

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.2:330.322

Зелікман В.Д., к.т.н., доцент,
завідувач кафедри обліку й аудиту
Національна металургійна академія України

Сокольська Р.Б., к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку й аудиту
Національна металургійна академія України

Щебетовська Ю.В., магістрант
Національна металургійна академія України

МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Зелікман В.Д., Сокольська Р.Б., Щебетовська Ю.В. Методичний підхід до обліку інвестиційної діяльності. У статті запропоновано методичний підхід до обліку інвестиційної діяльності підприємства, який включає кодифікацію складників інвестиційної діяльності та основу на цій кодифікації систему субрахунків для обліку результатів інвестиційної діяльності.

Ключові слова: облік, аналіз, інвестиційна діяльність, капітальні інвестиції, фінансові інвестиції, кодифікація, бухгалтерські рахунки.

Зелікман В.Д., Сокольская Р.Б., Щебетовская Ю.В. Методический подход к учету инвестиционной деятельности. В статье предложен методический подход к учету инвестиционной деятельности предприятия, который включает кодификацию составляющих инвестиционной деятельности и основанную на этой кодификации систему субсчетов для учета результатов инвестиционной деятельности.

Ключевые слова: учет, анализ, инвестиционная деятельность, капитальные инвестиции, финансовые инвестиции, кодификация, бухгалтерские счета.

Zelikman V.D., Sokolska R.B., Schebetovska Yu.V. The Methodical Approach for the Accounting of Investment Activities. In the article the methodical approach for the accounting of investment activities of enterprise has been proposed. It includes codification of investment activities components and system of sub-accounts based on this codification for recording of investment activities results.

Key words: accounting, analysis, investment activities, capital investments, financial investments, codification, bookkeeping accounts.

Постановка проблеми. Інвестиційна діяльність підприємств є одним із найбільш складних і ризикових видів діяльності. Її результати мають значний вплив на ефективність діяльності підприємств, забезпечення високих темпів їх розвитку, підвищення конкурентоздатності як на внутрішньому, так і на міжнародному ринках. Тому операції з обліку результатів інвестиційної діяльності заслуговують на велику увагу, особливо з огляду на те, що суб'єкти господарювання купують і утримують різні інвестиційні активи з метою збільшення прибутку, зростання вартості капіталу або інших вигід. У зв'язку з цим належне теоретичне, методологічне, організаційне і методичне забезпечення оцінювання та відображення в обліку операцій, пов'язаних зі здійсненням інвестиційної діяльності, та результатів цієї діяльності належить до актуальних наукових завдань у системі ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасна нормативно-правова база України містить

понад сто законів та інших нормативних актів, що регулюють інвестиційну діяльність. Загальна характеристика методичних та нормативних засад здійснення інвестиційної діяльності та її обліку наведена у [1], де на підставі проведеного дослідження були визначені основні особливості поняття інвестицій та видів інвестиційної діяльності, принципи та методичні засади обліку інвестиційної діяльності.

Окремі аспекти обліку інвестиційної діяльності знайшли відображення в публікаціях багатьох учених, серед яких Н. Голуб [2], С. Андрущенко [2], С. Коваль [3], І. Нестеренко [4], Я. Измайлов [5], С. Сажинець [6], О. Височан [7], О. Міронова [8], Л. Шевченко [9], В. Савенко [9], О. Побережець [10], Й. Даньків [11], Л. Калинчук [11] та інші. Більшість науковців визнають, що ефективність управління інвестиційною діяльністю залежить від рівня поінформованості керівництва підприємства та якості облікової інформації, на основі якої ухвалюються рішення щодо інвестування. Саме тому напрямами

удосконалення бухгалтерського обліку капітальних інвестицій та операцій із ними є такі: конкретизація бухгалтерських рахунків для проведення операцій з обліку інвестицій, організація аналітичного обліку інвестицій (виділення рахунків третього, четвертого та інших порядків для відображення відтворювальної, технологічної структури, елементів витрат та ведення пооб'єктного обліку), виділення позабалансового рахунку для накопичення інформації про джерела фінансування капітальних інвестицій. Але слід зазначити, що методичного підходу, який би всебічно розкривав ведення обліку результатів інвестиційної діяльності, в спеціальній літературі не представлено, що зумовлює необхідність подальших досліджень у цьому напрямі.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. 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. Більшість нормативно-правових документів, що регулюють питання обліку інвестиційної діяльності, залишаються незгодженими між собою або суперечать один одному. Потребує розроблення методичний підхід до обліку результатів інвестиційної діяльності, який би охоплював усі її складники.

Постановка завдання. Метою статті є розроблення методичного підходу до обліку інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання, який дозволяв би оцінити вплив окремих її складників на фінансові результати підприємства.

Виклад основних результатів. Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [12] до

інвестиційної діяльності належать придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Тому об'єктами інвестиційної діяльності відповідно до структури балансу можуть виступати нематеріальні активи, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, а також фінансові інвестиції, які залежно від періоду утримання можуть належати до необоротних або до оборотних активів. Саме за цими об'єктами доцільно кодифікувати види інвестиційної діяльності для подальшого використання цих кодів під час формування системи субрахунків бухгалтерського обліку.

Запропонована кодифікація складників інвестиційної діяльності представлена в таблиці 1.

Згідно із запропонованою класифікацією, усім складникам інвестиційної діяльності присвоюється:

- код 1 – операціям, пов'язаним з придбанням та реалізацією нематеріальних активів підприємства;
- код 2 – операціям, пов'язаним із придбанням та реалізацією основних засобів;
- код 3 – операціям, пов'язаним із придбанням та реалізацією інших необоротних активів;
- код 4 – операціям із придбання та реалізації частинки у статутному капіталі іншого підприємств за умови, що період утримання таких інвестицій більше одного року;
- код 5 – операціям із придбання та реалізації інших фінансових інвестицій, що не обліковуються за методом участі в капіталі та період утримання яких більше одного року;
- код 6 – операціям із придбання та реалізації фінансових інвестицій, період утримання яких менше одного року.

Таблиця 1

Запропонована кодифікація складників інвестиційної діяльності підприємства

Активи балансу	Статті балансу	Код виду інвестиційної діяльності	Сутність 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		
Короткострокові фінансові інвестиції	6			
Оборотні активи	Запаси		Не є об'єктами інвестиційної діяльності	
	Дебіторська заборгованість			
	Грошові кошти та їх еквіваленти			
	Інші оборотні активи			

Запропонована кодифікація надає можливість створити єдину систему аналітичних документів та субрахунків другого порядку для обліку інвестиційної діяльності, що, у свою чергу, дозволить виділити вплив різних складників інвестиційної діяльності на фінансові результати підприємства та відокремити її від операційної та фінансової 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, до яких згідно з НП(С)БО 1 [12] належить придбання необоротних активів та фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів із доходами від інвестиційної діяльності, тобто згідно з [12] від реалізації 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 [13], 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 підприємстві та відображення його у фінансовій звітності.

Для розмежування доходів і витрат від реалізації об'єктів інвестиційної діяльності залежно від виду інвестиційної діяльності є доцільним відкриття до рахунків 74 «Інші доходи» та 97 «Інші витрати» [13] субрахунків 747 «Дохід від інвестиційної діяльності» та 978 «Витрати інвестиційної діяльності» відповідно.

Основним завданням цих субрахунків буде акумулювання доходів і витрат від інвестиційної діяльності залежно від запропонованого вище коду виду інвестиційної діяльності. На основі розробленої кодифікації інвестиційної діяльності до субрахунків 747 та 978 слід увести рахунки третього порядку, які будуть відповідати коду виду інвестиційної діяльності. Так, наприклад, на субрахунку 747 будуть відображатись доходи від продажу об'єктів інвестиційної діяльності залежно від коду інвестиційної діяльності, а на субрахунку 978 буде відображатись залишкова вартість активів, що були реалізовані.

Розмежування доходів і витрат інвестиційної діяльності залежно від виду інвестиційних об'єктів має спростити процес оцінки економічної ефективності вкладених інвестицій.

Також слід звернути увагу на те, що за загальною офіційною класифікацією доходів за видами діяльно-

Таблиця 2

Запропоновані субрахунки для обліку доходів, витрат і фінансових результатів інвестиційної діяльності

Субрахунки доходів	Субрахунки витрат	Субрахунки фінансових результатів
747 «Дохід від інвестиційної діяльності»	978 «Витрати інвестиційної діяльності»	793 «Результати інвестиційної діяльності»
747.1 «Дохід від реалізації нематеріальних активів»	978.1 «Витрати на придбання нематеріальних активів»	793.1 «Результати інвестиційної діяльності, пов'язані з нематеріальними активами»
747.2 «Дохід від реалізації основних засобів»	978.2 «Витрати на придбання основних засобів»	793.2 «Результати інвестиційної діяльності, пов'язані з основними засобами»
747.3 «Дохід від реалізації інших необоротних активів»	978.3 «Витрати на придбання 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»

сті [14], як і за класифікацією витрат [15], інша звичайна діяльність поділяється на фінансову та інвестиційну. Проте Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено відкриття до рахунку 79 субрахунків 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій» та 793 «Результат іншої звичайної діяльності» [13], але окремого субрахунку для обліку результатів інвестиційної діяльності (або інвестиційних операцій) не передбачено. Тому уявляється доцільним запровадження замість чинного субрахунку 793 двох субрахунків:

- 793 «Результати інвестиційної діяльності», на якому будуть обліковуватись результати господарських операцій, які згідно з НП(С)БО 1 [13] належать до інвестиційної діяльності;

- 794 «Результат іншої звичайної діяльності», на якому будуть обліковуватись результати іншої звичайної діяльності, що не належать до фінансової та інвестиційної діяльності

При цьому до новоствореного субрахунку 793 «Результати інвестиційної діяльності» слід на основі розробленої кодифікації відкрити рахунки третього порядку, номери яких відповідатимуть запропонованим кодам інвестиційної діяльності. Запропоновані субрахунки для обліку доходів, витрат і фінансових результатів інвестиційної діяльності наведено в таблиці 2.

Використання зазначених субрахунків дозволить виділити облік інвестиційної діяльності поряд

з іншими видами діяльності підприємства та розподілити доходи, витрати та фінансові результати від інвестиційної діяльності за її об'єктами, що має підвищити якість обліково-аналітичного забезпечення процесу управління інвестиційною діяльністю на вітчизняних підприємствах.

Висновки. Таким чином, із метою удосконалення обліку інвестиційної діяльності на підприємстві, підвищення його інформативності та аналітичної цінності запропоновано методичний підхід до обліку інвестиційної діяльності, який передбачає:

- кодифікацію складників інвестиційної діяльності, яка дозволить створити єдину систему субрахунків другого порядку для обліку інвестиційної діяльності;

- відокремлення в Плані рахунків бухгалтерського обліку інвестиційної діяльності від операційної та фінансової;

- формування системи субрахунків для обліку інвестиційної діяльності, використання яких дозволить розподілити доходи, витрати та фінансові результати інвестиційної діяльності за її об'єктами.

Напрямом подальших досліджень має стати розроблення системи аналітичних документів для забезпечення аналітичного обліку інвестиційної діяльності підприємства, які дозволять оцінювати її ефективність для прийняття зважених та обґрунтованих управлінських рішень.

Список літератури:

1. Зелікман В., Сенченко А. Методичні засади обліку інвестиційної діяльності. Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами II Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.). Дніпро: НМетАУ, 2018. – 747 с. URL: https://nmetau.edu.ua/file/conf-nmetau_accounting_2018.pdf.
2. Голуб Н., Андрущенко С. Фінансовий облік капітальних інвестицій. Науковий вісник Таврійського державного агротехнічного університету. Серія «Економічні науки». Мелітополь. – 2016. – С. 32-34.
3. Коваль С. Організація обліку інвестиційної діяльності у галузях сільського господарства. Таврійський науковий вісник. – 2012. – № 80. – С. 296-300.
4. Нестеренко І. Актуальні проблеми обліку та аудиту інвестиційної діяльності підприємства. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2011. – № 2. – С. 61-68.
5. Измайлов Я. Удосконалення обліку капітальних інвестицій екологічного спрямування на промислових підприємствах. Формування ринкової економіки: Збірник наукових праць. Київ: КНЕУ, 2008. – № 19. – С. 327-330.
6. Сажинець С. Організація обліку капітальних інвестицій у створення необоротних активів господарським способом на промислових підприємствах. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 647. – С. 504-510.
7. Височан О., Гнатюк Р. Первинний облік капітальних інвестицій. Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2013. – № 1. – С. 85-87.
8. Міронова О. Аналіз окремих положень МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість». Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2013. № 1. С. 152–154.
9. Шевченко Л., Савенко В. Особливості формування обліку капітальних інвестицій в умовах застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Стратегія та інновації: актуальні управлінські практики: матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції. Кривий Ріг: Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, 2016. С. 99–102.
10. Побережець О. Особливості обліку доходів і витрат від інвестиційної та інноваційної діяльності. Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління. Т. 1, вип. 2/2 : наук. Праці. Одеса: Наука і техніка, 2014. С. 91–97.
11. Даньків Й., Калинин Л. До питання вдосконалення управління та обліку інвестиційною діяльністю. Вісник Львівської комерційної академії. 2011. № 36. С. 114–117.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, із змін. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 із

змін. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 із змін. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 №318 із змін. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

УДК 005.336.3:[657.633:339.378

Назарова К.О., д.е.н., доцент,
завідувач кафедри фінансового аналізу та аудиту
Київський національний торговельно-економічний університет

Гнатченко Д.Д., асистент кафедри
програмної інженерії та інформаційних систем
Київський національний торговельно-економічний університет

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТОРГОВЕЛЬНИХ МЕРЕЖ

Назарова К.О., Гнатченко Д.Д. Контроль якості внутрішнього аудиту торговельних мереж.

У статті розглянуто теоретико-методологічні підходи щодо визначення сутності поняття контролю якості внутрішнього аудиту. Визначено основні фактори, від яких залежить ефективність роботи служби внутрішнього аудиту торговельної мережі. Розглянуто елементи системи контролю якості роботи внутрішніх аудиторів торговельної мережі. Визначено критерії та показники ефективності внутрішнього аудиту. Запропоновано поетапне впорядкування проведення контролю якості роботи внутрішніх аудиторів торговельної мережі.

Ключові слова: якість, ефективність, контроль якості, внутрішній аудит, торговельна мережа.

Назарова К.А., Гнатченко Д.Д. Контроль качества внутреннего аудита торговых сетей. В статье рассмотрены теоретико-методологические подходы к определению сущности понятия контроля качества внутреннего аудита. Определены основные факторы, от которых зависит эффективность работы службы внутреннего аудита торговой сети. Рассмотрены элементы системы контроля качества работы внутренних аудиторов торговой сети. Определены критерии и показатели эффективности внутреннего аудита. Предложено поэтапное упорядочения проведения контроля качества работы внутренних аудиторов торговой сети.

Ключевые слова: качество, эффективность, контроль качества, внутренний аудит, торговая сеть.

Nazarova K.O., Hnatchenko D.D. Quality control of internal audit of trade networks. The article considers theoretical and methodological approaches to the definition of the essence of the concept of quality control of internal audit. The main factors on which the effectiveness of the internal audit service of the trading network depends have been determined. The elements of the quality control system of the work of internal auditors of the trading network are considered. Criteria and indicators of effectiveness of internal audit have been determined. Step-by-step ordering of the quality control of the internal auditors of the trading network was suggested.

Key words: quality, efficiency, quality control, internal audit, trade network.

Постановка проблеми. Досвід роботи вітчизняних аудиторів свідчить про існування значних проблем, пов'язаних із низькою якістю виконуваних робіт. Це зумовлюється недостатньою кваліфікацією аудиторів, низьким рівнем знань і професійної компетентності щодо складності питань, які перед ними сформульовані, незначним практичним досвідом, а іноді і недбалим ставленням до виконання своїх обов'язків. Кожний власник та керівництво торговельної мережі зацікавлені у збереженні доброго

імені, завоюванні стійких позицій на ринку, а це значною мірою залежить від якості функціонування служби внутрішнього аудиту. Тому проблема контролю якості діяльності внутрішніх аудиторів існує не тільки в нашій країні, а й за кордоном.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз спеціальних літературних джерел доводить, що лише обмежене коло дослідників у вітчизняній теорії аудиту звертають увагу на проблему оцінки якості внутрішнього аудиту, а саме: О. Редько [1], Т. Каменська [2],