансовий результат	747.5	793.5

Таблиця 5.8

**Порядок обліку операцій інвестиційної діяльності з
короткостроковими фінансовими інвестиціями (код 6 згідно із
запропонованою кодифікацією)**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
1	2	3
При придбанні короткострокових фінансових інвестицій		
1 Відображено витрати на придбання короткострокової фінансової інвестиції	978.6	30, 31
2 Списано на фінансовий результат витрати на придбання фінансової інвестиції	793.6	978.6
3 Придбано короткострокову фінансову інвестицію	352	747.6
4 Списано доходи на фінансовий результат	747.6	793.6
При реалізації короткострокових фінансових інвестицій		
5 Відображено дохід від продажу короткострокової фінансової інвестиції	30, 31	741
6 Списано балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій:	971	352

Продовження табл. 5.8

1	2	3
7 Віднесено дохід від реалізації на результати інвестиційної діяльності	741	747.6
8 Віднесено балансову вартість реалізованих інвестицій на результати інвестиційної діяльності	978.6	971
9 Списано балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій на фінансовий результат	793.6	978.6
10 Списано дохід від реалізації на фінансовий результат	747.6	793.6

Наведені в таблицях 5.3-5.8 послідовність бухгалтерських проведення з обліку інвестиційної діяльності та чітке визначення первинних документів, у яких відображається відповідна облікова інформація, дозволяють забезпечити повноту і прозорість формування і представлення облікових даних.

Запропонована система субрахунків для обліку результатів інвестиційної діяльності дозволить відокремити облік інвестиційної діяльності від інших видів діяльності підприємства.

5.3. Аналітичний облік результатів інвестиційної діяльності

З метою аналізу ефективності вкладень коштів в інвестиційну діяльність по кожному об'єкту інвестицій доцільно скласти звіт з інвестиційної діяльності, в якій необхідно зазначити дані про об'єкти інвестиційних вкладень та показники їх ефективності.

Запропонована форма звіту з оцінки ефективності вкладень по кожному об'єкту інвестиційної діяльності представлена на рисунку 5.2.

В графі код виду інвестиційної діяльності необхідно вказати, до якого саме виду інвестиційної діяльності відноситься об'єкт відповідно до запропонованої кодифікації.

ЗВІТ З ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ВКЛАДЕНЬ ПО ОБ'ЄКТУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

за звітний період – вересень 2017 р.

Об'єкт інвестиційної діяльності	Код виду інвестиційної діяльності	Очікувана економічна вигода (запланована), тис. грн		Фактично отримана економічна вигода, тис. грн	Відхилення за звітний період зростаючим підсумком, +/-		Причина відхилення за звітний період (за наявності)
		вид вигоди	за звітний період	за звітний період	абсолютне, тис. грн	відносне, %	
			зростаючим підсумком	зростаючим підсумком			
Верстат «SHARP DX2500N»	2	скорочення витрат та виробництво	378	218	-160	-42,3%	непередбачені ремонти
			28 761	25 491	-3 270	-11,4%	
Автомобіль МАЗ-6303	2	скорочення витрат на збут	617	617	0	0,0%	—
			82 737	81 977	-760	-0,9%	
Акції ПАТ «Свіфт»	5	отримання доходів від утримання акцій	1 271	1 791	+520	+40,9%	зміна ситуації на фондовому ринку
			73 587	72 814	-773	-1,0%	
Разом	х	х	187 935	173 088	-14 847	-7,9%	х
			12 878 232	12 360 851	-517 381	-4,0%	х

Рис. 5.2. Запропонована форма звіту з оцінки ефективності вкладень по кожному об'єкту інвестиційної діяльності

В графі вид вигоди описуються очікувані вигоди при інвестуванні в обраний об'єкт. До таких вигод можна віднести: скорочення витрат підприємства при здійсненні основної діяльності; збільшення доходів підприємства та збільшення вартості інвестицій.

Очікувана економічна вигода вказується згідно з плановими розрахунками ефективності інвестиційного проекту.

Фактично отримана економічна вигода відображає отримані економічні вигоди в діяльності підприємства від інвестування в обраний об'єкт. На основі розрахунків фактично отриманих економічних вигод від кожного об'єкта інвестиційної діяльності, проводиться аналіз ефективності вкладень в інвестиційну діяльність. За результатами аналізу ефективності вкладень приймається рішення стосовно доцільності подальшого утримання об'єкта на балансі підприємства.

Використання запропонованого звіту дозволить оцінити ефективність вкладень по кожному об'єкту та прийняти рішення стосовно його подальшого утримання на балансі підприємства. Цей звіт дозволяє також виявити причини неефективності вкладень в той чи інший об'єкт, що дає можливість уникнути помилок при подальшому вкладенні коштів в інвестиційну діяльність підприємства.

Для визначення напрямків подальшого інвестування, необхідно проаналізувати ефективність вкладених інвестицій в залежності від виду інвестиційної діяльності.

На рисунку 5.3 наведено запроповану форму звіту про результати інвестиційної діяльності за видами інвестицій. Окремі об'єкти інвестиційної діяльності групується в залежності від виду інвестиційної діяльності. Вид інвестиційної діяльності визначається на підставі розмежування інвестицій в залежності від коду виду інвестиційної діяльності.

До складу доходів від інвестиційної діяльності належать доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів. В залежності від реалізованого об'єкта отримані доходи включаються до того виду інвестиційної діяльності, за яким він раніше обліковувався.

У графі «Витрати на придбання» відображають витрати, понесені при придбанні об'єкта інвестиційної діяльності, та додаткові витрати, що будуть включені в первісну вартість об'єкта.

ЗВІТ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА ВИДАМИ ІНВЕСТИЦІЙ

Вид інвестиційної діяльності	Доходи від реалізації, тис. грн	Витрати на придбання, тис. грн	Фінансовий результат від інвестиційної діяльності, тис. грн	Отриманий економічний ефект, тис. грн
1 Нематеріальні активи	0	87532	-87532	90158
2 Основні засоби	95113	792607	-697494	856016
3 Інші необоротні активи	6108	245340	-239232	278314
4 Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі	0	6151	-6151	7750
5 Інші довгострокові фінансові інвестиції	8371	81746	-73375	78503
6 Короткострокові фінансові інвестиції	0	0	0	0
Разом	109592	1213376	-1103784	953924

Рис. 5.3. Запропонована форма звіту про результати інвестиційної діяльності за видами інвестицій

Фінансовий результат від інвестиційної діяльності підприємства розраховується шляхом порівняння отриманих доходів і понесених витрат. Негативний фінансовий результат від інвестування свідчить про розширення підприємства та оновлення його технічної бази, нарощення обсягів виробництва та придбання фінансових інвестицій.

Отриманий економічний ефект відображає доходи і витрати, пов'язані з утримання об'єкта інвестиційної діяльності на балансі підприємства. Зіставлення отриманих економічних вигід від утримання об'єкта інвестиційної діяльності з понесеними витратами на його придбання дає змогу оцінити ефективність вкладень в об'єкт.

В залежності від виду інвестиційної діяльності проводиться оцінка ефективності вкладень та доцільність інвестування в окремі види інвестиційної діяльності. Оцінивши ефективність вкладень по різних видах інвестиційної діяльності, можна сформулювати подальший вектор інвестиційної діяльності.

5.4. Завдання для самоперевірки

5.4.1. Контрольні запитання

1. Наведіть кодифікацію видів інвестиційною діяльності за її об'єктами.
2. Відкриття яких субрахунків доцільне для розмежування доходів і витрат від реалізації об'єктів інвестиційної діяльності в залежності від виду інвестиційної діяльності?
3. З якою метою складається запропонована форма звіту з оцінки ефективності вкладень по кожному об'єкту інвестиційної діяльності?
4. З якою метою складається запропонована форму звіту про результати інвестиційної діяльності за видами інвестицій?

5.5.2. Практичні завдання

Завдання 1. Схематично зобразити взаємозв'язок рахунків обліку доходів, витрат та фінансових результатів від інвестиційної діяльності.

Завдання 2. Вартість придбання верстату «SHARP DX2500N» становила 48 584 грн. За період його експлуатації сума нарахованого зносу становить 31 742 грн. Залишкова вартість верстату складає 16 842 грн. На основі звіту про технічний стан обладнання керівництвом підприємства було прийнято рішення стосовно реалізації даного об'єкта основних засобів. Верстат «SHARP DX2500N» було реалізовано 18.09.2017 р., при цьому вартість реалізації склала 24 613 грн.

Відобразити результати даної господарської операції на субрахунках рахунків обліку доходів, витрат і фінансових результатів інвестиційної діяльності, запропонованих в пункті 5.2.

Завдання 3. Складіть фрагмент звіту з оцінки ефективності вкладень по об'єкту інвестиційної діяльності - верстату «SHARP DX2500N» за вихідними даними, наведеними в завданні 2.