

**ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

АМАЛЯН АРУТЮН ВІЛЬЯМСОВИЧ



УДК 657.444:(658.8.033+005.337.1)(043.3)

ОБЛІК ПРОДАЖУ ТОВАРІВ ІЗ НАДАННЯМ ЗНИЖОК ТА БОНУСІВ

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2016

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту, м. Київ.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Сопко Валерія Василівна,
Київський національний торговельно-економічний
університет, завідувач кафедри обліку та оподаткування.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Редько Олександр Юрійович,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
перший проректор з науково-педагогічної роботи;

кандидат економічних наук, доцент
Підвисоцька Людмила Ярославівна,
ДВНЗ «Університет банківської справи»,
доцент кафедри обліку і аудиту.

Захист відбудеться «8» листопада 2016 р. о 12⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Національній академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1.

Автореферат розісланий «7» жовтня 2016 р.

Учений секретар спеціалізованої
вченої ради, доктор економічних наук, доцент



О. А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Згідно з даними Державної служби статистики України, у 2015 році оптова та роздрібна торгівля (разом із ремонтом автотранспортних засобів і мотоциклів) забезпечила 14,6% (288 096 млн грн) усього валового внутрішнього продукту країни (1 979 458 млн грн), випередивши за внеском усі інші галузі економіки. Обсяг оптового товарообороту підприємств оптової торгівлі України за 2015 рік склав 1 244 221 млн грн, а роздрібного товарообороту підприємств – 487 558 млн грн. На тлі посилення конкуренції торговельні заклади вдаються до пошуків економічних інструментів, які б сприяли залученню нових та утриманню наявних клієнтів. Характерним явищем у сучасному діловому світі стало поширення в торгівлі таких важелів заохочення покупців, як знижки та бонуси. Але, незважаючи на темпи збільшення масштабів і розмаїття видів знижок та бонусних програм, підходи до їх обліку й визнання доходу за такими операціями все ще залишаються дискусійними в зарубіжній фаховій літературі, а у вітчизняній – майже не обговорюються.

Недосконалість облікової системи у сфері торгівлі, відсутність можливості належними чином задовольнити потреби й вимоги користувачів інформації стає перепорою на шляху підвищення ефективності управління продажами товарів. Облік операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів відповідно до усталеної в Україні системи обліку призводить до викривлень у фінансовій звітності суб'єктів господарювання, які здійснюють такі операції, а також не забезпечує достовірність інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень щодо доцільності організації пільгових продажів, знаходження оптимального рівня знижок, визначення умов впровадження бонусних програм тощо. Таке становище зумовлює актуальність завдання розробки інноваційного підходу до забезпечення користувачів обліковою інформацією. При здійсненні дослідження доцільно скористатися досвідом зарубіжних колег, а також положеннями міжнародних стандартів фінансової звітності.

Фундаментальні питання обліку й аудиту операцій із продажу товарів досліджували як вітчизняні науковці (П. Атамас, М. Бенько, Ф. Бутинець, Н. Малюга, Л. Нападовська, Л. Підвисоцька, О. Редько, В. Сопко та ін.), так і зарубіжні (Б. Вейтц і М. Леві, Д. Джоббер і Дж. Ланкастер, Л. Нікандрова, Я. Соколов та ін.). Питанням обліку знижок і бонусів присвятили свої роботи І. Барбю та С. Бейкер, Р. Сава, Р. Хілі та ін.; питання обліку в рамках бонусних програм знайшли своє найбільш повне висвітлення в публікаціях Великої четвірки – Deloitte, EY, KPMG та PricewaterhouseCoopers. В Україні окремі аспекти обліку операцій із продажу товарів зі знижками досліджували у своїх роботах Н. Богатко, О. Бровко, Р. Грачова, Є. Губа, Л. Івченко, А. Крутова, Т. Маєвська, О. Прохорова, Я. Сливка, О. Сухарська та І. Хмелевський та ін. Свої погляди на проблеми обліку операцій продажу в рамках партнерських бонусних програм оприлюднили Д. Бузанов, В. Єфіменко, О. Золотухін, Н. Мітюгова, Д. Начаркин, П. Сахаров, Ю. Серпенінова, І. Чалий та ін.

Утім, незважаючи на наявність окремих публікацій, певні аспекти окресленої проблеми у вітчизняній фаховій літературі залишаються невирішеними. Зокрема, не отримали належної уваги визначення економічної сутності знижок та бонусів і їх

диференціація для цілей обліку, не досліджені теоретико-методичні й практичні проблеми бухгалтерського обліку господарських операцій з продажу товарів із наданням знижок і бонусів, недостатньо висвітлені вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності щодо обліку досліджуваних операцій, не розкрито специфіку визнання доходу за окремими видами операцій з продажу із наданням знижок та бонусів, недостатньо висвітлені окремі напрями аналізу зазначених операцій із метою формулювання вимог щодо структури облікових регістрів та розкриття відповідної інформації у звітності.

Об'єктивна необхідність дослідження й розвитку теоретичних і прикладних розробок з проблем обліку операцій з продажу із наданням знижок та бонусів обумовила вибір теми дослідження, визначила логіко-структурну будову дисертаційної роботи, її цільову спрямованість та основні завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту за темою «Організація і методологія бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи» (державний реєстраційний номер 0114U002406). Особисто автором у межах наукової програми розроблено пропозиції з удосконалення теоретико-методичних і практичних аспектів обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів суб'єктами господарювання.

Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів.

Цільова спрямованість дослідження зумовила постановку і вирішення таких **завдань**:

- на підставі дослідження економічної сутності господарських операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів сформулювати визначення понять «знижка» та «бонус» для цілей обліку, проаналізувати ключові відмінності між зазначеними поняттями, розробити класифікацію операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів для цілей обліку;

- проаналізувати вплив нормативно-правового забезпечення на практику здійснення й обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів;

- дослідити поширені у вітчизняних та зарубіжних методиці та практиці обліку підходи до відображення господарських операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів після дати первинної реалізації, у т. ч. відповідні міжнародні стандарти фінансової звітності, а також публікації зарубіжних експертів щодо досліджуваних питань;

- визначити теоретико-методичні та практичні проблеми бухгалтерського обліку торговельних знижок і бонусів, виокремити й дослідити основні проблемні аспекти щодо відображення в обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів після дати первинної реалізації, проаналізувати проблеми визнання доходу в рамках таких операцій;

- розробити порядок відображення в обліку господарських операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів після дати первинної реалізації, запропонувати загальні підходи до оцінки окремих компонентів таких торговельних операцій;

- надати рекомендації щодо вдосконалення відображення в обліку елементів фінансової діяльності, які виникають у ході здійсненні суб'єктами господарювання операцій з продажу товарів із наданням знижок за завчасну оплату;

- узагальнити основні завдання та напрями аналізу операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів з метою формулювання вимог до інформаційного забезпечення аналітичних процесів щодо досліджуваних операцій;

- розробити структуру облікових регістрів для застосування в обліку з використанням інформаційних систем та типові форми окремих первинних документів з урахуванням специфіки досліджуваних проблем тощо.

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку господарських операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та організаційні засади обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів.

Методи дослідження. Теоретико-методологічну основу дослідження становить сукупність загальнонаукових та спеціалізованих принципів, положень і методів наукового пізнання, використання яких обґрунтовано завданнями дослідження.

З метою вирішення поставлених у дисертаційній роботі завдань у ході дослідження використовувалися такі методи: аналізу та синтезу – під час з'ясування економічної сутності операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів, а також теоретичного осмислення принципів і проблем їх обліку, уточнення понятійно-термінологічного апарату; системний підхід та логічне моделювання – під час виявлення чинників, що зумовлюють специфіку обліку досліджуваних операцій, формулювання вимог щодо визначення нових об'єктів обліку; методи групування та порівняння – під час розробки класифікації знижок та бонусів для цілей обліку, опрацювання нормативно-правового забезпечення здійснення та відображення в обліку досліджуваних операцій; метод наукового абстрагування – для дослідження й узагальнення окремих компонентів господарських операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів; метод проектування – для розробки рекомендацій щодо вдосконалення механізму обліку досліджуваних операцій та структури облікових регістрів у процесі застосування інформаційних систем; таблично-графічний метод – для наочного відображення результатів дослідження тощо.

Інформаційною базою дослідження є нормативні акти України, які регулюють торговельну діяльність суб'єктів господарювання й відображення їхніх торговельних операцій в обліку та звітності; вітчизняні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, стандарти бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах (у т. ч. міжнародні стандарти фінансової звітності); результати теоретичних і практичних розробок вітчизняних та зарубіжних авторів з питань обліку операцій з продажу товарів із

наданням знижок та бонусів; довідкові й інформаційні видання; матеріали науково-практичних конференцій і семінарів; дані Інтернет-ресурсів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні й розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів. Основні результати дослідження, що характеризують наукову новизну та особистий внесок здобувача, такі:

удосконалено:

- порядок визнання для цілей обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів після дати первинної реалізації як мультикомпонентних угод, у результаті реалізації яких продавець бере на себе певні зобов'язання, що їх виконання може бути рознесено на різні етапи, у зв'язку з чим установлена доцільність виокремлення в обліку продавця грошової вартості знижок та бонусів, які будуть надані (погашені) клієнтам у майбутньому, та вирахування її з доходу під час первинних продажів при здійсненні торговельних операцій за програмами відшкодування та бонусними програмами, що сприятиме забезпеченню повноти й достовірності облікової інформації щодо здійснення таких операцій;

- методичне забезпечення обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів після дати первинної реалізації на основі 6-крокової моделі аналізу та відображення угод щодо здійснення вказаних операцій, що забезпечує єдиний підхід до відображення в обліку таких операцій та підвищення якості даних обліку;

- положення щодо регулювання обліку в частині методів грошової оцінки окремих компонентів господарських операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів після дати первинної реалізації товарів, у т. ч. за цінами окремих етапів виконання зобов'язань, за скоригованими ринковими цінами, за очікуваними витратами плюс маржа та за залишковою вартістю, що дає змогу підвищити достовірність облікових оцінок щодо досліджуваних операцій і якість облікової інформації в цілому;

- методичні аспекти врахування елементів фінансової діяльності, які виникають у ході здійснення суб'єктами господарювання окремих видів операцій з продажу товарів із наданням знижок, як окремих компонентів торговельних операцій, що надає можливість уникнути викривлень у даних обліку та звітності, а також забезпечити відповідність принципам бухгалтерського обліку й фінансової звітності;

набули подальшого розвитку:

- класифікація операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів у торгівлі для цілей бухгалтерського обліку, що дає можливість застосовувати єдиний підхід до віднесення господарської операції з продажу товарів із наданням знижок або бонусів до того чи іншого типу, на підставі чого ухвалюється рішення щодо порядку відображення такої господарської операції в обліку;

- методичне забезпечення аналізу ефективності операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів, що сприятиме підвищенню якості як облікової інформації, так і управлінських рішень, які ухвалюються на підставі такої інформації;

– організаційно-методичне забезпечення розробки інформаційних систем суб'єктів господарювання, структури даних та напрямів їх використання для цілей обліку, аналізу й управління в ході здійснення операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів, а також документальне забезпечення та відображення у звітності досліджуваних операцій, що дозволяє вдосконалити організацію обліку таких операцій, у т. ч. із застосуванням систем автоматизації обліку.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці науково обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів, особливо в частині визнання доходів від торговельних операцій з наданням (погашенням) знижок та бонусів після дати первинної реалізації. Упровадження в практику діяльності суб'єктів господарювання, які здійснюють продаж товарів із наданням знижок та бонусів, розроблених методичних положень дозволить користувачам облікової інформації отримувати релевантну інформацію та, як наслідок, ухвалювати слушні рішення на її підставі. На рівні внутрішніх користувачів облікової інформації запровадження рекомендацій щодо доповнення плану рахунків бухгалтерського обліку, упровадження нового об'єкта обліку, рекласифікації окремих видів доходів і витрат, удосконалення документообігу, структури облікових регістрів у процесі застосування інформаційних систем тощо сприятиме підвищенню якості управління діяльністю суб'єктів господарювання в ході здійснення ними господарських операцій із наданням знижок та бонусів.

Основні теоретичні та прикладні розробки здобувача впроваджено в практичну діяльність вітчизняних підприємств: пропозиції щодо відображення в обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок за завчасну оплату та рекомендації щодо вдосконалення структури баз даних у частині врахування специфіки операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів (ПП «Дуомед» (м. Дніпро), довідка № 31/1 від 31.05.2016 р.); методичні рекомендації щодо визнання доходів від реалізації за результатами здійснення операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів (ТОВ «Ортомедікал» (м. Київ), довідка № 18-01/2016 від 18.01.2016 р. та ТОВ «Фортмедика» (м. Київ), довідка від 31.05.2016 р.); методичні рекомендації щодо аналітичного забезпечення операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів (ТОВ «Ортомедікал» (м. Київ), довідка № 18-01/2016 від 18.01.2016 р. та ТОВ «Мак-Сервіс» (м. Київ), довідка № 1-5/16 від 31.05.2016 р.); методичні рекомендації щодо проектування баз даних у частині врахування специфіки операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів та документального забезпечення таких операцій (ТОВ «Арагон» (м. Київ), довідка від 31.05.2016 р. та ТОВ «Мак-Сервіс» (м. Київ), довідка № 1-5/16 від 31.05.2016 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є результатом самостійного наукового дослідження. Теоретичні узагальнення, положення, висновки, рекомендації та пропозиції сформульовані автором самостійно на підставі проведених досліджень сучасної вітчизняної практики обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів й аналізу як чинних міжнародних стандартів обліку, так і тих, набуття чинності якими очікується в найближчому майбутньому. Наукові результати, висновки та рекомендації, що виносяться на захист, одержані

здобувачем особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, використано лише ті положення та ідеї, які є результатом самостійного дослідження здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дослідження, викладені в дисертації, були обговорені й отримали позитивну оцінку на міжнародних і всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях, зокрема: XIV Міжнародній науково-практичній конференції молодих науковців «Шляхи розбудови економіки України в контексті підвищення її конкурентоспроможності» (м. Київ, 3 квітня 2014 року); Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції «Інститут бухгалтерського обліку і аудиту, контроль та аналіз в умовах глобальних економічних змін» (м. Кам'янець-Подільський, 17–18 квітня 2014 року); Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток національної економіки: теорія і практика» (м. Івано-Франківськ, 3–4 квітня 2015 року); VI Міжнародній молодіжній науково-практичній конференції «Научные исследования и разработки молодых ученых» (м. Новосибірськ, 18 вересня 2015 року); Міжнародній науково-практичній конференції «Міжнародний маркетинг: проблеми і перспективи розвитку в Україні» (м. Київ, 12 листопада 2015 року).

Публікації. Основні положення дисертації викладено у 14 наукових працях, у тому числі: 7 статтях у фахових виданнях (загальним обсягом 4,44 друк. арк., здобувачу належить 4,37 друк. арк.), 1 статті у виданні, що належить до міжнародних наукометричних баз даних (загальним обсягом 0,77 друк. арк., здобувачу належить 0,69 друк. арк.), 1 статті у зарубіжних виданнях (загальним обсягом 0,41 друк. арк.), 5 тезах науково-практичних конференцій (загальним обсягом 1 друк. арк.). Загальний обсяг публікацій, які належать особисто здобувачу, становить 6,47 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Обсяг основного тексту складає 181 сторінку комп'ютерного набору. Робота містить 28 таблиць, 7 рисунків та 20 додатків на 55 сторінках. Список використаних джерел налічує 239 позицій і розміщений на 32 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, відображено зв'язок теми з науковими програмами й планами, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет дослідження, схарактеризовано методи дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення одержаних наукових результатів, особливості їх апробації та особистий внесок здобувача.

У **першому розділі «Теоретичні засади обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів»** на підставі ознайомлення з розробками окремих учених, нормативними документами та спеціалізованою літературою досліджено економічну сутність понять «торгівля», «продаж», а також «знижка», «бонус» та «партнерська бонусна програма», визначено основні підходи до трактування цих понять фахівцями. Для цілей побудови ефективної моделі обліку доцільно керуватися єдиним підходом до визначення окреслених понять. За підсумками проведеного дослідження запропоновано такі дефініції для цілей обліку:

Знижка – це тимчасове зменшення ціни товару, яке надається покупцям у момент чи після здійснення покупки.

Бонус – похідний від знижок інструмент програм лояльності, сутність якого полягає в наданні клієнтам за здійснення покупок прав на отримання додаткових вигод від продавця (або його партнерів) у майбутньому.

Партнерська бонусна програма – комплекс взаємопов’язаних технологічних, методичних, організаційних та економічних інструментів і заходів, що забезпечують її клієнтам можливість робити повторні покупки в учасників програми за пільговими цінами або з наданням інших додаткових благ.

Ключові відмінності між знижками та бонусами полягають у часі їх надання та використання, імовірнісному характері використання, цінах товарів, які встановлюються під час використання знижок та бонусів, а також специфічній для партнерських бонусних програм можливості диференціації доходів учасників. Для цілей подальшого дослідження основних напрямів аналізу систематизовано переваги й недоліки операцій із продажу з наданням знижок та бонусів. У фаховій літературі наразі відсутня єдина типологія чи класифікація знижок та бонусів, а окремі науковці взагалі не вбачають різниці між цими поняттями. Оскільки типологія та класифікація знижок і бонусів необхідна для адекватного розуміння їх економічної сутності, а, отже, для коректного відображення всіх операцій щодо продажу товарів із наданням знижок та бонусів в обліку та звітності суб’єктів господарювання, розроблено детальну класифікацію знижок та бонусів: знижки диференційовано за чотирма типами (маркетингові, збутові, логістичні та фінансові) та 11 класифікаційними ознаками, а бонуси – за 11 класифікаційними ознаками. Класифікацію знижок подано в табл. 1, а класифікацію бонусів – у табл. 2.

Таблиця 1

Класифікація торговельних знижок

№ з/п	Ознака класифікації знижок	Характеристика знижок за класифікацією
1	2	3
1	За суб’єктом надання	Знижки можуть надаватися виробником або посередником (компанією, яка не має відношення до виробництва товару)
2	За суб’єктом отримання	Знижки можуть отримувати посередники або кінцеві споживачі
3	За часовою перспективою надання	Знижки поділяються на постійні, планові чи тактичні (короткострокові)
4	За базою нарахування	Знижки можуть нараховуватися за значної одномоментної покупки, за оборотом, обсягом продажу за партнерськими програмами тощо
5	За часом надання	Знижки пропонуються під час / після продажу того чи іншого товару або на наступні покупки
6	За способом вираження	Знижки виражаються як відсоток зниження преїскурантної ціни, число безкоштовних одиниць товару, грошова сума, що повертається або зараховується на рахунок покупця для наступних покупок тощо

Продовження таблиці 1

1	2	3
7	За формою надання	Знижка реалізується у формі зменшення ціни на товар (у т. ч. партнерів), що купується, зарахування в ціну майбутніх покупок, повернення готівкою, пропозиції назвати свою ціну, надання безкоштовних товарів
8	За кількістю рівнів	Однорівнева система знижок означає однакові знижки для всіх клієнтів, за багаторівневої системи величина знижки визначається сумарною вартістю попередніх покупок
9	За масштабами надання	Знижки поділяються за ступенем зниження цін та за кількістю товарів, на які поширюється знижка
10	За центром видатків	Виокремлюють знижки, які компенсуються виробником, рекламодавцем, державою (особливо в сільському господарстві та будівництві житла), іншими особами – асоціаціями, спонсорами тощо
11	За базою розрахунку	Можуть надаватися як за розрахунками з одним клієнтом, так і на підставі домовленостей з групами покупців (buyer-групи, мережі знижок, купони та сімейні карти тощо)

Класифікація знижок та бонусів необхідна для адекватного розуміння їхньої сутності, а також коректного відображення в обліку всіх операцій щодо продажу товарів із застосуванням знижок та бонусів. Економічна сутність таких операцій визначатиме підходи до їх трактування в обліку і залежатиме, зокрема, від економічної природи відносин та юридичного статусу учасників програм лояльності.

Таблиця 2

Класифікація бонусів у торгівлі

№ з/п	Ознака класифікації бонусів	Характеристика бонусів за класифікацією
1	2	3
1	За кількістю учасників програми	Учасників може бути від одного до безкінечності, зазвичай виділяють самостійні, моно-брендові, ко-брендовані та коаліційні програми
2	За типом управління	Бонусна програма може керуватися якірним партнером чи професійним оператором
3	За часовою ознакою	Виділяють одноразовий бонус (купи та отримуй додатково), з визначеним часом дії чи постійний
4	За формою обміну бонусу	Бонуси можуть обмінюватися на перелік товарів відповідно до каталогу чи на довільний асортимент
5	За формою нарахування бонусів	Існують бальна, грошова, відсоткова і подарункова форми
6	За шкалою нарахування бонусів	Бонуси нараховуються за простою чи прогресивною шкалою
7	За часом нарахування бонусів	Бонуси нараховуються під час покупки чи за період
8	За наявністю чи відсутністю партнерів	Програми, що реалізуються торговельними закладами самостійно або в партнерстві з іншими суб'єктами господарювання
9	За формою підтвердження участі клієнта в програмі	Передбачається електронна чи матеріальна форма (наприклад, пластикові картки, які, у свою чергу, можуть мати штрих-код, магнітну стрічку, мікросхему або мікропроцесор)

1	2	3
10	За можливістю ідентифікації клієнта	З наданням персоніфікованих карток або карток на пред'явника
11	За обсягом інформації, яка вимагається від клієнта	Інформація не вимагається, вимагається базова контактна інформація або деталізована персональна інформація

Жодна з наведених у вітчизняній фаховій літературі класифікацій не задовольняє вимог щодо розмежування окремих типів господарських операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів для цілей обліку. За результатами проведеного дослідження видається найбільш доцільним керуватися для цілей обліку класифікацією, запропонованою спеціалістами компанії PricewaterhouseCoopers, відповідно до якої виділяють три програми надання знижок та бонусів: 1) дисконтні програми (у рамках яких покупці отримують знижку безпосередньо під час купівлі товару); 2) програми відшкодування (у рамках яких клієнтам нараховують певні фінансові вигоди, що надаються згодом у грошовій формі); 3) бонусні програми (у рамках яких клієнти за здійснені покупки отримують бонуси, що можуть бути використані для отримання інших товарів безкоштовно або зі знижкою).

Аналіз вітчизняної нормативно-правової бази щодо регулювання операцій із наданням знижок та бонусів дозволив виявити наявність у ній істотних невідповідностей щодо здійснення та відображення в обліку досліджуваних операцій, зокрема з таких питань: визначення та тлумачення сутності операцій із продажу з наданням знижок та бонусів; нормативно-правове забезпечення регулювання програм лояльності; методичні рекомендації щодо відображення операцій із продажу з наданням знижок та бонусів в обліку та звітності; рекомендації щодо документального забезпечення таких операцій.

Другий розділ «**Організація та методика обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів**» присвячений аналізу вітчизняної системи обліку таких операцій, а також вивченню зарубіжного досвіду обліку вказаних операцій. У цьому розділі досліджені основні об'єкти обліку під час здійснення операцій з продажу, питання організації обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів, поширені в сучасній практиці підходи до відображення в обліку знижок та бонусів, а також проблеми визнання доходів за результатами здійснення зазначених операцій.

Виявлені специфічні для кожного конкретного виду програм надання знижок та бонусів проблеми методичного й аналітичного характеру, які виникають при відображенні в обліку операцій у рамках таких програм, що потребує урахування під час розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку таких операцій.

Так, установлено, що поширений у практиці діяльності підприємств роздрібною торгівлі порядок відображення в обліку торговельних операцій із наданням знижок у момент їх здійснення (у разі надання знижки, що перевищує рівень середньої торговельної націнки) призводить до викривлення даних обліку та, зокрема, вимагає

додакового коригування під час розрахунку торговельної націнки, що відноситься до реалізованого товару та залишку товарів у місцях продажу на кінець періоду.

Встановлено, що специфіка обліку в роздрібній торгівлі (облік товарів у торгівлі за цінами продажу) та чинний порядок визначення фінансового результату від реалізації товарів за дисконтними програмами не забезпечує користувачів інформації даними, необхідними для ефективного аналізу таких операцій та управління ними, у т. ч. в частині вирішення питань щодо доцільності надання конкретних знижок на конкретні товари в конкретному торговельному закладі, алгоритму визначення оптимальної знижки (її величини, кількості рівнів, терміну дії, умов надання тощо), загальної суми витрат та доходів, пов'язаних із наданням знижок, а також алгоритму визначення ефективності операцій продажу зі знижками.

За результатами дослідження партнерських бонусних програм як підвиду бонусних програм розглянуто можливі варіанти їх реалізації, на підставі чого окреслено найбільш проблемні питання щодо відображення результатів виконання таких програм в обліку. Запропоновано порядок відображення зазначених операцій в обліку залежно від конкретних ситуацій, що виникають на практиці в діяльності торговельних підприємств, які реалізують партнерські бонусні програми.

Аналіз положень міжнародних стандартів фінансової звітності, а також публікацій у фахових виданнях надає підстави для висновку про наявність двох альтернативних методів відображення в обліку нарахування знижок та бонусів відповідно до програм відшкодування та бонусних програм, характеристику яких представлено на рис. 1.

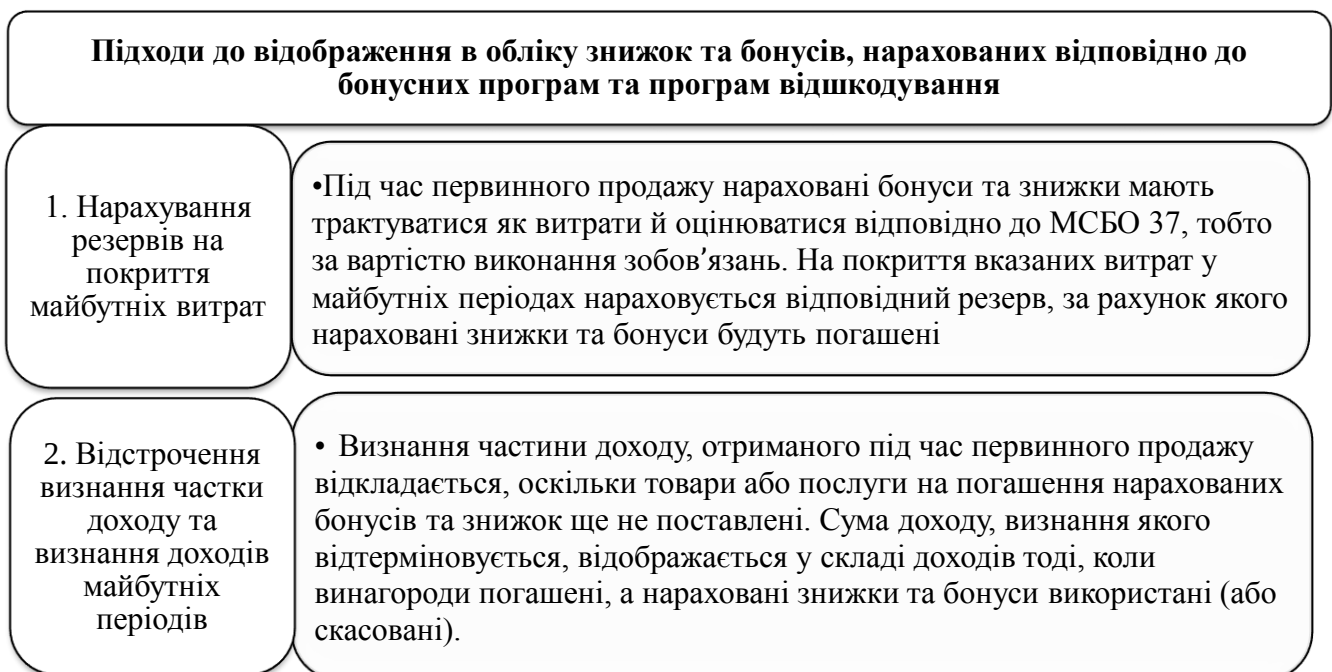


Рис. 1. Характеристика альтернативних підходів до відображення в обліку знижок та бонусів

Отже, ані чинні на сьогодні міжнародні стандарти фінансової звітності, ані вітчизняні нормативні акти не забезпечують єдиного цілісного підходу до

відображення в обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів після дати первинної реалізації, що зумовлює необхідність вдосконалення поширеної на сучасному етапі практики обліку таких операцій.

Третій розділ **«Удосконалення методики та організації обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів»** присвячений розробці пропозицій щодо приведення системи обліку досліджуваних операцій, особливо порядку визнання доходу за операціями з продажу товарів із наданням знижок та бонусів за програмами відшкодування та бонусів, у відповідність до принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також підвищення якості облікової інформації з метою забезпечення можливості прийняття на її підставі більш якісних управлінських рішень.

За результатами аналізу найбільш поширених підходів до відображення в обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів встановлено, що прийнятий на сучасному етапі порядок визнання й обліку таких операцій не забезпечує належної відповідності як принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності, так і потребам користувачів даних обліку. Виявлені за результатами дослідження проблеми охоплюють питання як аналітичного характеру, так і методичного. Найістотнішим питанням методичного характеру є визнання доходу за торговельними операціями з наданням знижок та бонусів за програмами відшкодування та бонусними програмами. Встановлено, що наявні методи відображення досліджуваних операцій в обліку не задовольняють вимогам принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (зокрема, безперервності, обачності, превалювання сутності над формою, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення та єдиного грошового вимірника).

За підсумками проведеного дослідження зроблено висновок про те, що облік операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів після дати первинної реалізації має ґрунтуватися на тлумаченні таких операцій як мультикомпонентних угод, тобто угод, окремі компоненти яких мають бути ідентифіковані та, відповідно, відображені в обліку окремо. Рекомендовано в момент здійснення операції з продажу товарів із наданням знижок та бонусів визнавати дохід у сумі торговельної операції за вирахуванням справедливої вартості таких знижок та бонусів, тобто тієї частини мультикомпонентної торговельної операції, яка відноситься на майбутні покупки. Решту доходу пропонується обліковувати у складі доходів майбутніх періодів, для чого рекомендується ввести субрахунок 691 «Доходи майбутніх періодів за результатами програм лояльності», на якому інформація про операції буде обліковуватися відокремлено від інших доходів майбутніх періодів. Критеріями визнання для цього об'єкта обліку будуть такі: а) зобов'язання, що мають бути виконані відповідно до угоди з клієнтом, можуть бути ідентифіковані та розподілені за етапами виконання; б) існує ймовірність отримання відшкодування (право на яке організація очікує отримати в результаті виконання зобов'язань відповідно до угоди), сума якого може бути достовірно оцінена; в) принаймні частина етапів виконання зобов'язань за угодою з клієнтами належить до майбутніх звітних періодів. Оцінка доходів майбутніх періодів за результатами програм лояльності як об'єкта обліку має

здійснюватися за одним із таких методів: за цінами окремих етапів виконання зобов'язань за угодою; за скоригованими ринковими цінами; за очікуваними витратами плюс маржа; за залишковою вартістю.

Отже, для обліку торговельних операцій із наданням знижок та бонусів після дати первинної реалізації пропонується користуватися адаптованою 6-кроковою моделлю визнання доходу за результатами здійснення таких операцій, яку подано в табл. 3.

Таблиця 3

Пропозиції щодо відображення в обліку торговельних операцій із наданням знижок та бонусів після дати первинної реалізації

№ з/п	Крок аналізу	Зміст кроку аналізу
1	Визначення зобов'язань за угодою з клієнтами	Детальний аналіз як формальних письмових угод, так і зобов'язань, узятих організацією на себе відповідно до маркетингових заходів, загальноприйнятої практики ведення бізнесу тощо
2	Оцінка загальної вартості торговельної угоди	Для більшості проаналізованих випадків це буде сума первинного чеку, видаткової накладної тощо
3	Розподілення угоди на етапи виконання зобов'язань, оцінка ймовірності необхідності виконання зобов'язань	Мають бути оцінені ймовірність використання покупцями права на отримання знижки чи бонусу та ймовірність невідповідності умовам для виконання зобов'язань (недосягнення покупцем необхідного для отримання знижки обсягу закупівель, сплив строку використання нарахованих бонусів, сплив терміну дії акційної пропозиції тощо)
4	Розподілення загальної ціни торговельної угоди на окремі компоненти	Здійснюється відповідно до визначених етапів виконання зобов'язань та оцінки ймовірності їх виконання
5	Визнання доходу від здійснення торговельних операцій у міру виконання зобов'язань, а також відображення інших елементів торговельної операції	Доходи мають визнаватися за результатами виконання зобов'язань відповідно до попередньо ідентифікованих етапів виконання. На цьому ж етапі мають бути відображені собівартість реалізації, розрахунки за непрямыми податками, списання товарів, зміна стану розрахунків з покупцями або рух грошових коштів, списання торговельної націнки за необхідності
6	Оцінка необхідності коригування попередніх розрахунків і здійснення такого коригування	Припущення та розрахункові оцінки повинні регулярно переглядатися, що за необхідності має бути відображено в обліку. Наприклад, за достатніх підстав вважати, що попередні оцінки ймовірності використання покупцями права на отримання знижки чи бонусу були істотно занижені / завищені

Запропонований вище порядок не можна застосовувати, зокрема, при публікації підприємством купонів на знижку, адже в такому разі немає первинної торговельної операції, у рамках якої надається знижка або бонус. Для відповідності принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності, для покриття видатків на виконання таких зобов'язань підприємства мають нараховувати відповідні резерви, які пропонується обліковувати на субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

Окремо доцільно виділити такий різновид знижок як знижки за завчасну оплату. Так, з погляду бухгалтерського обліку, називати такі інструменти знижками не досить коректно, адже в разі здійснення операцій з продажу товарів із наданням

знижок за завчасну оплату фактично мова також йде про мультикомпонентну операцію. У цьому випадку такими компонентами є торговельний (продаж товару) і фінансовий (вплив умов оплати на загальну суму оплати). Вважаємо за доцільне в момент первинної торговельної операції, за результатами якої продавець пропонує покупцеві право на отримання знижки за завчасну оплату, визнавати лише ту частину доходу від реалізації, яка стосується виключно цієї торговельної операції (тобто суми продажу з урахуванням знижки за завчасну оплату). У разі, якщо покупець не скористається правом на отримання знижки, у момент, коли останній втрачає право на отримання знижки (тобто наступного дня після спливу терміну оплати товару за пільговими умовами), продавець має нарахувати покупцеві відсотки за користування коштами продавця у складі фінансових доходів на субрахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій».

На підставі дослідження загальних підходів до оцінки ефективності програм лояльності наведено характеристику окремих ключових показників, що можуть бути розраховані за результатами аналізу, зокрема таких, як рівень винагороди, рівень скасування, рівень відтоку, рівень погашення, величина середнього чека.

Проаналізовано наявні в чинному законодавстві вимоги щодо розкриття у звітності інформації стосовно досліджуваних операцій, за підсумком чого сформовано рекомендації щодо відображення у фінансовій звітності суми доходів майбутніх періодів за підсумками операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів окремим рядком за назвою «у т. ч. за результатами програм лояльності» за кодом 1666 у III розділі пасиву балансу (у т. ч. фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва) у складі рядка 1665 «Доходи майбутніх періодів».

З метою надання користувачам повної та достовірної облікової інформації суб'єктам господарювання, які здійснюють торговельні операції з продажу товарів із наданням знижок та бонусів (та для яких обсяги таких операцій є суттєвими), доцільно розкривати у фінансовій звітності не лише вартісну оцінку доходів, що їх очікується визнати в майбутніх періодах відповідно до результатів виконання програм лояльності, а також і якісну інформацію щодо відповідних операцій, у т. ч. часові виміри визнання доходів у майбутніх періодах, ризики за такими доходами, судження, що були використані для проведення певних розрахункових оцінок, тощо.

Обґрунтовано необхідність максимальної автоматизації аналітичних процесів щодо досліджуваних операцій та здійснення аналітичних процесів у режимі реального часу. Установлено, що значна частка інформації, необхідної для ефективного управління діяльністю суб'єктів господарювання щодо здійснення операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів, тісно або навіть нерозривно пов'язана з суто бухгалтерською інформацією, на підставі чого зроблено висновок про доцільність під час збирання, реєстрації, обробки та зберігання облікової інформації реєструвати додаткові аспекти досліджуваних операцій, зокрема деталізовані дані щодо покупців, додаткову інформацію про безпосередньо операції з продажу, детальну інформацію щодо придбаного товару тощо. На підставі сформульованих вимог до збирання інформації та до інформаційних систем підприємств, що здійснюють торговельні операції з продажу товарів з наданням

знижок та бонусів, запропоновано загальну схему побудови та взаємозв'язків таблиць баз даних інформаційної системи підприємства в частині врахування специфіки досліджуваних операцій. Розроблено та запропоновано типові форми накопичувальних реєстрів наявності акційних товарів, накопичення бонусів клієнтами, продажу товарів зі знижками з прикладами заповнення.

Соціальний ефект від упровадження розробок полягає у забезпеченні користувачів облікової інформації більш повною та достовірною інформацією щодо здійснення суб'єктами господарювання операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів, що може бути покладено в основу якіснішого інформаційного забезпечення господарських процесів, а також у вивільненні трудових ресурсів суб'єктів господарювання за рахунок автоматизації обліку зазначених операцій.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку операцій з продажу зі знижками та бонусами. Одержані результати свідчать про досягнення мети, виконання поставлених завдань і надають можливість сформулювати такі висновки.

1. На підставі проведеного дослідження наукових джерел, нормативно-правових документів та спеціальної літератури щодо тлумачення економічної сутності понять «знижка», «бонус» та «партнерська бонусна програма» окреслені основні підходи до трактування цих понять фахівцями. Запропоновано для цілей побудови ефективної моделі обліку визначати знижки як тимчасове зменшення ціни товару, яке надається покупцям у момент чи після здійснення покупки, а бонуси – як похідні від знижок інструменти програм лояльності, сутність яких полягає в наданні клієнтам за здійснення покупок прав на отримання додаткових вигод від продавця (або його партнерів) у майбутньому. Охарактеризовано ключові відмінності між знижками та бонусами, систематизовано переваги й недоліки операцій з продажу із наданням знижок та бонусів. За результатами детального дослідження різновидів знижок та бонусів (у т. ч. бонусів у межах партнерських бонусних програм), що надаються торговельними організаціями, розроблено їх типологію і класифікацію: диференційовано знижки за чотирма типами (маркетингові, збутові, логістичні та фінансові) та 11 класифікаційними ознаками, а бонуси – за 11 класифікаційними ознаками. Установлено, що для цілей обліку програми з надання знижок та бонусів доцільно розподіляти на такі види: дисконтні програми, програми відшкодування та програми бонусів.

2. Аналіз актів вітчизняного нормативно-правового поля щодо регулювання здійснення й обліку операцій із наданням знижок та бонусів дозволив установити наявність істотних невідповідностей у нормативно-правовій базі щодо здійснення та відображення в обліку досліджуваних операцій. За умови застосування вітчизняними суб'єктами господарювання знижок та бонусів у своїй господарській діяльності окреслені проблеми вимагають належного висвітлення, зокрема з таких питань:

визначення та тлумачення сутності операцій з продажу із наданням знижок та бонусів; нормативно-правове забезпечення регулювання програм лояльності; методичні рекомендації щодо відображення операцій з продажу із наданням знижок та бонусів в обліку і звітності; рекомендації щодо документального забезпечення таких операцій.

3. За результатами дослідження міжнародного досвіду відображення в обліку надання знижок після дати первинної реалізації, аналізу нормативних актів зарубіжних країн та фахових публікацій щодо досліджуваного питання, у т. ч. МСБО 18 «Дохід», МСБО 10 «Події після звітного періоду» та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», а також Тлумачення КТМФЗ 13 «Програми лояльності клієнта», встановлено, що чинні на сьогодні міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності не забезпечують цілісного підходу до відображення в обліку досліджуваних операцій. Це визначає необхідність розробки єдиної моделі обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів після дати первинної реалізації для забезпечення можливості однозначного трактування та відображення таких операцій в обліку.

4. Прийнятий нині порядок визнання й обліку операцій із реалізації товарів з наданням знижок та бонусів не відповідає ані принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності, ані потребам користувачів даних обліку. Виявлено проблеми як аналітичного, так і методичного характеру. Встановлено, що найбільш істотною проблемою методичного характеру є визнання доходу за торговельними операціями з наданням знижок та бонусів після дати первинного продажу. Зроблено висновок про необхідність відтермінування визнання частини доходів за результатами здійснення таких торговельних операцій як найбільш доцільний метод відображення в обліку доходів від досліджуваних операцій.

5. Для повного та правдивого відображення в обліку торговельних операцій із наданням знижок після дати первинної реалізації доцільно запровадити новий об'єкт обліку – «Доходи майбутніх періодів за результатами програм лояльності», для якого запропоновано критерії визнання, стисло схарактеризовано питання грошової оцінки. Пропонується застосовувати 6-крокову модель обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів після дати первинної реалізації, основними елементами якої є: визначення зобов'язань за угодою з клієнтами; оцінка загальної вартості торговельної угоди; розподілення угоди на етапи виконання зобов'язань, оцінка ймовірності необхідності виконання зобов'язань; розподілення загальної ціни торговельної угоди на окремі компоненти; визнання доходу від здійснення торговельних операцій у міру виконання зобов'язань, а також відображення інших елементів торговельної операції; оцінка необхідності коригування попередніх розрахунків і здійснення такого коригування.

6. При здійсненні операцій з продажу товарів із наданням знижок за завчасну оплату фактично мова йдеться про операцію, яка складається з кількох окремо визначених компонентів: торговельного (продаж товару) та фінансового (вплив умов оплати на загальну суму оплати). Включення до торговельної угоди умов про можливість тимчасового користування коштами однієї чи іншої сторони за плату

зумовлює визнання зазначеного елемента цієї торговельної угоди як фінансового компонента, що визначає необхідність відповідного відображення в обліку. Пропонується під час первинної торговельної операції, за результатами якої продавець пропонує покупцеві право на отримання знижки за завчасну оплату, визнавати лише ту частину доходу від реалізації, яка стосується виключно такої торговельної операції (тобто суми продажу з урахуванням знижки за завчасну оплату). У разі, якщо покупець не скористається правом на отримання знижки, у момент, коли клієнт втрачає це право, в обліку продавця пропонується нараховувати покупцеві відсотки за користування коштами продавця у складі фінансових доходів на субрахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій».

7. Для цілей інформаційного забезпечення аналізу ефективності здійснення торговельними підприємствами операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів виокремлено основні завдання, що можуть бути поставлені під час виконання таких операцій, на підставі чого досліджено основні напрями аналізу ефективності програм лояльності, а також наведено характеристику окремих показників, що можуть бути розраховані за результатами такого аналізу, зокрема таких, як рівень винагороди, рівень скасування, рівень відтоку, рівень погашення, величина середнього чеку.

8. З метою підвищення якості управлінських рішень пропонується в ході збирання, реєстрації, обробки, узагальнення та зберігання облікової інформації реєструвати не лише суто формальні показники, необхідні для здійснення бухгалтерських проведення, а й інші аспекти досліджуваних операцій, зокрема деталізовані дані щодо покупців, додаткову інформацію про безпосередньо операції з продажу, детальну інформацію щодо придбаного товару тощо. Наведено характеристики такої інформації, напрями збирання та застосування поглибленої аналітики. На підставі сформульованих вимог до збирання інформації та до інформаційних систем підприємств, що здійснюють торговельні операції з продажу товарів з наданням знижок та бонусів, розроблено та схарактеризовано загальну схему побудови та взаємозв'язків таблиць баз даних інформаційної системи підприємства. Розроблено й запропоновано загальні форми накопичувальних реєстрів і проекти типових положень та наказів для застосування при здійсненні досліджуваних операцій.

Реалізація запропонованих рекомендацій щодо вдосконалення методики й організації обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів сприятиме забезпеченню повноти та достовірності облікової інформації, підвищенню якості управлінських рішень, ухвалених на підставі такої інформації, та, як наслідок, ефективності діяльності суб'єктів господарювання.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Публікації у виданнях, що належать до міжнародних наукометричних баз даних:

1. Amalyan N. D. Accounting Objects within the Framework of Customer Loyalty Programs / N. D. Amalyan, A. W. Amalyan // БІЗНЕС ІНФОРМ. – 2015. – № 11. –

С. 282–288. (0,77 друк. арк., особисто автору належить 0,69 друк. арк., автором досліджено результати виконання програм лояльності як об'єкт обліку, питання визнання та оцінки).

Статті у зарубіжних виданнях:

2. Amalyan A. W. Problems of Accounting for Customer Loyalty Programs / A.W. Amalyan // *Auspicia*. – 2015. – № 12. – С. 50–53. (0,41 друк. арк.).

Публікації в наукових фахових виданнях:

3. Амалян А. В. Облік та визнання доходу у мультикомпонентних операціях торговельних закладів у світлі нової глобальної концепції обліку (МСФЗ 15) / А. В. Амалян // *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького*. – 2015. – № 12. – С. 282 – 289. (0,61 друк. арк.).

4. Амалян А. В. Облік операцій з продажу в рамках партнерських бонусних програм у світлі нової глобальної концепції обліку (МСФЗ 15) / А. В. Амалян // *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. – 2015. – № 5–6. – С. 149–156. (0,71 друк. арк.).

5. Амалян А. В. Результати програм лояльності як об'єкт обліку (порівняльний аналіз вітчизняних та міжнародних стандартів обліку) / А. В. Амалян // *Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. праць*. – Київ : НДЕІ Міністерства економічного розвитку і торгівлі, 2015. – Вип. 11 (174). – С. 117–121. (0,6 друк. арк.).

6. Амалян А. В. Методологічні підходи до класифікації знижок і бонусів для цілей обліку / А. В. Амалян // *Бізнес-навігатор*. – 2015. – № 2 (37). – С. 6–13. (0,62 друк. арк.).

7. Амалян А. В. Розкриття у фінансовій звітності інформації в рамках клієнтських програм лояльності у світлі нової глобальної концепції визнання доходу (МСФЗ 15) / А. В. Амалян // *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. – 2015. – Вип. 14, Ч. 2. – С. 134–137. (0,57 друк. арк.).

8. Амалян А. В. Визнання доходу та облік операцій в рамках партнерських бонусних програм / А. В. Амалян // *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. – 2015. – № 3 (46). – С. 68–74. (0,59 друк. арк.).

9. Амалян Н. Д. Тлумачення операцій із продажу зі знижками та бонусами судовими інстанціями та стандартами фінансової звітності [Електронний ресурс] / Н. Д. Амалян, А. В. Амалян // *Глобальні та національні проблеми економіки : електронне наукове фахове видання*. – 2016. – Режим доступу :

<http://www.global-national.in.ua/issue-10-2016> – Назва з титул. екрана. (0,74 друк. арк., особисто автору належить 0,67 друк. арк., автором досліджено питання тлумачення сутності операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів у нормативних актах та практиці діяльності державних органів).

Тези доповідей на конференціях:

10. Амалян А. В. Методологічні підходи до обліку торгових операцій в рамках партнерських бонусних програм / А. В. Амалян // *Шляхи розбудови економіки*

України в контексті підвищення її конкурентоспроможності : зб. матеріалів XIV Міжнародної наук.-практ. конф. молодих науковців, 3 квітня 2014 р. – К., 2014. – С. 205–207. (0,15 друк. арк.).

11. Амалян А. В. Визначення та облік справедливої вартості бонусів в операціях продажу зі знижками / А. В. Амалян // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. – Кам'янець-Подільський, 2014. – Вип. 2. – С. 9–12. (0,22 друк. арк.).

12. Amalyan, A. W. Enhancement of sales operations reporting as data base for making management decisions (within the framework of customer loyalty programs) / A. W. Amalyan // Розвиток національної економіки: теорія і практика : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 3–4 квітня 2015 р. – Івано-Франківськ, 2015. – Ч. 3. – С. 185–187. (0,23 друк. арк.).

13. Амалян А. В. Учет выручки в условиях ценовой дискриминации (на примере продаж со скидками и бонусами) / А. В. Амалян // VI Международная молодежная науч.-практ. конф. «Научные исследования и разработки молодых ученых» : сб. материалов, 16 октября 2015 г. – Новосибирск, 2015. – С. 117–119. (0,19 друк. арк.).

14. Amalian A. W. Problems of accounting for customer loyalty programs / A. W. Amalian // Міжнародний маркетинг: проблеми і перспективи розвитку в Україні : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 12 листопада 2015 р. – Київ, 2015. – С. 35–38. (0,22 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Амалян А. В. Облік продажу товарів із наданням знижок та бонусів. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національна академія статистики, обліку та аудиту, Київ, 2016.

Роботу присвячено дослідженню теоретичних та організаційних аспектів бухгалтерського обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів.

Окреслено напрями вдосконалення організації обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів. Розроблено методику відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку та в бухгалтерській звітності. Розкрито методичні підходи до відображення в обліку мультикомпонентних торговельних операцій. Обґрунтовано необхідність запровадження окремого об'єкта обліку «Доходи майбутніх періодів за результатами програм лояльності», запропоновано критерії його визнання, стисло схарактеризовано питання оцінки, запропоновано механізм відображення в обліку. Представлено 6-крокову модель відображення в обліку операцій з продажу товарів із наданням знижок та бонусів після дати первинної реалізації. Встановлено вимоги до облікової інформації та інформаційних систем організацій, які здійснюють досліджувані операції.

Ключові слова: облік знижок, облік бонусів, оцінка бонусів, партнерська бонусна програма, мультикомпонентні операції у торгівлі, МСФЗ 15, визнання доходу, доходи майбутніх періодів.

АННОТАЦИЯ

Амалян А. В. Учет продажи товаров с предоставлением скидок и бонусов. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Национальная академия статистики, учета и аудита, Киев, 2016.

Диссертация посвящена исследованию теоретических и организационно-методических аспектов бухгалтерского учета, признания доходов от операций по продаже товаров с предоставлением скидок и бонусов.

Объектом исследования является система бухгалтерского учета хозяйственных операций по продаже товаров с предоставлением скидок и бонусов.

Предметом исследования являются теоретико-методические и организационные основы учета операций по продаже товаров с предоставлением скидок и бонусов.

Изложены теоретические положения, раскрывающие понятия «скидки» и «бонуса», исследованы их экономическая сущность. Раскрыто нормативное обеспечение осуществления продаж с предоставлением скидок и бонусов, а также учета таких операций. Рассмотрены отличия скидок от бонусов, усовершенствована классификация скидок и бонусов, обоснована целесообразность для целей учета отнесения программ предоставления скидок и бонусов к одному из трех типов, а именно, к дисконтным программам, программам возмещения или бонусным программам.

Представлены организационные и методические подходы к формированию учетной информации об операциях по продаже товаров с предоставлением скидок и бонусов, детально раскрыты подходы к признанию доходов по таким операциям. В результате анализа соответствия общепринятого порядка учета рассматриваемых операций принципам бухгалтерского учета и финансовой отчетности выявлены подвиды операций по продаже товаров с предоставлением скидок и бонусов, учет которых на данном этапе не позволяет должным образом обеспечить соблюдение принципов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. На основании этого обоснована необходимость отдельного отражения в учете различных компонентов операций по продаже товаров с предоставлением скидок и бонусов после даты первичной торговой операции.

Рассмотрены направления улучшения организации учета операций по продаже товаров с предоставлением скидок и бонусов, разработана методика их отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности. В работе раскрыты методические подходы к отображению в учете мультикомпонентных торговых операций. Обоснована необходимость введения отдельного объекта учета «Доходы

будущих периодов по результатам программ лояльности», предложены критерии его признания и механизм отражения в учете, кратко охарактеризованы методы оценки. Разработана 6-шаговая модель отражения в учете операций по продаже товаров с предоставлением скидок и бонусов после даты первичной реализации.

Изучены операции по продаже товаров с предоставлением скидок за досрочную оплату, на основании чего определено, что включение в торговое соглашение условий о возможности временного использования денежных средств одной или другой стороны соглашения за плату обуславливает признание такого элемента торгового соглашения в качестве финансового. Предложен механизм отражения таких финансовых компонентов торговых соглашений в учете.

Разработано методическое обеспечение анализа и оценки эффективности исследуемых операций, сформулированы требования к учетной информации и информационным системам торговых предприятий, осуществляющих рассматриваемые операции, представлены общие рекомендации по построению и взаимосвязи таблиц баз данных информационной системы субъектов хозяйствования в части учета специфики рассматриваемых операций.

Ключевые слова: учет скидок, учет бонусов, оценка бонусов, партнерская бонусная программа, мультикомпонентные операции в торговле, МСФО 15, признание дохода, доходы будущих периодов.

ANNOTATION

Amalian A.W. Accounting for product sales with discounts and bonuses provision. – Manuscript.

Thesis for a Candidate Degree in Economics, Speciality 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (by the types of economic activity). – National Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, 2016.

The thesis deals with the theoretical and organizational aspects of accounting for product sales with provision of discounts and bonuses.

Presented are directions for improvement of the organization of accounting of product sales with provision of discounts and bonuses, technique of their recognition in the accounts and financial statements. The paper discloses methodical approaches to accounting for multi-component trade transactions. The thesis substantiates the necessity of introduction of a new accounting object – «Customer loyalty programs deferred income», suggests the recognition criteria for this accounting object, as well as deals with evaluation and accounting mechanism. Suggested is the 6-step accounting framework for product sales with provision of discounts and bonuses after the date of the initial sale transaction. The paper includes requirements to the accounting information and IT systems of the trade organizations using sales and bonuses.

Keywords: accounting for discounts, accounting for bonuses, bonuses evaluation, partner bonus program, multicomponent trade transactions, IFRS 15, revenue recognition, deferred income.

Підписано до друку 06.10.2016 р. Формат 60х90¹/16
Ум. друк. арк. 0,9. Обл-вид. арк 0,9.
Наклад 100 прим. Замовлення № 274
Віддруковано на різнографі в видавничому центрі “Принт-центр”
04053, м. Київ, вул. Артема, 26А
Тел./факс: 486-50-88, 332-41-10, 277-40-16
<http://www.printc.com.ua>. E-mail printcentr@ukr.net