

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту

Допущено до захисту
Завідувач кафедри бухгалтерського
обліку, аналізу та аудиту

(підпис)
« ____ » _____ 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня бакалавра
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)

за освітньою програмою професійного спрямування
«Облік, аудит і податковий консалтинг»
(назва освітньої програми)

на тему «Облік і контроль доходів діяльності: діючий стан і напрямки
удосконалення на прикладі ТОВ «РУШ»
(назва теми)

Виконавець:
Студентка 4 курсу ЦЗВФН
Мироненко Альона Тимурівна
(Прізвище, і'мя, по-батькові)

/підпис/

Науковий керівник:
д.е.н., професор
(науковий ступінь, вчене звання)
Лоханова Наталія Олексіївна
(Прізвище, і'мя, по-батькові)

/підпис/

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ.....	6
1.1. Доходи діяльності як об'єкт обліку, їх класифікація та оцінка.....	6
1.2. Порядок відображення в обліку доходів операційної діяльності.....	9
1.3. Облік доходів фінансової та іншої діяльності.....	14
1.4. Порядок списання доходів діяльності на фінансовий результат.....	20
РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ В ТОВ «РУШ».....	24
2.1. Загальна характеристика ТОВ «РУШ».....	24
2.2. Аналіз показників діяльності РУШ «РУШ».....	27
2.3. Діюча система обліку доходів діяльності у ТОВ «РУШ» та напрями її поліпшення.....	31
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗ ДОХОДІВ У ТОВ «РУШ».....	40
3.1. Завдання і джерела перевірки доходів діяльності.....	40
3.2. Оцінка системи внутрішнього контролю доходів.....	41
3.3. Методика перевірки доходів діяльності під час аудиту.....	46
ВИСНОВКИ.....	56
Список використаних джерел.....	61

ВСТУП

Актуальність теми. Метою господарської діяльності підприємств є отримання прибутку, для формування якого необхідним є отримання доходів від реалізації продукції, товарів, робіт чи послуг, а також інших доходів діяльності.

Доходи постають важливим економічним об'єктом, що вимагає постійної уваги з боку обліково-аналітичної системи.

Доходи є обов'язковим об'єктом будь-якої аудиторської перевірки фінансової та податкової звітності.

У зв'язку з цим дослідження питання обліку, аналізу і аудиту доходів діяльності є актуальним для будь-якої компанії.

Питання обліку і контролю доходів діяльності досліджувались в роботах різних авторів, зокрема: Голова С.Ф., Костюченко В.М., Легенчука С.Ф., Каменської Т.О., Малюги Н.М. та інших.

Між тим, перехід вітчизняних підприємств на Концептуальну основу складання фінансової звітності за МСФЗ поставив цілий ряд нових завдань теоретичного і практичного характеру, які потребують наукового опрацювання. Наприклад, інтерес становить розгляд питань визнання і оцінки доходів в умовах застосування 5-крокової моделі визнання виручки відповідно до МСВЗ 15, підбору аудиторських процедур для перевірки доходів в процесі проведення аудиту фінансової звітності та таке інше.

Тому напрям дослідження в цій кваліфікаційній роботі відповідає запитам сучасної теорії і практики обліку і аудиту.

Об'єктом дослідження в роботі є доходи діяльності підприємств роздрібною торгівлі.

Предметом дослідження є питання обліку, аналізу і аудиту доходів діяльності роздрібних торгових підприємств на прикладі ТОВ «РУШ».

Мета роботи полягає в тому, щоб дослідити облік, аналіз і аудит доходів діяльності роздрібних торгових підприємств і розробити рекомендації з їх удосконалення.

Завдання дослідження полягають в тому, щоб:

- Дослідити суть і класифікацію доходів підприємств роздрібною торгівлі як об'єкта обліку і аудиту;
- описати порядок визнання і оцінки доходів за різних умов з урахуванням використання МСФЗ;
- розглянути особливості документального оформлення виникнення доходів діяльності;
- освітити порядок обліку доходів операційної діяльності, доходів від фінансових операцій і доходів від іншої неопераційної діяльності на рахунках обліку;
- критично проаналізувати особливості обліку доходів на прикладі роздрібного торгового підприємства ТОВ «РУШ»;
- проаналізувати структуру і динаміку доходів ТОВ «РУШ»;
- проаналізувати показники рентабельності ТОВ «РУШ»;
- описати мету, завдання і джерела аудиту доходів діяльності ТОВ «РУШ»;
- оцінити стан системи внутрішнього контролю доходів у ТОВ «РУШ»;
- розглянути методикау аудиту доходів діяльності та інші.

Методи дослідження. У роботі застосовані сучасні методи наукових досліджень, а саме: системний підхід, методи порівняльного аналізу, графічного представлення результатів розробок, огляду літературних джерел, узагальнення і зіставлення діючої практики обліку з вимогами нормативних документів і МСФЗ та інші.

Інформаційну базу дослідження становлять Закони України, нормативні документи з обліку, аналізу і аудиту доходів діяльності, МСФЗ, спеціальна література з питань дослідження, практичний матеріал роздрібного торгового підприємства ТОВ «РУШ», дані інформаційно-аналітичної платформи YouControl тощо.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота бакалавра складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 60 сторінках.

Список використаних джерел складається з 30 найменувань. Кваліфікаційна робота містить 8 таблиць, 6 рисунків, 2 додатки.

Апробація результатів дослідження. Рекомендації, що були сформульовані в ході проведення дослідження взяті до уваги представниками бухгалтерії підприємства.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Доходи діяльності як об'єкт обліку, їх класифікація та оцінка

Доходи діяльності є важливим економічним об'єктом, який притаманний практично всім комерційним підприємствам, оскільки вони ставлять на меті отримання прибутку, а в свою чергу формування прибутку забезпечується шляхом порівняння суми доходів і витрат діяльності.

Доходи для цілей бухгалтерського обліку і контролю зазвичай класифікуються за різними ознаками, зокрема такими:

1) за видами діяльності, в яких виникають доходи, вони бувають операційними, фінансовими і інвестиційними (іншими). Саме ця класифікація становить базу для побудови синтетичних рахунків з обліку доходів в Плані рахунків бухгалтерського обліку. У складі операційних доходів розмежовують доходи від реалізації товарів, робіт, послуг і інші операційні доходи;

2) за місцями виникнення виділяють доходи окремих структурних підрозділів, так званих «центрів доходів» і «центрів прибутку»;

3) за віднесенням до звітних періодів: доходи звітного періоду, доходи майбутніх періодів;

4) за видами продукції, товарів, робіт, послуг – відповідно до номенклатури;

5) за напрямками використання активів – доходи у вигляді дивідендів, відсотків, роялті;

6) для цілей оподаткування прибутком підприємств – доходи, що враховуються під час розрахунку оподаткованого прибутку податком на

прибуток, і доходи, які не враховуються в розрахунку оподатковуваного прибутку;

7) за зв'язком з плануванням – планові доходи, позапланові доходи;

8) за можливістю впливу з боку управління – релевантні доходи, нерелевантні доходи;

9) за ступенем контролю – контрольовані і неконтрольовані доходи та інші.

Порядок обліку і відображення у фінансовій звітності доходів діяльності регулюється Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» в умовах використання Концептуальної основи НП(С)БО, а також МСФЗ 15 «Виручка по договорах з контрагентами» в умовах застосування Концептуальної основи МСФЗ.

Відповідними стандартами закладаються основи визнання доходів діяльності, а також порядок їх оцінки, відображення в обліку і звітності, розкриття інформації в Примітках тощо.

Враховуючи, що аналізоване підприємство ТОВ «РУШ» складає фінансову звітність за МСФЗ, далі зосередимо свою увагу саме на розгляді підходів щодо обліку доходів відповідно до Міжнародних стандартів.

При визнанні доходів діяльності слід враховувати критерії, передбачені МСФЗ 15, МСБО 1 і Концептуальною основою фінансової звітності за МСФЗ.

Дохід визнається тоді, коли:

- покупцю передано контроль за товар, роботи, послуги;
- сума доходу може бути достовірно визначена.

У свою чергу передача контролю залежить від вимог, передбачених договорами поставки між покупцями і продавцем, а саме базових умов постачання.

Окремим важливим моментом організації обліку доходів є їх оцінка.

Оцінка доходів від реалізації та інших доходів діяльності здійснюється на суму справедливої вартості компенсації, яка підлягає отриманню від покупця.

При тому слід мати на увазі, що умовами договорів на реалізацію товарів може передбачатися надання знижок при реалізації при застосуванні бонусних програм, знижок до свят та інших. Використання знижок призводить до змінної складової ціни при визнанні та оцінці доходів від реалізації.

Також змінна частина доходу виникає внаслідок наявності права на повернення товарів у покупців.

Право на повернення може носити загальний характер і відбуватися з урахуванням вимог діючого законодавства – протягом 2 тижнів після реалізації покупці мають право повернути товар відповідно до законодавства про захист прав споживачів (за виключенням переліку товарів, що не підлягають поверненню). Також право на повернення може бути розширене за рахунок пропозицій таких умов з боку продавця і тоді його термін може бути іншим.

Слід зазначити, що значна частка товарів ТОВ «РУШ», до яких відносять косметичні товари відповідно до законодавства не підлягає поверненню, тому це дещо спрощує оцінку доходів з урахуванням можливої змінної складової через факти повернення.

Водночас, масове застосування бонусної програми з боку ТОВ «РУШ» все ж призводить до необхідності врахування змінної складової в оцінці доходу відповідно до вимог МСФЗ 15.

З урахуванням вимог МСФЗ 15 визнання доходів діяльності має здійснюватися з урахуванням п'яти крокової моделі, яка охоплює такі етапи:

Етап 1. Ідентифікація договору – на цьому кроці проводиться дослідження вимог договору між покупцем і продавцем.

Етап 2. Ідентифікація зобов'язань до виконання за договором – на цьому кроці встановлюється перелік зобов'язань, які має виконати продавець відповідно до вимог договору.

Етап 3. Визначення ціни договору – на цьому етапі визначається ціна товарів, робіт, послуг з урахуванням фіксованої і змінної складової ціни.

Етап 4. Розподілити ціну на всі складові зобов'язання до виконання – на цьому етапі ціна розподіляється між товарами, роботами, послугами, які мають поставлятися чи надаватися за договором.

Етап 5. Визнання доходу – на цьому кроці визнається сума доходу за кожною складовою зобов'язань до виконання.

У цілому після проходження цих кроків сума доходу визнається і відображається на рахунках обліку з подальшим потраплянням у фінансову звітність.

1.2. Порядок відображення в обліку доходів операційної діяльності

Для обліку доходів операційної діяльності призначені два основних рахунки 7 класу: 70 «Доходи від реалізації» і 71 «Інші операційні доходи».

Відповідні рахунки є пасивними, за кредитом яких відображається нарахування доходів від операційної діяльності, а за дебетом відбувається нарахування податків за рахунок відповідного доходу (тобто непрямих), і списання чистого доходу від реалізації на фінансовий результат.

Далі в табл.1.1 наведемо основну кореспонденцію рахунків, що стосується обліку доходів від реалізації на прикладі ТОВ «РУШ».

Таблиця 1.1

Облік доходів від реалізації товарів, робіт, послуг на рахунках

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Первинний документ
1	2	3	4	5
1	Відображено дохід від реалізації товарів	301	702	Чек РРО, прибутковий

	в роздрібній торгівлі під час реалізації за готівку з фіксацією через РРО			касовий ордер
2	Відображено дохід від реалізації товарів оптом за безготівковим розрахунком вітчизняним покупцям	361	702	Видаткова накладна

Продовження табл. 1.1

3	Відображено дохід від реалізації товарів на експорт	362	702	Видаткова накладна, вантажно-митна декларація
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ в сумі реалізації товарів	702	641	Податкова накладна
5	Списано чистий дохід від реалізації товарів на фінансовий результат	702	791	Довідка бухгалтера про списання чистого доходу
6	Відображено дохід від надання послуг вітчизняним замовникам	361	703	Акт виконаних робіт
7	Відображено дохід від надання послуг іноземним замовникам	362	703	Акт виконаних робіт
8	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ в сумі реалізації послуг	703	641	Податкова накладна
9	Списано чистий дохід від реалізації послуг на фінансовий результат	703	791	Довідка бухгалтера про списання чистого доходу

Джерело: складено автором

Крім доходів від реалізації товарів, робіт, послуг, важливу складову доходів становлять інші операційні доходи.

У табл.1.2 наведемо основну кореспонденцію рахунків, що стосується обліку інших операційних доходів на прикладі ТОВ «РУШ».

Таблиця 1.2

Облік інших операційних доходів на рахунках

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Первинний документ
1	2	3	4	5
1	Відображено дохід від первісного визнання і зміни вартості активів, які враховуються за справедливою вартістю	27	710	Прибуткова накладна, розрахунок справедливої вартості
2	Відображено дохід від реалізації іноземної валюти	334	711	Виписка банку
3	Відображено дохід від реалізації інших оборотних активів або основних засобів, які були виведені на продаж	377	712	Видаткова накладна
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ в сумі реалізації інших оборотних активів або основних засобів, які були виведені на продаж	712	641	Податкова накладна
5	Нараховано дохід від надання основних засобів в оренду чи суборенду	377	713	Акт виконаних робіт, послуг, договір оренди
6	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ в сумі доходів від оренди	713	641	Податкова накладна

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5
7	Відображено дохід від операційної курсової різниці по операціях з іноземними покупцями і замовниками в валюті при збільшенні курсу валют	362	714	Розрахунок курсових різниць
8	Відображено дохід від операційної курсової різниці по операціях з іноземними постачальниками в валюті при зниженні курсу валют	632	714	Розрахунок курсових різниць
9	Відображено дохід від отриманих штрафів, пеней, неустойок	311	715	Виписка банку
10	Надійшло відшкодування від раніше списаних активів	311	716	Виписка банку
11	Нараховано в нарахування матеріально-відповідальній особі відшкодування від списаних товарів, нестача яких встановлена при інвентаризації з вини такої матеріально-відповідальної особи	375	716	Розрахунок матеріальних збитків при нестачі

Продовження табл.1.2

1	2	3	4	5
12	Відображено дохід від списання своєчасно непогашеної кредиторської заборгованості постачальників та інших кредиторів при закінченні строку позивної давнини	63, 685	717	Довідка бухгалтера
13	Відображено дохід від безоплатно отриманих активів у грошовій формі	311	718	Виписка банку
14	Відображено дохід від безоплатно отриманих активів у формі товарів	28	718	Прибуткова накладна
15	Відображено інші операційні доходи	377, 31 та інші	719	Акти виконаних робіт, довідки бухгалтера та інші документи
16	Списано суми чистого доходу від іншої операційної діяльності на фінансовий результат у розрізі субрахунків: - доходи від первісного визнання і зміни вартості активів, що враховуються за справедливою вартістю - доходи від реалізації іноземної валюти	710 711	791 791	Довідка бухгалтера про списання доходів на фінансовий результат

--	--	--	--	--

1	2	3	4	5
	- чисті доходи від реалізації інших оборотних активів	712	791	
	- чисті доходи від здачі в оренду майна	713	791	
	- доходи від операційної курсової різниці	714	791	
	- доходи від отриманих штрафів, пеней, неустойок	715	791	
	- доходи від раніше списаних активів	716	791	
	- доходи від списання своєчасно непогашеної кредиторської заборгованості	717	791	
	- доходи від безоплатно отриманих активів	718	791	
	- інші операційні доходи	719	791	

Джерело: складено автором

1.3. Облік доходів фінансової та іншої діяльності

У складі доходів будь-якого підприємства значне місце займають доходи від інвестиційної та іншої діяльності.

Для обліку відповідних доходів призначені пасивні рахунки 72 «Доходи від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи».

Рахунок 72 «Доходи від участі в капіталі» зазвичай застосовується тими компаніями, які є основними інвесторами, що мають асоційовані і спільні підприємства, і мають суттєвий вплив на них. За таких умов, при

отриманні прибутків від асоційованих і спільних підприємств відображається дохід від участі в капіталі, як частка інвестора, що має суттєвий вплив. При тому у випадку отримання дивідендів від асоційованого і спільного підприємства, сума доходів від участі в капіталі зменшується, оскільки здійснюється вирахування частки прибутків.

З урахуванням специфіки відповідного рахунка 72, він застосовується не дуже часто, бо є актуальним для випадків наявності інвестицій в асоційовані і спільні підприємства.

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» застосовується для обліку таких видів доходів фінансово-інвестиційної діяльності, як дивіденди отримані, відсотки отримані, доходи у вигляді роялті та інших ліцензійних платежів тощо.

За кредитом рахунку 73 здійснюється нарахування таких доходів (дивідендів, відсотків до отримання, роялті), а за дебетом – здійснюється їх списання на фінансовий результат звітного періоду – рахунок 792 «Фінансовий результат від фінансової діяльності».

У табл.1.3 представлені основні господарські операції, що стосуються обліку доходів фінансової діяльності і порядок їх відображення на рахунках обліку.

Таблиця 1.3

Облік фінансових доходів на рахунках

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Первинний документ
1	2	3	4	5
1	Відображено дохід від участі в капіталі асоційованого і спільного підприємства в обліку інвестора, що має суттєвий вплив	14	72	Розрахунок доходів від участі в капіталі
2	Списано доходи від участі в капіталі на фінансовий результат	72	792	Довідка бухгалтера

1	2	3	4	5
3	Відображено дохід у вигляді нарахованих дивідендів до отримання від об'єктів інвестування – підприємства, в яке вкладені інвестиції	373	731	Розрахунок дивідендів до отримання
4	Відображено нарахування відсотків до отримання за фінансовими активами (виданими фінансовими допомогами, придбаними облігаціями, позиками співробітникам тощо)	373	732	Розрахунок відсотків
5	Отримані відсотки за зберігання коштів на рахунках в банках	311	732	Виписка банку
6	Нараховані ліцензійні платежі, роялті до отримання	377	733	Розрахунок ліцензійних платежів, роялті, договір про передачу прав, на підставі якого нараховуються ліцензійні платежі
7	Нараховані інші фінансові доходи до отримання	377	733	Розрахунок інших фінансових доходів

1	2	3	4	5
8	Списані фінансові доходи на фінансовий результат звітного періоду: - дохід у вигляді дивідендів - дохід у вигляді відсотків (процентів) до отримання - дохід у вигляді роялті, ліцензійних платежів та інших фінансових доходів діяльності	731 732 733	792 792 792	Довідка бухгалтера про списання доходів на фінансовий результат

Джерело: складено автором

Далі розглянемо порядок бухгалтерського обліку інших доходів, до складу яких відносяться доходи інвестиційної та іншої неопераційної діяльності.

Інвестиційні доходи зазвичай пов'язані з операціями продажу поточних і довгострокових фінансових інвестицій, а також продажу необоротних активів у випадку, коли вони попередньо не виводилися на продаж.

Облік інших доходів ведеться на пасивному рахунку 74 «Інші доходи», за кредитом якого нараховуються інші доходи до отримання, а за дебетом – здійснюється зменшення інших доходів на суми нарахованого ПДВ і списується чистий дохід на фінансовий результат іншої діяльності – субрахунок 793.

У табл.1.4 представлені основні господарські операції, що стосуються обліку доходів інвестиційної та іншої неопераційної діяльності і порядок їх відображення на рахунках обліку.

Відповідні операції притаманні підприємствам всіх галузей і видів діяльності.

Таблиця 1.4

Облік інвестиційних та інших доходів неопераційної діяльності
на рахунках

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Первинний документ
1	2	3	4	5
1	Відображено дохід від реалізації фінансових інвестицій	377	741	Договір на реалізацію фінансових інвестицій (цінних паперів), акт передачі цінних паперів, рахунок,
2	Відображено дохід від відновлення корисності необоротних активів	131, 132, 133	742	Довідка бухгалтера і розрахунок доходів від відновлення корисності необоротних активів
3	Відображено дохід від неопераційної курсової різниці за короткостроковими позиками банків в іноземній валюті при зменшенні валютного курсу	602, 604	744	Розрахунок курсових різниць
4	Відображено дохід від неопераційної курсової різниці за довгостроковими позиками банків в іноземній валюті при зменшенні валютного курсу	502, 504	744	Розрахунок курсових різниць

1	2	3	4	5
5	Відображено дохід від неопераційної курсової різниці за результатами перерахунку кредиторської заборгованості іноземних постачальників за операціями придбання основних засобів за іноземну валюту при зменшенні валютного курсу	632	744	Розрахунок курсових різниць
6	Відображено дохід від неопераційної курсової різниці за результатами перерахунку дебіторської заборгованості іноземних покупців за операціями продажу основних засобів за іноземну валюту при збільшенні валютного курсу	362	744	Розрахунок курсових різниць
7	Відображено дохід від безоплатно одержаних активів	424	745	Розрахунок доходу від безоплатно одержаних активів
8	Відображено дохід від дооцінки необоротних активів, який визнається по мірі їх амортизації	41	745	Розрахунок доходу від дооцінки необоротних активів
9	Оприбутковані відходи при ліквідації	209	746	Прибуткова накладна

	необоротних активів			
--	---------------------	--	--	--

1	2	3	4	5
10	Відображено інші доходи неопераційної діяльності	377, 311	746	Акти, виписки банку тощо
11	Списані інвестиційні та інші доходи неопераційної діяльності на фінансовий результат звітного періоду: - доходи від реалізації фінансових інвестицій - доходи від відновлення корисності необоротних активів - доходи від неопераційної курсової різниці - доходи від безоплатно отриманих активів - інші неопераційні доходи	741 742 744 745 746	793 793 793 793 793	Довідка бухгалтера про списання доходів на фінансовий результат

Джерело: складено автором

1.4. Порядок списання доходів діяльності на фінансовий результат

Всі доходи звітного періоду, що зібрані на рахунках 7 класу, по завершенню такого періоду підлягають списанню на фінансовий результат.

Для розрахунку і обліку фінансових результатів бізнесу застосовується активно-пасивний, операційний рахунок 79 «Фінансові результати», за кредитом якого здійснюється відображення суми доходів, списаних з рахунків 7 класу (70 «Доходи від реалізації», 71 «Інші операційні доходи», 72 «Доходи від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші

доходи»), а за дебетом рахунку 79 – здійснюється списання витрат діяльності з рахунків 9 класу (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток»).

Шляхом порівняння дебету і кредиту на рахунку 79 визначаються фінансовий результат за видами діяльності підприємства.

У свою чергу на рахунку 79 відокремлюють три субрахунки для визначення результату за кожним видом діяльності окремо:

791 «Результат операційної діяльності»

792 «Результат фінансових операцій»

793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Що стосується субрахунку 794 «Результат надзвичайних подій», то в даний час цей субрахунок не застосовується, оскільки відмінено порядок окремого обліку надзвичайних доходів і витрат.

А отже, на рахунку 79 визначається фінансовий результат від усіх видів діяльності.

Слід звернути увагу, що окремою позицією на рахунок 79 списується сума нарахованого податку на прибуток, точніше витрат з податку на прибуток з рахунку 98, що дозволяє безпосередньо визначити чистий фінансовий результат діяльності – чистий прибуток або чистий збиток підприємства.

Інформація рахунку 79 використовується для заповнення Звіту про фінансові результати підприємства за звітний період, оскільки містить повні дані про отримані чисті суми доходів за видами діяльності, витрат за видами діяльності, нарахованого податку на прибуток і чистого прибутку (збитку) за звітний період.

В умовах використання автоматизованих форм обліку визначення фінансового результату відбувається шляхом проведення документу «Закриття періоду», який дозволяє списати всі доходи з рахунків 7 класу в

кредит субрахунків рахунку 79, а також витрати з рахунків 9 класу в дебет субрахунків рахунку 79, порівняти між собою, визначити чистий прибуток і списати його на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з урахуванням того, чи отримано позитивний результат – прибуток діяльності (субрахунок 441), чи навпаки – від’ємний – збиток діяльності (субрахунок 442).

Висновки до розділу 1

На підставі проведеного дослідження теоретичних аспектів обліку доходів діяльності було встановлено таке:

1. Доходи діяльності є важливим економічним об’єктом, який притаманний практично всім комерційним підприємствам, оскільки вони ставлять на меті отримання прибутку, а в свою чергу формування прибутку забезпечується шляхом порівняння суми доходів і витрат діяльності.

2. Доходи в роздрібній торгівлі на великих торгових підприємствах, до складу яких належить ТОВ «РУШ», враховуються за вимогами МСФЗ 15, який передбачає особливості визнання і оцінки доходів з урахуванням фіксованої і змінної частки доходів.

3. Оцінка доходів від реалізації та інших доходів діяльності здійснюється на суму справедливої вартості компенсації, яка підлягає отриманню від покупця.

4. Якщо умовами договорів на реалізацію товарів передбачається надання знижок при застосуванні бонусних програм, знижок до свят та інших, то це призводить до змінної складової ціни при визнанні та оцінці доходів від реалізації. Також змінна частина доходу виникає внаслідок наявності права на повернення товарів у покупців. Право на повернення може носити загальний характер і відбуватися з урахуванням вимог діючого законодавства – протягом 2 тижнів після реалізації покупці мають право повернути товар відповідно до законодавства про захист прав споживачів (за

виключенням переліку товарів, що не підлягають поверненню). Також право на повернення може бути розширене за рахунок пропозицій таких умов з боку продавця і тоді його термін може бути іншим.

5. Для обліку доходів операційної діяльності призначені рахунки 7 класу: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інші операційні доходи», 72 «Доходи від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи». Ці рахунки є пасивними, за кредитом яких відображається нарахування доходів від операційної діяльності, а за дебетом відбувається нарахування податків за рахунок відповідного доходу (тобто непрямих), і списання чистого доходу від реалізації на фінансовий результат.

6. Розрахунок фінансового результату діяльності здійснюється з використанням активно-пасивного рахунку 79 «Фінансові результати», на якому здійснюється накопичення і порівняння всіх доходів і витрат за видами діяльності і відповідно визначається фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат від фінансових операцій, фінансовий результат від іншої звичайної діяльності.

РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ В ТОВ «РУШ»

2.1. Загальна характеристика ТОВ «РУШ»

Товариство з обмеженою відповідальністю «РУШ» відноситься до великих роздрібних торговельних підприємств України, який працює в межах торгової марки «EVA».

Підприємство було створено в 2002 році. Юридичною адресою Товариства є: м. Дніпро, вул. Володимира Антоновича, буд. 6.

Вищим органом управління Товариством є Загальні збори учасників.

У свою чергу виконавчим органом Товариства є Дирекція, що виступає в якості колегіального керівничого органу (рис.2.1).

Дирекція ТОВ «РУШ»					
Генеральний директор	Виконавчий директор	Фінансовий директор	Директор з персоналу	Директор з інформаційних технологій	Директор з продажу (операційний директор)
Департамент некомерційних закупівель Департамент безпеки	Департамент маркетингу Юридичний департамент Комерційний департамент Департамент електронної комерції Департамент власних торгових марок Департамент технічний Департамент логістики Департамент впровадження інноваційних	Фінансовий департамент	Департамент управління персоналом	Департамент інформаційних технологій	Департамент продажу Регіональні структурні підрозділи Департамент безпеки роздрібної торгівлі Департамент розвитку

	рішень				
--	--------	--	--	--	--

Рис.2.1 Організаційна структура Дирекції ТОВ «РУШ»

Джерело: складено автором на підставі даних ТОВ «РУШ»

100% статутного капіталу ТОВ «РУШ» постає кіпрська компанія «Нометрос інвестментс ЛТД».

Кінцевими бенефіціарними власниками є:

1) Кіптик Валерій Антонович,

Адреса засновника: Кіпр, 3106, Лімасол, Неаполіс, вулиця Джон Кеннеді, будинок 51, блок В, квартира В204. Резидент Кіпру.

2) Шостак Руслан Станіславович

Адреса засновника: Україна, 49107, Дніпропетровська обл., місто Дніпро, пр.Гагаріна, будинок 7, квартира 21

Основним видом діяльності за КВЕД Товариства є:

47.19 - Інші види роздрібної торгівлі в неспеціалізованих магазинах

Крім того, Товариство здійснює додаткові види діяльності:

52.48.9 – Спеціалізована роздрібна торгівля непродовольчими товарами, не віднесеними до інших угруповань

71250 – Роздрібна торгівля недержавних організацій, крім споживчої кооперації

Середня кількість працівників в 2022 році складала 12 688 осіб, в 2021 році 13 201 чоловік.

У 2022 році Товариство здійснювало свою діяльність на неокупованій території України.

У 2022 році компанія включала 1 046 магазинів. При тому, не зважаючи на воєнний стан, в 2023 році було відкрито 77 магазинів.

У 2022-2023 роках Товариство працювало в умовах військового стану, а, отже, стикалося з значними операційними ризиками.

Управлінський персонал ТОВ «РУШ» аналізує зовнішню ситуацію і виділив такі фактори зниження операційних ризиків:

- розгалуженість торгової мережі, присутність торгових точок (магазинів) в усіх областях України;

- вдало вибудована бізнес-модель Товариства, що дозволяє швидко переорієнтовувати свою діяльність на безпечні регіони в країні, що передбачає оперативне відкриття, чи за необхідності закриття магазинів, добре налагодженні ланцюги поставки товарів в усі куточки країни, розташування магазинів в орендованих приміщеннях тощо;

- розширення асортименту товарів і широке представлення в асортименті товарів першої необхідності;

- робота логістичних центрів в м. Львів, Дніпро і Бровари (планувалося також відкриття логістичного центру в м. Одеса, але через війну цей проект був призупинено);

- переформатування ланцюгів постачань автомобільним транспортом;

- наявність налагоджених довготривалих контактів з постачальниками, що дає можливість забезпечувати постачання товарів;

- широке коло постачальників (диверсифікація), яке охоплює понад 300 компаній;

- можливість легко здійснювати заміну номенклатурних груп товарів;

- наявність власного інтернету-магазину;

- широка розгалужена мережа точок видачі інтернет-замовлень по всій Україні та інше.

ТОВ «РУШ» застосовує Кодекс корпоративного управління, в основі якого лежить: клієнто-орієнтованість, професіоналізм, захист прав споживачів, задоволення потреб кожного покупця, забезпечення прозорості розкриття достовірної інформації та інші.

ТОВ «РУШ» відноситься до підприємств суспільного інтересу.

У зв'язку з цим Товариство складає фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності, яка підлягає обов'язковому аудиту.

В 2022 році аудитором компанії була аудиторська компанія ПрАТ «КПМГ Аудит» (Додаток А).

Аудиторська компанія при проведенні аудиту фінансової звітності ТОВ «РУШ», по-перше, надала висновок без застережень, тобто немодифікований звіт аудитора, що засвідчує добре налагоджену систему обліку і фінансової звітності на підприємстві, по-друге, внесла параграф «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності», в якому розкрито вплив воєнного стану на діяльність Товариства з урахуванням дотримання принципу безперервності.

Особливістю складання і оприлюднення фінансової звітності з висновком аудитора за 2022 рік стало те, що Товариству довелося вносити уточнення (коригування) у фінансову звітність через отримання додаткової інформації від тих підрозділів, що знаходяться на територіях, де є суттєвий вплив воєнних дій.

У зв'язку з цим ТОВ «РУШ» повторно оприлюднило відкориговану фінансову звітність через отримання нової інформації, а аудитор – підтвердив її. Відповідна фінансова звітність взята за основу аналізу показників діяльності в цій кваліфікаційній роботі. Звітність за 2023 рік Товариством складена, але її аудит не завершено, отже, її показники використані за даними відкритих джерел.

2.2. Аналіз показників діяльності РУШ «РУШ»

Для отримання розуміння діяльності Товариства доцільно провести аналіз показників її прибутковості за даними ТОВ «РУШ».

Аналіз динаміки показників рентабельності ТОВ «РУШ» у 2019-2023 роках наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Аналіз рентабельності і фінансової стійкості
ТОВ «РУШ» у 2019-2023 роках

№	Назва показника	2019	2020	2021	2022	2023	Відхилення	
							2023 від 2022 р.	2023 від 2021 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Рентабельність активів (Чистий прибуток/Активи)	4,05	6,13	6,17	6,94	13,86	+6,89	+6,92

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2	Рентабельність продаж (Чистий прибуток/Чистий дохід від реалізації)	2,53	4,02	3,86	4,58	9,92	+5,34	+6,06
3	Коефіцієнт покриття (Оборотні активи/Поточні зобов'язання)	1,065	1,0837	1,2294	1,5635	1,6882	+0,1247	+0,4588
4	Відношення робочого капіталу до загальних активів (Робочий капітал/Активи)	0,0346	0,0415	0,0991	0,2002	0,2717	+0,0715	+0,1726
5	Відношення зобов'язань до власного капіталу (Загальні зобов'язання Власний капітал)	4,13	3,2392	2,6463	1,6632	1,4607	-0,2025	-1,1856

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «РУШ» (Додаток А) і дані YouControl [10]

Висновки: Як бачимо, рентабельність продаж ТОВ «РУШ» за чистим прибутком в 2023 році склала 9,92%, що на 5,34% вище рівня попереднього 2022 року і на 6,06% вище рівня 2021 року.

Рентабельність активів ТОВ «РУШ» в 2023 році склала 13,86%, тоді як в 2022 році вона складала 6,94%, отже, в звітному 2023 році збільшення рентабельності активів склало 6,89% (майже вдвічі) порівняно з 2022 роком, тоді як порівняно з 2021 роком зростання склало 6,92%.

У цілому позитивно слід оцінити тенденцію до зростання рентабельності ТОВ «РУШ» в звітному році порівняно з попередніми роками.

Наочно динаміка показників рентабельності ТОВ «РУШ» наведена на рис.2.2.

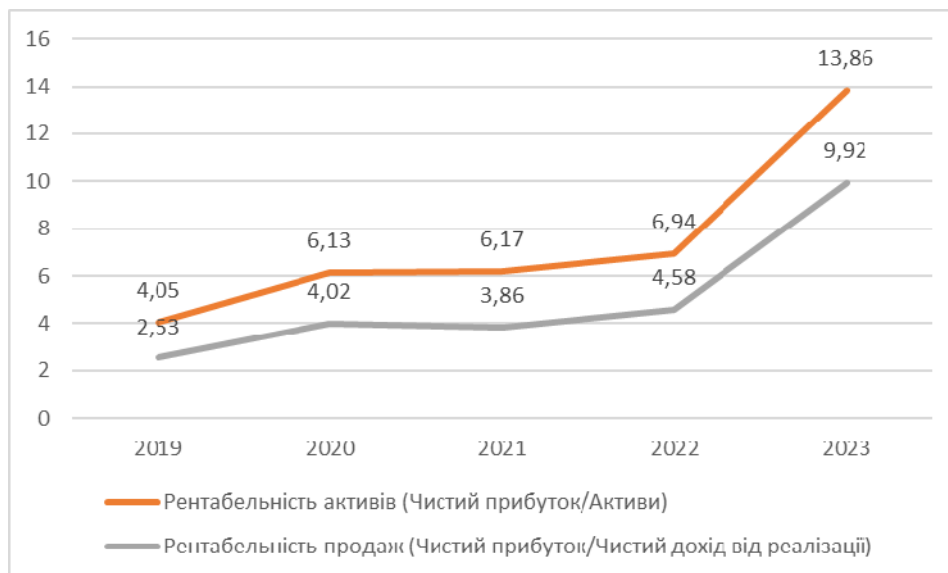


Рис.2.2. Динаміка показників рентабельності ТОВ «РУШ» в 2019-2023 роках

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «РУШ» (Додаток А)

Коефіцієнт покриття (загальна ліквідність) Товариства в 2023 році склала 1,6882, в 2022 році – 1, 5635. Таким чином коефіцієнт покриття в звітності 2023 році зріс порівняно з попереднім 2022 роком на 0,1247. У свою чергу зростання коефіцієнту покриття в 2023 році порівняно з довоєнним 2021 роком становило 0,4588. Тенденція до зростання загальної ліквідності протягом 2019-2023 років є позитивною і показують укріплення фінансового стану Товариства (рис.2.3).

Відношення робочого капіталу до загальних активів Товариства в 2023 році склало 0,2717, в 2022 році – 0,2002. Таким чином, за звітний рік відношення робочого капіталу до загальних активів зросло на 0,0715.

Відношення зобов'язань до власного капіталу становило 1,4607 в 2023 році, тоді як в 2022 році відповідний показник склав 1,6632, тобто в звітному році він зменшився на 0,2025.

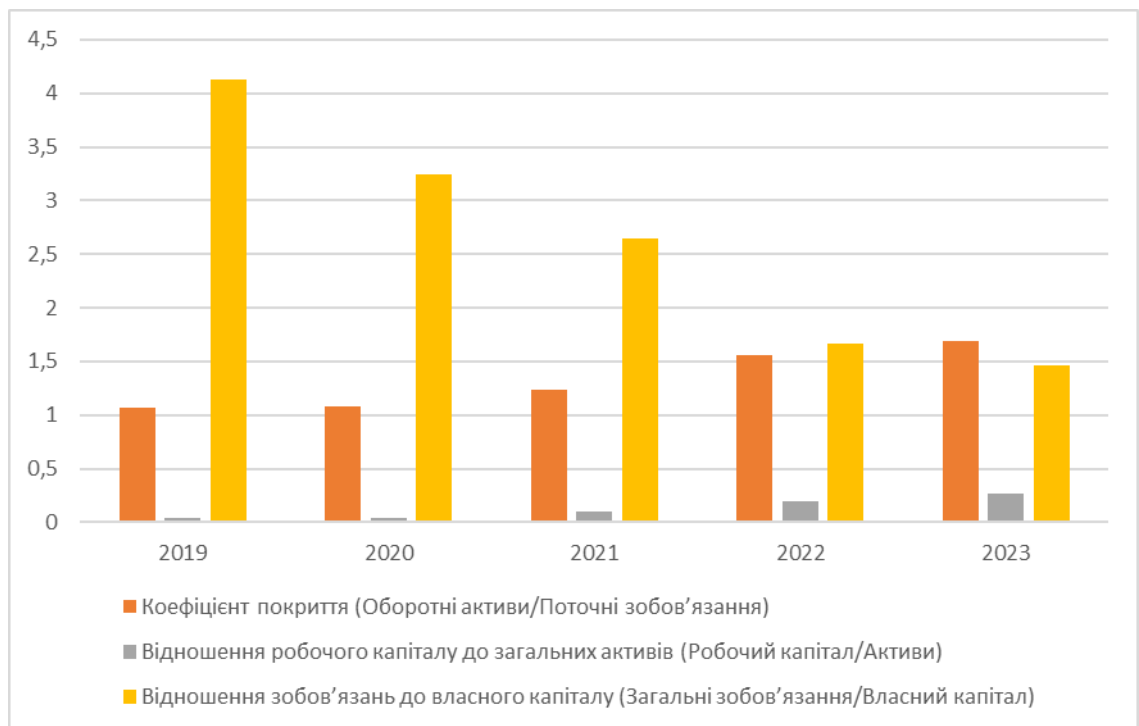


Рис.2.3. Динаміка деяких показників фінансової стійкості ТОВ «РУШ»
Джерело: складено автором на підставі даних фінансової звітності ТОВ «РУШ» (Додаток А) і даних YouControl [10]

Для отримання узагальненої картини фінансового стану Товариства доцільно скористатися фінансовий скоринг ТОВ «РУШ», який в графічному вигляді представлено на рис.2.4.

Фінансовий скоринг

FinScore: A/3,4

Ймовірність несприятливих фінансових наслідків: низький

Фінансова стійкість: високий рівень фінансової стійкості компанії

FinScore - скоринговий індекс фінансової стійкості компанії від YouControl, що базується на 20 фінансових індикаторах, які комплексно відображають стан ліквідності, платоспроможності, рентабельності та ділової активності компанії у порівнянні з конкурентами на ринку.

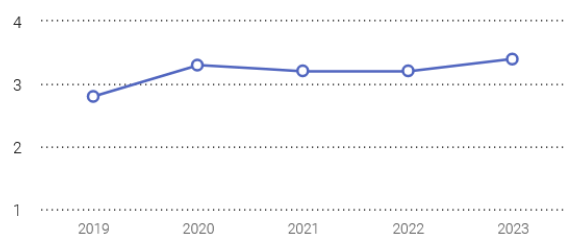


Рис.2.4. Фінансовий скоринг ТОВ «РУШ» в 2019-2023 роках

Джерело: складено автором на підставі даних YouControl [10]

Висновки: Фінансовий скоринг ТОВ «РУШ» визначено за даними і за методикою інформаційно-аналітичної платформи YouControl у 2017-2023 роках. Цей показник базується на інтеграції 20 фінансових індикаторів, які системно відображають фінансовий стан компанії з урахуванням ліквідності, платоспроможності, прибутковості (рентабельності) і ділової активності ТОВ «РУШ» порівняно з конкурентами. Як видно з показника фінансового скорингу Товариство стабільно розвивається протягом періоду 2019-2023 року, не зважаючи на негативний вплив воєнного стану в Україні.

У цілому рівень фінансової стійкості Товариство високий.

При тому позитивно слід оцінити, що в 2023 році цей показник суттєво збільшився порівняно не лише з 2022 роком, а й довоєнним періодом.

Це засвідчує те, що ТОВ «РУШ» зайняло свою нішу на ринку України і фактично є лідером галузі, отже, всі його показники знаходяться на більш високому рівні порівняно з конкурентами.

2.3. Діюча система обліку і аналіз доходів діяльності у ТОВ «РУШ» та напрями її поліпшення

Обліковою політикою Товариства визначено, що основними напрямками отримання доходів є дохід від роздрібного товарообігу та оптового продажу товарів.

Визнання доходу здійснюється відповідно до вимог МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами».

Договором з клієнтами ТОВ «РУШ» вважає угоду між двома зацікавленими сторонами або їх більшою кількістю, що створює права і обов'язки, де в якості клієнта є сторона, що придбає товари чи послуги, які постають результатом діяльності підприємства в обмін на отримання винагороди.

Складання всіх договорів з клієнтами забезпечується лише в письмовій формі.

Між тим, документальне оформлення договорів є різним з урахуванням особливостей виду торгівлі. Так, договори в сфері оптової торгівлі, а також продажу сільськогосподарської продукції в формі текстового договору, а в сфері роздрібної торгівлі в формі чеку.

Визнання доходу здійснюється в момент передачі контролю над товарами, продукцією чи послугами покупцю чи замовнику.

Оскільки умовами продаж може передбачатися надання знижок, доходи формуються за вирахуванням відшкодувань на суми знижок.

Також до числа вирахувань відносяться повернення товарів, яке здійснюється відповідно до вимог діючого законодавства.

Доходи ТОВ «РУШ» визнаються з урахуванням критерія, передбаченого МСФЗ 15 «Дохід за договорами з контрагентами», в частині переходу контролю над товарами чи послугами, що потребує застосування професійного судження управлінського персоналу.

Ознаками переходу контролю вважається:

- наявність поточного зобов'язання з боку клієнта оплатити товар чи послугу;
- передача фізичного володіння товаром;
- перехід юридичних прав;
- перехід ризиків і вигід від володіння товарів покупцю;
- прийняття активу клієнтом.

При наявності у покупця права на повернення товарів доходи визнаються в мірі, в якій має місце висока вірогідність, що значне скасування вже визнаного доходу не відбудеться.

Між тим, повернення косметичних товарів заборонено законодавством України. Що ж стосується інших видів товарів, то їх повернення за досвідом Товариства є несуттєвим.

Стосовно різних видів торгівлі обліковою політикою ТОВ «РУШ» передбачені особливості визнання доходів.

Так, доходи від роздрібної торгівлі визнаються тоді, коли покупець сплачує вартість товарів та отримує від касира товарний чек.

Особливістю Товариства є застосування програми лояльності, в основі якої клієнтам надається право накопичувати бали під час купівлі товарів в роздрібних магазинах мережі Товариства.

Покупці, які накопичили бонусні бали, можуть використати їх шляхом отримання знижки на товари в подальшому.

Тим самим ТОВ «РУШ» здійснює розподіл частини отриманої ціни (винагороди) у бали лояльності, які можуть бути використані в наступних продажах. Розподіл базується на відносних цінах продажу товарів.

Суми, що стосуються програми лояльності, накопичується і визнаються як дохід, коли бали лояльності використовуються клієнтом.

У випадку, якщо клієнт не використає накопичені бали, вони підлягають списанню тоді, коли ймовірність використання балів стає низькою. Зазвичай, у випадку не використання балів понад 3 роки, вони підлягають списанню.

У фінансовій звітності компанії за бонусною програмою визнаються «контрактні зобов'язання за програмою лояльності».

Крім роздрібної реалізації, підприємство здійснює оптові продажі, за якими визнання доходу здійснюється в момент переходу контролю оптовим покупцям. Оптова реалізація стосується насамперед реалізації сільськогосподарської продукції, а також інших товарів. Великих оптових покупців у ТОВ «РУШ» не має. Відповідно, жоден клієнт не придбає понад 10% в сумі чистого доходу від реалізації, отже, високої концентрації покупців немає.

Договори з контрагентами компанії не передбачають використання компонентів фінансування, тобто розстрочки не надаються.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ТОВ «РУШ» представлений в розрізі видів реалізації в табл.2.2.

Таблиця 2.2

Аналіз складу, структури і динаміки доходів від реалізації товарів,
робіт, послуг ТОВ «РУШ»

Стаття інших операційних доходів	2022		2021		Відхилення (+, -)	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Доходи від роздрібної торгівлі	15586429	99,3	16323028	96,1	-736599	+3,2
Доходи від оптової торгівлі	103420	0,7	667269	3,9	-563849	-3,2
Разом	15689849	100	16990297	100	-1300448	x

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «РУШ»

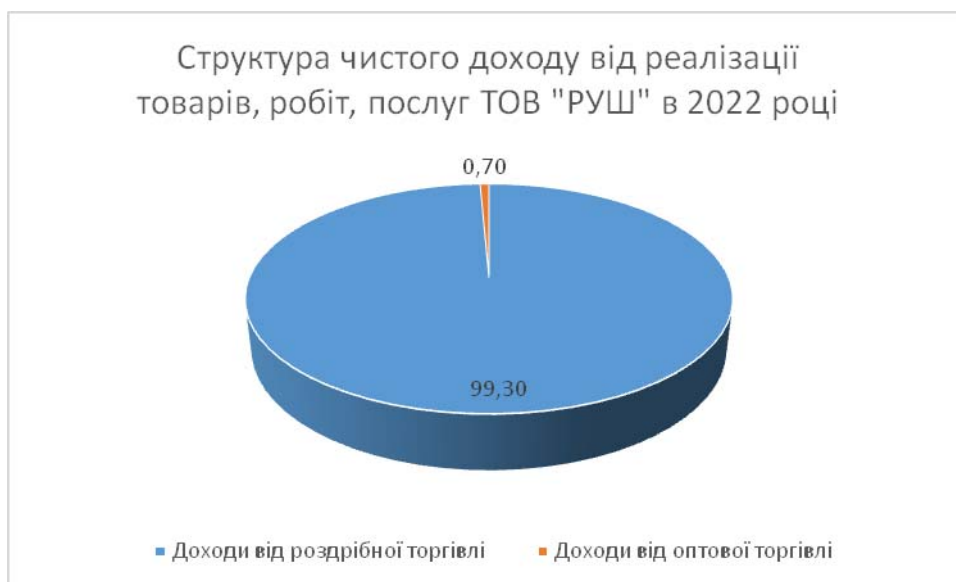


Рис.2.5. Структура чистого доходу від реалізації товарів, робіт, послуг ТОВ «РУШ» в 2022 році

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «РУШ» (Додаток А)

Висновки: У складі чистого доходу від реалізації товарів, робіт, послуг ТОВ «РУШ» в 2022 році 99,3% складають доходи від роздрібної торгівлі, тоді як доходи від оптової торгівлі складають всього 0,7%.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг в 2022 році скоротився порівняно з 2021 роком на 1300448 тис. грн. При тому доходи від

роздрібної торгівлі скоротилися на 736599 тис. грн, а доходи від оптової торгівлі – на 563849 тис. грн.

Особливістю операцій по реалізації, як було зазначено вище, є застосування програм лояльності.

При тому у фінансовій звітності Товариства відображаються контрактні зобов'язання за програмою лояльності: у 2022 році контрактні зобов'язання, що мали місце станом на 01.01.2022 року, були визнані в якості доходів в сумі 24116 тис. грн.

Водночас, у 2021 році контрактні зобов'язання, що мали місце станом на 01.01.2021 року, були визнані в якості доходів в сумі 32730 тис. грн.

Інші операційні доходи ТОВ «РУШ» в 2022 і 2021 році за представлені в табл.2.3 і в рис.2.6.

Таблиця 2.3

Аналіз складу, структури і динаміки інших операційних доходів

Стаття інших операційних доходів	2022		2021		Відхилення (+, -)	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Доходи від нарахування відсотків на залишок грошових коштів	129642	34,71	31254	22,66	98388	12,05
Доходи від надання транспортних послуг	38622	10,34	25105	18,20	13517	-7,86
Доходи від списання боргу	35333	9,46	0	0,00	35333	9,46
Дохід від операційної оренди активів	16566	4,44	20680	14,99	-4114	-10,56
Доходи від продажу виробничих запасів	16469	4,41	27052	19,61	-10583	-15,20
Оприбуткування надлишку активів від інвентаризацій	13412	3,59	2396	1,74	11016	1,85
Чистий дохід від припинення визнання орендних зобов'язань, які були списані внаслідок припинення договорів оренди через бойові дії	11999	3,21	0	0,00	11999	3,21
Дохід від списання кредиторської заборгованості	5210	1,4	4903	3,55	307	-2,16

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5	6	7
Чистий (прибуток) від списання, створення резерву по сумнівних боргах по дебіторській заборгованості, авансам виданим	0	0	1963	1,42	-1963	-1,42
Доходи від операційної курсової різниці	83163	22,27	0	0	83163	22,27
Інші операційні доходи	23035	6,17	24570	17,81	-1535	-11,65
Разом	373451	100,0	137923	100,0	235528	x

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «РУШ» (Додаток А)

Висновки: У складі інших операційних доходів найбільшу частку займають доходи від нарахування відсотків на залишок грошових коштів, які в 2022 році складали 129642 тис. грн або 34,71%, тоді як в 2021 році вони складали 31254 тис. грн або 22,66%.



Рис.2.6. Структура інших операційних доходів ТОВ «РУШ» в 2022 році

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності ТОВ «РУШ»

Другою за значущістю є така складова інших операційних доходів, як доходи від операційної курсової різниці, які в 2022 році склали 83163 тис. грн, або 22,27%. При тому в 2021 році така стаття доходів не визнавалася за тією причиною, що Товариство відображає доходи і витрати від операційної курсової різниці на нетто-основі, а, отже, в 2021 році мали місце витрати, а не доходи від операційної курсової різниці.

Третьою за суттєвістю у складі інших операційних доходів постають доходи від надання транспортних послуг, які в 2022 році склали 38622 тис. грн, або 10,34%. Відповідні доходи від надання транспортних послуг в 2021 році склали 25105 тис. грн або 18,2%. Отже, в звітному році доходи від надання транспортних послуг збільшилися на 13517 тис. грн, тоді як їх частка в загальній сумі інших операційних доходів зменшилася на 7,86%.

Окрему складову доходів Товариства становлять фінансові доходи.

До фінансових доходів відносяться:

- доходи від отриманих відсотків, насамперед від фінансових інструментів;
- прибутки від курсових різниць, що виникають по фінансових активах та фінансових зобов'язаннях.

При тому слід зазначити, що прибутки та збитки від курсових різниць відображаються Товариством на так званій нетто-основі: або як фінансові доходи, або як фінансові витрати, з урахуванням того, як коливаються курси обміну іноземних валют, внаслідок яких виникає або чистий прибуток, або чистий збиток.

При тому слід зазначити, що прибутки та збитки від курсових різниць відображаються Товариством на так званій нетто-основі: або як фінансові доходи, або як фінансові витрати, з урахуванням того, як коливаються курси обміну іноземних валют, внаслідок яких виникає або чистий прибуток, або чистий збиток.

Висновки до розділу 2

На підставі проведеного дослідження практичних аспектів обліку доходів діяльності на прикладі ТОВ «РУШ» було встановлено таке:

1. Основним видом діяльності ТОВ «РУШ» є «Інші види роздрібної торгівлі в неспеціалізованих магазинах», але фактично Товариство здійснює реалізацію косметичних товарів, товарів санітарно-гігієнічного призначення тощо.

2. Обліковою політикою Товариства визначено, що основними напрямками отримання доходів є дохід від роздрібного товарообігу та оптового продажу товарів. При тому Товариством передбачені особливості визнання доходів.

3. Доходи від роздрібної торгівлі визнаються тоді, коли покупець сплачує вартість товарів та отримує від касира товарний чек.

Особливістю Товариства є застосування програми лояльності, в основі якої клієнтам надається право накопичувати бали під час купівлі товарів в роздрібних магазинах мережі Товариства.

Покупці, які накопичили бонусні бали, можуть використати їх шляхом отримання знижки на товари в подальшому.

Тим самим ТОВ «РУШ» здійснює розподіл частини отриманої ціни (винагороди) у бали лояльності, які можуть бути використані в наступних продажах. Розподіл базується на відносних цінах продажу товарів.

3. Аналіз показників діяльності ТОВ «РУШ» довів, що підприємство зберегло прибутковість, не зважаючи на складі умови воєнного часу в Україні.

Рентабельність продаж ТОВ «РУШ» за чистим прибутком в 2023 році склала 9,92%, що на 5,34% вище рівня попереднього 2022 року і на 6,06% вище рівня 2021 року.

Водночас, в абсолютному вимірі доходи Товариства в 2022-2023 роках скоротилися порівняно з попереднім періодом.

4. У складі чистого доходу від реалізації товарів, робіт, послуг ТОВ «РУШ» в 2022 році 99,3% складають доходи від роздрібної торгівлі, тоді як доходи від оптової торгівлі складають всього 0,7%.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг в 2022 році скоротився порівняно з 2021 роком на 1300448 тис. грн. При тому доходи від роздрібної торгівлі скоротилися на 736599 тис. грн, а доходи від оптової торгівлі – на 563849 тис. грн.

Не зважаючи на це, ТОВ «РУШ» продовжує зберігати фінансову стабільність і залишатися лідером на ринку косметичних та гігієнічних товарів України.

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗ ДОХОДІВ У ТОВ «РУШ»

3.1. Завдання і джерела перевірки доходів діяльності

Основною метою аудиту доходів діяльності є підтвердження інформації щодо формування доходів діяльності і отримання достатнього рівня впевненості, що показники доходів, що враховані в розрахунку фінансового результату, є достовірними і відповідними.

Завданнями аудиту доходів є:

- 1) перевірка правильності класифікації доходів діяльності в обліку і звітності;
- 2) перевірка умов договорів з покупцями і замовниками і їх дотримання при відображенні господарських операцій щодо доходів;
- 3) контроль правильності визнання і оцінки доходів в обліку і фінансовій звітності;
- 4) перевірка повноти відображення доходів звітного періоду в обліку і звітності;
- 5) контроль правильності складання документів з відвантаження товарів, продукції тощо;
- 6) контроль правильності застосування цін при реалізації товарів з урахуванням змінного відшкодування (з урахуванням наданих знижок, наявних повернень від покупців тощо);
- 7) перевірка правильності списання доходів на фінансові результати звітного періоду;
- 8) контроль правильності віднесення доходів в зменшення оподаткованого прибутку для цілей розрахунку податку на прибуток та інше.

Під час проведення аудиту доходів джерелами інформації аудитора є:

- дані про облікову політику підприємства;
- первинні документи з обліку доходів, на підставі яких формується чистий прибуток підприємства;
- облікові документи, які використовуються для відображення в обліку операцій з формування прибутку підприємства (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори купівлі-продажу, платіжні вимоги, платіжні доручення, довідки бухгалтерії);
- акти, аудиторські висновки та інша документація, яка була складена в минулих періодах;
- звітність, що узагальнює результати аудиту;
- законодавчі акти та інші нормативні документи.

Крім того, під час аудиту використовуються нормативні джерела перевірки, а саме:

- НП(С)БО 15 або МСФЗ 15;
- Податковий кодекс України;
- інші нормативні документи, що регулюють питання обліку доходів діяльності.

При розробці плану перевірки доходів аудитор бере до уваги:

- особливості господарської діяльності особи, що підлягає аудиту;
- можливі бізнес-ризики;
- характер, обсяги та часові рамки проведення аудиторської перевірки;
- наявність системи внутрішнього контролю доходів і в цілому наявність внутрішнього аудиту на підприємстві тощо.

Виходячи з відповідних чинників, аудитор вибудовує стратегію перевірки і формує її план і програму.

3.2. Оцінки системи внутрішнього контролю доходів діяльності

У ТОВ «РУШ» наявна служба внутрішнього аудиту, яка є відповідальною за проведення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю Товариства.

При оцінці ефективності СВК необхідно враховувати як процедури здійснення контрольних заходів закріплені внутрішніми документами Товариства за виконавцями, і як процедури контролю фактично здійснюються на практиці.

При цьому наявність тієї чи іншої процедури (заходу) контролю, закріпленої у внутрішньому документі, при невиконанні на практиці не є достатнім свідченням того що дотримуються відповідні умови організації контролю.

Порядок робіт під час проведення оцінки ефективності СВК доходів:

- планування проведення оцінки ефективності СВК, у тому числі визначення переліку співробітників, з якими необхідно провести інтерв'ю;
- визначення переліку документів, необхідних для аналізу та оцінки направлення відповідного запиту до структурного підрозділу відповідального за внутрішній контроль та управління ризиками;
- проведення попереднього аналізу наданих документів;
- проведення повторного інтерв'ю зі співробітниками, а також іншими зацікавленими особами у разі необхідності;
- оцінка ефективності СВК доходів діяльності.

Для цілей досягнення повноти і точності в процесі оцінки ефективності системи внутрішнього контролю необхідно проводити оцінку за кожною окремою сферою в розрізі п'яти компонентів:

1) Контрольне середовище у Товаристві

У цьому компоненті оцінюється організаційна структура Товариства. В оцінці організаційної структури ТОВ «РУШ» встановлено, що:

- структурний підрозділ, відповідальний за внутрішній контроль та управління ризиками, сформовано і укомплектовано необхідною кількістю

кваліфікованих співробітників та надає відповідні звіти про стан системи внутрішнього контролю та управління ризиками для Ради директорів;

- Положення про кожен структурний підрозділ узгоджено з усіма іншими структурними підрозділами, взаємодія з якими передбачена картою бізнес-процесів;

- Правління здійснює аналіз і внесення змін до організаційної структури при зміні стратегії зовнішніх факторів, а також функціональних обов'язків у Товаристві;

- Правління здійснює аналіз і внесення змін до організаційної структури при зміні стратегії зовнішніх факторів а також функціональних обов'язків у Товаристві;

- Стратегію розвитку ТОВ «РУШ» розроблено, затверджено Радою директорів і доведено до відома співробітників;

- Організаційна структура системи управління ризиками Товариства передбачає наявність колегіального органу – Комітету з ризиків при Правлінні. Обов'язки Комітету з ризиків визначено в Положенні про Комітет з ризиків.

2) Внутрішня нормативна документація:

- у компанії затверджено Положення про систему внутрішнього контролю, яке визначає основні ролі та обов'язки учасників системи внутрішнього контролю;

- у ТОВ «РУШ» затверджено Положення про систему управління ризиками, що визначає основні ролі та обов'язки учасників системи управління ризиками;

- у компанії затверджено Положення про Комітет з аудиту, що визначає основні ролі та обов'язки членів Комітету при Раді директорів ТОВ «РУШ»;

- у ТОВ «РУШ» розроблено і затверджено уповноваженим органом і доведено до відома співробітників класифікатор бізнес-процесів, який визначає перелік основних і допоміжних бізнес-процесів, карти бізнес-процесів із зазначенням точок внутрішніх контролів;

- Товариством затверджено внутрішній нормативний документ – Положення, що регламентує порядок організації та проведення внутрішнього аудиту;

- ТОВ «РУШ» затверджено Політику з управління ризиком шахрайства;

- облік фінансово-господарської діяльності Товариства здійснюється відповідно до Облікової політики, затвердженої директором. Значні зміни в Обліковій політиці затверджуються за рекомендацією Комітету з аудиту.

3) Чесність та етичні норми

- Кодекс ділової етики розроблено, затверджено Радою директорів і доведений до відома всіх співробітників компанії;

- Проводиться щорічне тестування всіх співробітників включно з вищим управлінським персоналом на знання і розуміння основних принципів Кодексу ділової етики. Результати тестування оформлені документально;

- Правління вживає відповідних дисциплінарних заходів у відповідь на відхилення від затверджених політик і процедур або порушення Кодексу ділової етики;

- щорічно в компанії формується звіт про дотримання принципів корпоративного управління, який визначає рівень відповідності кожному принципу корпоративного управління. Окремо даний звіт затверджується Радою директорів і розміщується на Інтернет ресурсі Компанії;

- Гаряча лінія Товариства, включаючи спеціальну адресу електронної пошти та телефон довіри омбудсмена функціонують на постійній основі, є доступними для кожного працівника, при тому дотримується принцип конфіденційності працівників, які використовують гарячу лінію.

4) Кадрова політика

- Товариством проводиться перевірка наявності стану та забезпечення збереження документації та комп'ютерних баз даних департаменту управління людськими ресурсами;

- У Компанії існують правила і процедури найму і навчання торгового та іншого персоналу, мотивації, оцінки, заохочення, компенсації, переведення і звільнення співробітників, які застосовні до всіх структурних підрозділів;

- у ТОВ «РУШ» розроблено та затверджено нормативні документи, що регламентують оплату праці та систему управління мотивацією персоналу компанії для всіх рівнів ієрархії;

- Товариством розроблено та впроваджено процедуру ротації ключових торгових співробітників, що сприяє підвищенню мотивації та знижує ймовірність змови;

- на періодичній основі проводиться тестування професійних знань і навичок співробітників для виявлення реальної потреби в навчанні;

- керівництво Товариства встановлює ключові показники діяльності для кожного структурного підрозділу компанії;

- у компанії на періодичній основі проводиться оцінювання та аналіз результативності діяльності співробітників. Задані ключові показники діяльності порівнюються з фактичним виконанням і досягненням цілей.

5) Система управління ризиками

- служба внутрішнього аудиту на щорічній основі проводить незалежну оцінку ефективності системи управління ризиками і системи внутрішнього контролю;

- у компанії є налагоджений механізм ідентифікації та обліку бізнес-ризиків, що виникають у процесі виходу на нові ринки або нові види діяльності відповідності вимогам конфіденційності та збереження даних розробки нових продуктів і послуг, а також у разі інших змін зовнішнього середовища;

- Рада директорів оцінює основні ризики, які приймає на себе Компанія, встановлює прийнятні рівні таких ризиків і здійснює контроль за вжиттям заходів необхідних для вимірювання відстеження та контролювання таких ризиків;

- функціонує структурний підрозділ, відповідальний за внутрішній контроль та управління ризиками;
- система управління ризиками використовує якісні та кількісні методи ідентифікації та ранжування ризиків, в частині стратегічних, правових, фінансових та операційних;
- структурний підрозділ, відповідальний за внутрішній контроль та управління ризиками, спільно з власниками бізнес-процесів компанії здійснює ідентифікацію ризиків на рівні бізнес-процесів та своєчасне розроблення планів заходів щодо мінімізації ризиків;
- власники бізнес-процесів своєчасно здійснюють документування ідентифікованих ризиків у матрицях ризиків і контролів за трьома областями: підготовка фінансової звітності; операційна діяльність і дотримання нормативних і законодавчих вимог;
- у компанії існує служба ІТ безпеки, керівник якої здійснює моніторинг ІТ-діяльності та формує звіти з ІТ безпеки для Ради директорів;
- Службою внутрішнього аудиту – структурним підрозділом, відповідальним за внутрішній контроль та управління ризиками, своєчасно виявляються, реєструються та розслідуються факти шахрайства. За результатами розслідування вживаються відповідні заходи згідно з законодавством.

Таким чином можна зробити висновки, що система внутрішнього контролю у ТОВ «РУШ» налагоджена на високоефективному рівні.

3.3. Методика перевірки доходів діяльності під час аудиту

Доходи входять до складу об'єктів аудиту на підставі двох принципів - нарахування та відповідності.

Нарахування - це принцип, який передбачає правильне відображення в обліку доходів на той момент, коли вони виникли незалежно від дати надходження грошових коштів на рахунок.

Відповідність - передбачає визначення фінансового результату шляхом порівняння дохідної частини підприємства звітного періоду і витратами, понесеними в цьому ж періоді.

Основним джерелом доходів торгових підприємств є реалізація товарів, тому ці операції в першу чергу схильні до аудиту.

Під час проведення аудиту важливо насамперед зупинитися на виконанні аналітичних процедур, які дозволяють простежити тенденції у зміні доходів від реалізації, порівняти з показниками попереднього періоду, встановити наявність нетипових доходів, провести порівняння з середніми галузевими показниками тощо.

Перевірка правильності визначення та законності відображення доходу від реалізації товарів на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється шляхом перевірки ведення облікових регістрів за рахунками: 70 «Доходи від реалізації», 79 «Фінансові результати».

Наступним етапом є перевірка відображення облікових даних у Головній книзі.

Під час перевірки операцій з реалізації товарів, необхідною умовою є дотримання облікової політики підприємства під час здійснення господарських операцій.

Аудитор здійснює перевірку можливих відхилень шляхом зіставлення фактичних умов оплати продукції, які зазначені в договорах, з даними, які зазначені в документах, затверджених керівництвом підприємства.

Аудитор здійснює перевірку документів (договорів на проведення певних операцій з продажу) за формою та змістом, тобто здійснюється перевірка законності договорів, відсутності в них арифметичних або орфографічних помилок.

Ця перевірка має досить вагоме значення, оскільки допущені помилки можуть значно вплинути на завищення або заниження активів і суми продажу товарів.

Під час перевірки документів аудитор звертає увагу на умови постачання товарів, які зазначені в них, оскільки цей факт впливає на момент переходу права власності.

У разі відсутності таких даних, аудитор аналізує суми, отримані покупцем на рахунок підприємства в погашення дебіторської заборгованості.

На підставі проведеного аналізу аудитор робить висновки про законність угоди в цілому, який має відображатися на субрахунках рахунка «Доходи від реалізації».

З метою забезпечення ефективної перевірки доходів діяльності аудитор має перевірити порядок відображення доходів в облікових регістрах і фінансовій звітності підприємства.

У процесі аудиторської перевірки зазвичай здійснюється оцінка таких показників підприємства:

- облікової політики підприємства щодо доходів та її доцільність;
- змін в обліковій політиці підприємства;
- умов визнання доходів;
- методики утворення чистого доходу підприємства;
- звітність підприємства та її показники;
- ведення окремого обліку доходів та основної документації, на основі якої ведеться облік доходів тощо.

Для проведення аудиту використовують різні аудиторські процедури, а саме: інспектування записів і документів, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, самостійне виконання, аналітичні процедури.

Під час перевірки правильності відображення доходів і фінансових результатів аудитор необхідно упевнитися, що при складанні Звіту про фінансові результати підприємство виконало основні вимоги до річних звітів:

- усі операції мають бути зареєстровані;
- усі операції мають бути представлені належним чином;
- зареєстровані операції повинні відповідати реальності;
- доходи мають бути занесені в правильний період;

- доходи мають бути правильно оцінені;
- усі операції мають стосуватися підприємства;
- занесені у відповідний рахунок;
- правильно розкриті у річних звітах.

У процесі підтвердження достовірності інформації звіту про фінансові результати, який здійснюється аудитором під час аудиту фінансової звітності, можуть виникнути три ситуації, коли:

- 1) інформація, зафіксована у звіті стосовно доходів, відображає реальний результат про фінансово-господарську діяльність;
- 2) інформація у звіті спотворена без наміру, тобто через помилки обліку, неправильне тлумачення законів, невірну інтерпретацію господарських фактів, та з інших причин;
- 3) інформація у звіті викривлена через неправильне її відображення працівниками підприємства з попереднім наміром, тобто шляхом застосування дій, спеціально задіяних для спотворення певної інформації, що називають шахрайством.

Перш ніж розпочати більш детальну перевірку доходів, необхідно визначити суттєву конкретну групу доходів у загальному обсязі доходів.

Якщо аудитор визнав певний вид доходу несуттєвим, він може ігнорувати подальшу перевірку цього доходу і зосередити увагу на суттєвих доходах.

З метою впровадження аудиту доходів і фінансових результатів, а також визначення кількості необхідних аудиторських процедур, аудитор проводить спочатку тестування внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку.

Після визначення суттєвості певної групи доходів і встановлення оцінки системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку аудитор вирішує, які групи доходів він перевірятиме і з застосуванням якого методу організації перевірки (суцільний, вибірковий, комбінований).

Під час складання програми аудиту доходів аудитор повинен запланувати аудиторські процедури, які дозволили б йому встановити об'єктивну істину і щодо таких тверджень:

- доходи отримано за результатом дійсних операцій у процесі звичайної діяльності;
- відображені у звітності доходи відповідають інформації, узагальненій на відповідних рахунках бухгалтерського обліку;
- доходи, відображені на рахунках бухгалтерського обліку, підтверджені відповідними первинними документами на відвантажену продукцію, товари та надані послуги;
- доходи відображені у відповідному періоді;
- доходи розкриті в примітках до фінансової звітності належним чином.

Основними проблемами аудиту доходів за видами діяльності є високий ризик наявності недостовірної інформації, недостатньо ефективного використання сучасної практики та наукових розробок, відсутність досконалої методики складання робочих аудиторських документів, які були б закріплені законодавством України.

Для вирішення відповідного завдання доречно використання сучасних прикладних програмних продуктів з автоматизації аудиту, які дозволяють оптимізувати аудиторський процес і підвищити якість проведення перевірки доходів діяльності.

До таких продуктів, зокрема, можна віднести програми автоматизації аудиту АКCIOMA-AУДИТ, IT-Аудит, CaseWare, IDEA та інші.

При проведенні аудиту важливим кроком є складання плану і програми аудиторської перевірки, в якій доходи зазвичай займають ключове місце.

У табл. 3.1 наведено основні складові плану доходів діяльності підприємства, який доцільно застосовувати як аналізованому в даній роботі ТОВ «РУШ», так і іншим.

Рекомендований план і процедури перевірки доходів діяльності
ТОВ «РУШ»

№	Назва етапу перевірки	Склад аудиторських процедур	Термін
1	2	3	4
1	Етап підготовки	Вивчення клієнта на переддоговірній стадії, обмін листами з управлінським персоналом клієнта, проведення фінансового моніторингу, формування ризик-профілю клієнта; укладання договору; оцінка системи внутрішнього контролю доходів і системи бухгалтерського обліку; ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення; визначення аудиторського ризику; розрахунок суттєвості; складання плану і програми перевірки в цілому і доходів діяльності зокрема тощо	1.11.2023-10.01.2024
2	Основний етап перевірки (етап виконання)	1. Перевірка вхідних залишків на початок звітного року, що підлягає аудиту 2. Виконання вибірки для проведення тестів для оцінки заходів внутрішнього контролю доходів 3. Перевірка правильності документального оформлення операцій по відвантаженню товарів, робіт, послуг 4. Перевірка застосування цін при реалізації товарів і їх відповідності ринковим 5. Перевірка застосування системи «ручних знижок» 6. Перевірка повноти оприбуткування готівкової виручки від реалізації товарів в роздріб	11.01.2024-30.04.2024

1	2	3	4
		7. Перевірка правильності відображення операцій по реалізації на рахунках обліку 8. Перевірка правильності оцінки доходів від реалізації і їх відповідності умовам договорів 9. Перевірка даних відповідності синтетичного і аналітичного обліку доходів від реалізації 10. Перевірка правильності віднесення доходів на фінансовий результат звітного періоду 11. Перевірка Звіту про фінансові результати в частині формування доходів діяльності 12. Перевірка доходів для цілей оподаткування прибутку підприємств 13. Перевірка непрямих податків, що пов'язані з процесом реалізації товарів (ПДВ, акцизний збір) 14. Перевірка операцій по реалізації товарів, робіт, послуг через мережу інтернет 15. Контроль операцій по реалізації товарів пов'язаним особам та таке інше	
3	Заключний етап перевірки	1. Узагальнення і оцінка встановлених у процесі аудиту викривлень 2. Формування обґрунтованого висновку щодо достовірності представлення у фінансовій звітності інформації про доходи діяльності з визначенням питань для модифікації аудиторського висновку (за необхідності), або ключових питань (при доцільності)	01.05.2024- 15.05.2024

1	2	3	4
4	Етап контролю	1. Проведення контролю якості на всіх етапах виконання аудиторських процедур з метою встановлення їх відповідності вимогам МСА 2. Проведення заключного моніторингу відібраного завдання з аудиту	16.05.2024-31.05.2024

Джерело: складено автором

Як бачимо, в процесі проведення аудиту доходів необхідно виконати цілий ряд важливих аудиторських процедур, що ставлять на меті отримати належні аудиторські докази для підтвердження даних про доходи у фінансовій звітності підприємства, аудит якого проводиться.

У процесі виконання таких процедур мають бути ідентифіковані всі викривлення щодо відображення доходів в обліку і звітності, які в подальшому узагальнюються, аналізуються і робиться висновок про відповідність показників про доходи вимогам стандартів (МСФЗ або НП(С)БО) і діючого законодавства.

В процесі дослідження було визначено, що аудит Товариства в 2022-2023 роках проводить АФ «КПМГ», якою за результатами перевірки фінансової звітності за 2022 рік був наданий висновок без застережень.

У зв'язку з цим можна зробити висновок, що облік на підприємстві налагоджено на вищому рівні і в повній мірі задовольняє систему управління ТОВ «РУШ».

У цілому позитивно оцінюючи систему бухгалтерського обліку і контролю доходів діяльності ТОВ «РУШ», разом з тим можемо запропонувати деякі пропозиції щодо її подальшого удосконалення.

У Примітках до фінансової звітності Товариства розкрита інформація щодо складу доходів діяльності, а також сума контрактних зобов'язань за

бонусними програмами, водночас, інформація щодо особливостей бонусної програми не деталізована.

По-перше, не розкриті загальні умови надання бонусів покупцям, порядок їх використання і анулювання невикористаної частки.

По-друге, не описано які ще системи знижок надаються покупцям в умовах роздрібних і оптових продажів.

По-третє, при описі облікової політики не зазначено, яку методику застосовує Товариство для прогнозування обсягу доходу, що відноситься на бонуси під час реалізації товарів в роздріб.

У зв'язку з цим було б доцільно з метою поліпшення інформування користувачів фінансової звітності поглибити розкриття інформації в Примітках до фінансової звітності щодо бонусних програм ТОВ «РУШ» в частині методики, порядку визнання, використання і анулювання бонусів.

Також при розкритті інформації щодо доходу від реалізації доцільно конкретизувати, яку частку обсягу від реалізації товарів (доходів від реалізації) складає фіксована і яку змінна частина винагороди.

Висновки до розділу 3

На підставі дослідження питань аудиту доходів діяльності можна зробити такі основні висновки:

1) Основною метою аудиту доходів діяльності є підтвердження інформації щодо формування доходів діяльності і отримання достатнього рівня впевненості, що показники доходів, що враховані в розрахунку фінансового результату, є достовірними і відповідними.

2) Під час проведення аудиту доходів джерелами інформації аудитора є дані про облікову політику підприємства; первинні документи з обліку доходів, на підставі яких формується чистий прибуток підприємства; облікові документи, які використовуються для відображення в обліку операцій з формування прибутку підприємства (рахунки-фактури, товарно-

транспортні накладні, договори купівлі-продажу, платіжні вимоги, платіжні доручення, довідки бухгалтерії); акти, аудиторські висновки та інші.

3) В процесі проведення аудиту доходів важливим кроком є оцінка системи внутрішнього контролю підприємства.

Дослідження довело, що у ТОВ «РУШ» наявна служба внутрішнього аудиту, яка є відповідальною за проведення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю Товариства.

У Товариства затверджено Положення про систему внутрішнього контролю, Положення про систему управління ризиками, Положення про Комітет з аудиту, класифікатор бізнес-процесів, Політика з управління ризиком шахрайства та інші нормативні документи СВК.

4) Дослідження довело, що облік фінансово-господарської діяльності Товариства здійснюється в повній відповідності до Облікової політики з урахуванням вимог МСФЗ.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження діючої системи обліку доходів на прикладі підприємства роздрібною торгівлі ТОВ «РУШ», яке є володарем мережі магазинів і торгової марки «ЕВА» можна зробити такі основні висновки:

1. Визнання доходу у ТОВ «РУШ» здійснюється в момент передачі контролю над товарами, продукцією чи послугами покупцю чи замовнику.

Оскільки умовами продаж може передбачатися надання знижок, доходи формуються за вирахуванням відшкодувань на суми знижок.

Також до числа вирахувань відносяться повернення товарів, яке здійснюється відповідно до вимог діючого законодавства.

2. Доходи ТОВ «РУШ» визнаються з урахуванням критерія, передбаченого МСФЗ 15 «Дохід за договорами з контрагентами», в частині переходу контролю над товарами чи послугами, що потребує застосування професійного судження управлінського персоналу.

При наявності у покупця права на повернення товарів доходи визнаються в мірі, в якій має місце висока вірогідність, що значне скасування вже визнаного доходу не відбудеться.

Між тим, повернення косметичних товарів заборонено законодавством України. Що ж стосується інших видів товарів, то їх повернення за досвідом Товариства є несуттєвим.

3. У складі чистого доходу від реалізації товарів, робіт, послуг ТОВ «РУШ» в 2022 році 99,3% складають доходи від роздрібною торгівлі, тоді як доходи від оптової торгівлі складають всього 0,7%.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг в 2022 році скоротився порівняно з 2021 роком на 1300448 тис. грн. При тому доходи від роздрібною торгівлі скоротилися на 736599 тис. грн, а доходи від оптової торгівлі – на 563849 тис. грн.

Особливістю операцій по реалізації на підприємстві є застосування програм лояльності.

При тому у фінансовій звітності Товариства відображаються контрактні зобов'язання за програмою лояльності: у 2022 році контрактні зобов'язання, що мали місце станом на 01.01.2022 року, були визнані в якості доходів в сумі 24116 тис. грн. Водночас, у 2021 році контрактні зобов'язання, що мали місце станом на 01.01.2021 року, були визнані в якості доходів в сумі 32730 тис. грн.

4. У складі інших операційних доходів найбільшу частку займають доходи від нарахування відсотків на залишок грошових коштів, які в 2022 році склали 129642 тис. грн або 34,71%, тоді як в 2021 році вони склали 31254 тис. грн або 22,66%.

Другою за значущістю є така складова інших операційних доходів, як доходи від операційної курсової різниці, які в 2022 році склали 83163 тис. грн, або 22,27%.

Третьою за суттєвістю у складі інших операційних доходів постають доходи від надання транспортних послуг, які в 2022 році склали 38622 тис. грн, або 10,34%. Відповідні доходи від надання транспортних послуг в 2021 році склали 25105 тис. грн або 18,2%. Отже, в звітному році доходи від надання транспортних послуг збільшилися на 13517 тис. грн, тоді як їх частка в загальній сумі інших операційних доходів зменшилася на 7,86%.

5. Окрему складову доходів Товариства становлять фінансові доходи, до яких відносяться: доходи від отриманих відсотків, насамперед від фінансових інструментів; прибутки від курсових різниць, що виникають по фінансових активах та фінансових зобов'язаннях.

Прибутки та збитки від курсових різниць відображаються Товариством на так званій нетто-основі: або як фінансові доходи, або як фінансові витрати, з урахуванням того, як коливаються курси обміну іноземних валют, внаслідок яких виникає або чистий прибуток, або чистий збиток.

6. У 2022-2023 роках Товариство працювало в умовах військового стану, а, отже, стикалося з значними операційними ризиками.

Аналіз діяльності Товариства дозволив виділити такі фактори зниження операційних ризиків:

- розгалуженість торгової мережі, присутність торгових точок (магазинів) в усіх областях України;

- вдало вибудована бізнес-модель Товариства, що дозволяє швидко переорієнтовувати свою діяльність на безпечні регіони в країні, що передбачає оперативне відкриття, чи за необхідності закриття магазинів, добре налагодженні ланцюги поставки товарів в усі куточки країни, розташування магазинів в орендованих приміщеннях тощо;

- розширення асортименту товарів і широке представлення в асортименті товарів першої необхідності;

- робота логістичних центрів в м. Львів, Дніпро і Бровари (планувалося також відкриття логістичного центру в м. Одеса, але через війну цей проект був призупинено);

- переформатування ланцюгів постачань автомобільним транспортом;

- наявність налагоджених довготривалих контактів з постачальниками, що дає можливість забезпечувати постачання товарів;

- широке коло постачальників (диверсифікація), яке охоплює понад 300 компаній;

- можливість легко здійснювати заміну номенклатурних груп товарів;

- наявність власного інтернету-магазину;

- широка розгалужена мережа точок видачі інтернет-замовлень по всій Україні та інше.

Все це дозволило Товариству забезпечити прибутковість своєї діяльності всі останні роки.

7. Рентабельність продаж ТОВ «РУШ» за чистим прибутком в 2023 році склала 9,92%, що на 5,34% вище рівня попереднього 2022 року і на 6,06% вище рівня 2021 року.

Рентабельність активів ТОВ «РУШ» в 2023 році склала 13,86%, тоді як в 2022 році вона складала 6,94%, отже, в звітному 2023 році збільшення рентабельності активів склало 6,89% (майже вдвічі) порівняно з 2022 роком, тоді як порівняно з 2021 роком зростання склало 6,92%.

ТОВ «РУШ» зайняло свою нішу на ринку України і фактично є лідером галузі, отже, всі його показники знаходяться на більш високому рівні порівняно з конкурентами.

8. У роботі проведено вивчення і оцінки системи внутрішнього контролю Товариства, в ході якого встановлено, що у ТОВ «РУШ» розроблено і затверджено:

- Положення про систему внутрішнього контролю, яке визначає основні ролі та обов'язки учасників системи внутрішнього контролю;
- Положення про систему управління ризиками, що визначає основні ролі та обов'язки учасників системи управління ризиками;
- класифікатор бізнес-процесів, який визначає перелік основних і допоміжних бізнес-процесів, карти бізнес-процесів із зазначенням точок внутрішніх контролів стосовно доходів, витрат, товарів тощо;
- Політика з управління ризиком шахрайства;

Облік фінансово-господарської діяльності Товариства здійснюється відповідно до Облікової політики, затвердженої директором. Значні зміни в Обліковій політиці затверджуються за рекомендацією Комітету з аудиту.

9. У цілому позитивно оцінюючи систему бухгалтерського обліку і контролю доходів діяльності ТОВ «РУШ», разом з тим можемо запропонувати деякі пропозиції щодо її подальшого удосконалення.

У Примітках до фінансової звітності Товариства розкрита інформація щодо складу доходів діяльності, а також сума контрактних зобов'язань за бонусними програмами, водночас, інформація щодо особливостей бонусної програми не деталізована.

По-перше, не розкриті загальні умови надання бонусів покупцям, порядок їх використання і анулювання невикористаної частки.

По-друге, не описано які ще системи знижок надаються покупцям в умовах роздрібних і оптових продажів.

По-третє, при описі облікової політики не зазначено, яку методику застосовує Товариство для прогнозування обсягу доходу, що відноситься на бонуси під час реалізації товарів в роздріб.

У зв'язку з цим було б доцільно з метою поліпшення інформування користувачів фінансової звітності поглибити розкриття інформації в Примітках до фінансової звітності щодо бонусних програм ТОВ «РУШ» в частині методики, порядку визнання, використання і анулювання бонусів.

Також при розкритті інформації щодо доходу від реалізації доцільно конкретизувати, яку частку обсягу від реалізації товарів (доходів від реалізації) складає фіксована і яку змінна частина винагороди.

Впровадження відповідних рекомендацій дозволить поліпшити розкриття інформації у фінансовій звітності і забезпечить її повну відповідність вимогам МСФЗ 15.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Альошкіна Н. Знижки до і після продажу. Податки та бухгалтерський облік. 2019. № 91. URL : <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue-91/article-105342.html> (дата звернення: 03.05.2024).
2. Амалян А.В. Облік операцій з продажу в рамках партнерських бонусних програм у світлі нової глобальної концепції обліку (МСФЗ 15). *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2015. № 5–6. С. 149–156. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2015_5-6_18 (дата звернення: 03.05.2024).
3. Белозерцев В.С., Гринько І.С. Облік доходів на торгівельних підприємствах. *Ефективна економіка*. 2020. № 12. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2020/93.pdf (дата звернення: 03.05.2024).
4. Височин І. В. Особливості товарообороту підприємства як економічного показника URL : <http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=ua&z=542> (дата звернення: 03.05.2024).
5. Волкова Н. А., Подвальна Н. Е., Семенова К. Д. Економічний аналіз: навч. посіб. Одеса: ППЦ «Белка», 2020. 240 с.
6. Войтенко Т. Визнання доходу за МСФЗ 15 : ключові моменти. *Бухгалтер 911*. 18.11.2019. URL : <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1046534.html> (дата звернення: 03.05.2024).
7. Застосовуємо на практиці МСФЗ 15 "Дохід від договорів з клієнтами". *Ліга-Закон*. 16.02.2018. URL : https://buh.ligazakon.net/analytics/168516_zastosovumo-na-praktits-msfz-15-dokhd-vd-dogovorv-z-klntami (дата звернення: 03.05.2024).

8. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами К.: Центр учбової літератури, 2012. 520 с.

9. Ілюхіна Н.П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2014. Вип. 2. С. 61–64. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2014_2_12 (дата звернення: 03.05.2024).

10. Інформаційно-аналітична платформа YouControl. URL : <https://youcontrol.com.ua/dashboard/> (дата звернення: 03.05.2024).

11. Кашена Н.Б., Носач Н.П. Облік реалізації товарів в підприємствах торгівлі. *Економіка і суспільство*. 2016. № 7. С. 921-925.

12. Князь С.В., Залуцький В.П., Яворська Н.П. Проблеми обліку доходів та витрат торговельних підприємств. *Ефективна економіка*. 2017. № 2. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5425> (дата звернення: 03.05.2024).

13. Кузь В.І. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник. Чернівці : Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, 2019. 224 с

14. Макаренко А.П., Кутова М.В. Аудит доходів від реалізації продукції як дієвий засіб підвищення ефективності діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 2. С.18-23.

15. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками». *Економіка і суспільство*. 2017. № 12. URL : https://economyandsociety.in.ua/journals/12_ukr/117.pdf

16. Міжнародні стандарти фінансової звітності – теоретичні засади та практика впровадження в Україні : Монографія / За ред. Н.О. Лоханової. Харків: «Діса плюс», 2019. 234 с.

17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» (МСБО 1). URL:

https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%201_ukr_2021.pdf (дата звернення: 03.05.2024).

18. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL : https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf (дата звернення: 03.05.2024).

19. МСФЗ (IFRS) 15: Виручка по договорах з покупцями. *Вісник 2016 ACCA*. URL : <https://www.accaglobal.com/cis/ru/research-and-insights/vestnik-2016/ifrs15.html> (дата звернення: 03.05.2024).

20. МСФО: вопросы применения. Практическое руководство в двух частях. М.: Альпина Пабlishер, 2017. 2704 с.

21. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. із змінами та доповненнями від 08.02.2014 р. URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/plan-schetov-buhgalterskogo-1021043.html> (дата звернення: 03.05.2024).

22. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 03.05.2024).

23. Полятикiна Л. I., Бур'ян Н. Ю. Формування та облік доходів і витрат підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2020. № 33. URL : http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/33_2_2020ua/7.pdf (дата звернення: 03.05.2024).

24. Сайт EVA. URL : <https://eva.ua/ua/finansovaya-informatsiya/> (дата звернення: 03.05.2024).

25. Стефанович Н., Костенко О. Підходи щодо сутності і класифікації доходів. *Міжнародний збірник наукових праць Інституту бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах глобалізації*. 2014. Випуск 22. С.120-123.

26. Царевська Т. Облік доходів діяльності підприємства. *Податки та бухгалтерський облік*. 2019. № 99. URL : <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/december/issue-99/article-105875.html> (дата звернення: 03.05.2024).

27. Чабанюк О.М. Облік товарів у системі управління підприємств роздрібною торгівлі. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23.3. С. 297–301.

28. Чалий І.В. МСФЗ 15: не лише про доходи. *Вісник МСФЗ*. 2014. № 13. URL : http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000623.

29. Чалий І.В. Визнання доходу: новий МСФЗ 15. *Все про бухгалтерський облік*. 2014. № 101 (2218). С. 20–22.

30. IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers. URL : <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>.