

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСПІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

**на тему: «Облік і аудит фінансових результатів підприємства за
національними та міжнародними стандартами»**

(за матеріалами ПрАТ «Готель «Дніпро», м. Київ)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Шелест Ольга Володимирівна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Економічний зміст та порядок формування фінансових результатів підприємства	6
1.2. Значення і завдання обліку та аудиту фінансових результатів підприємства.....	21
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи суб'єкта дослідження	28
Висновки за розділом 1.....	37
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА	39
2.1. Організація обліку фінансових результатів підприємства	39
2.2. Методика обліку витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства	46
2.3. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами.....	59
Висновки за розділом 2.....	66
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА	68
3.1. Організація аудиту фінансових результатів підприємства.....	68
3.2. Методика аудиту фінансових результатів підприємства	76
3.3. Узагальнення результатів аудиту фінансових результатів	81
Висновки за розділом 3.....	89
ВИСНОВКИ	91
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ	97
ДОДАТКИ	107

ВСТУП

Основою ринкового механізму є економічні показники, які необхідні для планування та надання об'єктивної оцінки виробничо-господарської діяльності підприємства, утворення та використання спеціальних фондів, порівняння витрат і результатів на окремих стадіях відтворювального процесу. Основним показником фінансово-господарської діяльності підприємства є фінансовий результат, який являє собою приріст (зменшення) вартості власного капіталу підприємства за звітний період. Тому актуальним завданням сучасного етапу розвитку господарюючого суб'єкта є оволодіння керівниками й фінансовими менеджерами сучасними методами ефективного управління формуванням доходів, витрат і прибутку в процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Грамотне, ефективне управління формуванням прибутку передбачає побудову на підприємстві відповідних організаційно-методичних систем інформаційного забезпечення процесу управління, знання основних механізмів формування прибутку, використання сучасних методів аналізу та контролю.

Провідні вчені й економісти-практики у своїх дослідженнях розглядають широке коло питань, які безпосередньо пов'язані з обліком доходів, витрат та фінансових результатів на рівні економічного суб'єкта. Однак існуючі напрями та елементи обліково-аналітичної системи, які постійно розвиваються, визначають нове проблемне коло питань, яке вимагає переходу на міжнародні стандарти обліку й звітності як основи для підвищення вірогідності й прозорості даних для прийняття ефективних управлінських рішень.

Проблеми обліку і аудиту фінансових результатів відображено у працях українських науковців: З. А. Балченко, М. І. Бондаря, Ф. Ф. Бутинця, О. Г. Величко, Ю. А. Вериги, С. Ф. Голова, С. Я. Король, В. М. Костюченко, Є. В. Мниха, Л. В. Нападовської, Ю. О. Ночовної, М. С. Пушкаря, К. І. Редченка, В. В. Сопка, Т. І. Ткаченко, М. Г. Чумаченка тощо, а також зарубіжних вчених: О. А. Агєєвої, М. І. Баканова, Г. Н. Бургонової, О. Н. Волкової, Н. А.

Каморджанової, Т. П. Карпової, В. В. Ковальова, В. Ф. Палія, В. В. Семеніхіна, Я. В. Соколова, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, В. А. Чернова, М. В. Шаланова та інших. Проте проблеми обліку і аудиту фінансових результатів за національними та міжнародними стандартами не відповідають завданням інформаційного забезпечення потреб внутрішніх користувачів.

Таким чином, недостатність теоретичного забезпечення і відсутність науково-обґрунтованих рекомендацій з відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів обумовили актуальність теми дипломної роботи, її цільову спрямованість і структуру.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретико-методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аудиту фінансових результатів підприємства з метою підвищення ефективності їх функціонування.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі вирішено такі завдання:

- розкрити економічний зміст та порядок формування фінансових результатів підприємства;
- вивчити значення і завдання обліку та аудиту фінансових результатів підприємства;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку облікової роботи на Приватному акціонерному товаристві «Готель «Дніпро»;
- дослідити організацію обліку фінансових результатів підприємства;
- розкрити методику обліку витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства;
- проаналізувати особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами;
- оцінити організацію робіт з аудиту фінансових результатів підприємства;
- розкрити методику аудиту фінансових результатів підприємства;

- узагальнити результати аудиту фінансових результатів підприємства.

Об'єктом дослідження є процеси обліку та аудиту фінансові результати підприємства.

Предметом дослідження виступають теоретико-методичні та практичні питання обліку і аудиту фінансових результатів на підприємстві в умовах невизначеності ринкового середовища.

Суб'єктом дослідження є Приватне акціонерне товариство «Готель «Дніпро» (далі – ПрАТ «Готель «Дніпро»).

Методологічною основою дослідження є методи, які ґрунтуються на діалектичному та системному підходах. Метод ланцюгів Маркова використано під час перспективного аналізу фінансових результатів з метою збереження принципу емерджентності; спостереження, вимірювання та порівняльний аналіз – при зборі фактичних даних бухгалтерського обліку; синтезу та аналізу; моделювання та матричний метод – під час побудови моделі-матриці переходу “час – ознака” для прогнозу фінансових результатів.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчо-нормативні й інструктивні документи України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів, офіційні статистичні дані, Інтернет-ресурси, а також дані бухгалтерського обліку та звітності ПрАТ «Готель «Дніпро» за 2016-2018 роки.

Практичне значення одержаних результатів полягає в обґрунтуванні методичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аудиту фінансових результатів підприємства в системі управління.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічний зміст та порядок формування фінансових результатів підприємства

Туристична галузь сьогодні стає лідером світової економіки. На частку туризму приходиться біля 12% світового валового продукту, більше 30% послуг міжнародної торгівлі, 11% світових споживчих витрат та 7% інвестиційних вкладень в цілому. За прогнозами Всесвітньої туристичної організації (ВТО) кількість туристів до 2020 р. досягатиме 1561,1 млн. осіб, прибутки від туризму складуть 2 трлн. дол. США, а витрати на одну подорож у середньому зростуть до 1248 дол. США [33].

Світовий досвід засвідчує, що готельну індустрію можна розвивати і в період економічних криз, оскільки витрати на створення одного робочого місця тут у 20 разів менші, ніж в промисловості, а оборотність інвестиційного капіталу в 4,2 рази вища, ніж в інших галузях економіки [33].

В сучасних умовах до підприємств готельного бізнесу – суб'єктів підприємницької діяльності – відносять такі типи підприємств: готелі, готельно-офісні центри, мотелі, кемпінги, молодіжні турбази та гірські притулки, приміщення, пристосовані під готелі, гуртожитки та інші об'єкти для тимчасового проживання. Оскільки згідно з класифікатором видів економічної діяльності готелі визначаються як установи для тимчасового проживання громадян.

В Законі України «Про туризм» [78] та в Правилах користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних [80] термін “готель” визначається як підприємство будь-якої організаційно-правової форми власності, що складається з шести і більше номерів та надає готельні

послуги з тимчасового проживання з обов'язковим обслуговуванням.

Що стосується вітчизняних науковців, то різними дослідниками та вченими даються різні тлумачення терміну “готель” (додаток А).

Типологія готелів з їх характеристикою, що одержала поширення у світовій практиці індустрії гостинності наведена у додатку Б.

В результаті взаємодії підприємства готельного бізнесу та споживача формуються готельні послуги. Різні підходи до трактування науковцями терміну “готельна послуга” узагальнено у додатку В.

Отже, готельний продукт є комплексом послуг, що споживаються клієнтами підприємства готельного бізнесу, до складу якого включаються основні готельні послуги, інші основні (супутні) послуги та додаткові платні послуги (додаток Д), рис. Д.1.

Місце готельних послуг в структурі операційної діяльності підприємств готельного бізнесу представлено в додатку Д (рис. Д.2).

Отже, як видно з Додатку Д, готельні послуги розглядаються в якості специфічного готельного продукту, який придбається клієнтом шляхом укладання угоди, що передбачає тільки доступ до нього та можливість використання у певний час і у певному місці.

Діяльність підприємств готельного бізнесу в цілому повинна приносити прибуток, який складається з результатів діяльності його структурних підрозділів, в тому числі ресторанного господарства, пральні, хімчистки, автостоянки, ігрових залів, перукарні тощо. Саме тому управління прибутком знаходиться в центрі економічної уваги підприємств, які працюють на ринку.

В еволюції підприємств готельної індустрії можна виділити періоди, що в історичному плані відповідають періодам розвитку людського суспільства: стародавній (IV тисячоліття до н.е. – 476 р. н. е.), середньовіччя (V – XV ст. н.е.), новий час (XVI – початок XX ст.) та сучасний. Екскурс в еволюцію становлення готельної галузі у контексті історичного аспекту визначення категорії прибуток представниками різних наукових шкіл представлений в додатку Е.

Проведене дослідження доводить, що в умовах становлення та розвитку наукових досліджень трактування терміну “прибуток” постійно змінювалося та удосконалювалося (додаток Ж).

Більшість західних економістів визначали прибуток з якісного боку, як перетворену форму додаткового продукту й доданої вартості, яка виражає відносини між власниками засобів виробництва і найманими працівниками з приводу його створення і привласнення (додаток И).

К. Маркс під час визначення категорії “прибуток” застосовував термін “трансформована форма”. Тобто здійснював акцент на тому, що прибуток приховує справжнє джерело свого виникнення і створює враження, що участь у його появі брали не лише працівники, а й засоби виробництва.

Водночас у теорії А. Сміта прибуток розглядався як результат праці робітника (найманого працівника), з одного боку, і функціонування капіталу – з іншого [52, с. 24].

Якщо застосовувати підхід А.Сміта щодо характеристики економічного змісту прибутку підприємств готельної індустрії, то слід враховувати особливість: кадровий потенціал на вітчизняних підприємствах готельного господарства представлений не тільки працівниками, що працюють за наймом, але й керівниками, які здійснюють координацію рішень, що приймаються. Менеджери вищої ланки управління певною мірою перетворюються на їх власників, оскільки здійснюють управлінські функції сприяючи формуванню раціональних готельних тарифів в цілому та одержуючи винагороду за виконану роботу. На нашу думку, якщо величина цієї плати перевищує обсяги витраченої ними кількості та якості праці (управлінська праця надзвичайно складна), то вони водночас виступають у ролі експлуататорів.

Д. Рікардо, розглядаючи сутність прибутку, чітко відокремлював його одну сторону від іншої, що дозволяло проаналізувати і зрозуміти кожну. Так, економіст вважав, що визначення сутності прибутку слід починати з його економічного змісту, тобто доданої вартості, що створена робітником. З цього погляду, додана вартість прямо залежить від природних властивостей

речей, які люди виявляють в процесі історичного розвитку. Оскільки вона має різні властивості, то додану вартість слід називати рушійним фактором економічного розвитку господарюючого суб'єкта [91].

Зокрема Д. Рікардо створив класичну теорію земельної ренти та ув'язав її з розподілом доходів. Він вважав, що зі зростанням виробництва виникає проблема нестачі землі, тоді частка ренти у продукті збільшиться, а частка прибутку зменшиться, інвестиції скоротяться. Час показав вірність цього актуарного припущення, що змусило сучасних інвесторів шукати інші підходи до шляхів і об'єктів інвестування. Щодо сучасного готельного бізнесу вихід було знайдено у формулі: менша площа землі – більша поверховість, що при інших рівних умовах дає певну гарантію одержання прибутку.

А. Сміт і Д. Рікардо стали авторами трудової теорії вартості, сформулювавши факторну модель формування прибутку як результат використання факторів виробництва.

В своїй праці „Багатство народів” А. Сміт визначив такі фактори багатства: фактор ощадливості і фактор продуктивності праці.

В свою чергу Д.Б. Кларк визначав поняття “прибуток” як деякий процес координування, що певною мірою перекликається із початковими науковими поглядами на економічний зміст прибутку А.Сміта, який теж зосереджував увагу на управлінських рішеннях особи, яка використовує працю і капітал [91].

Ж.Б. Сей визначав економічну природу прибутку як винагороду підприємців за послугу, що виробляє капітал, при цьому акцент робив на такій категорії, як “продуктивність наданих послуг”. Адже саме продуктивність послуг зумовлена їх властивостями, створює додану вартість і відображає відношення таких властивостей до потреб людей. Під час реалізації послуг підприємець здійснює “оцінку” доданих вартостей, “досліджує” їх якість, зіставляє різні додані вартості послуг. В продуктивності відображається зіставлення об'єктивної та суб'єктивної сторін. Отже, додана вартість більш містка категорія, ніж продуктивність [52].

На важливості “продуктивності готельних послуг” наголошував також

Жорж Огюст Ескоф'є (1847 – 1935) – найвидатніший кулінар свого часу, що здійснив справжню революцію в організації ресторанів при готелях. Більш ніж століття тому Ж.Б. Ескоф'є сформулював гасло, актуальне і для сучасного етапу розвитку гостинності: “Задовольнити клієнта або його втратити, третього не дано” [82, с. 14].

На сучасних підприємствах готельного господарства з метою забезпечення продуктивності готельних послуг, на якій наголошував Ж.Б. Сей та до якої закликав Ж.Б. Ескоф'є, відділ продажу та маркетингу аналізує характеристики фактичних потоків послуг (прибуттів) за корпоративними клієнтами, здійснює коригування цінової політики, веде аналіз та облік споживчих уподобань, складає звіти про роботу готелів-конкурентів. При цьому, аналітичний центр відслідковує відхилення фактичних характеристик ресурсних потоків від планових показників та зміни собівартості послуг, здійснює аналіз фінансово-господарської діяльності готелю. Робиться акцент на поетапному плануванні діяльності вузлових служб готелю, яке рекомендується до використання при розробці нових готельних продуктів та туристичних програм обслуговування, а також під час стимулювання діяльності агентів ринку готельних послуг, розробці спеціальних програм та меню в ресторанах готелю, вдосконаленні систем якості, розробці системи заохочування постійних клієнтів, програм клубного членства тощо.

Через сторіччя вчений І.Тюнен також визначає прибуток як остаточний дохід, віднімаючи від валового прибутку дохід (відсоток) на інвестований капітал, плату за управління і страховий внесок, як відшкодування ризику підприємства, при цьому цей ризик є непередбаченим і необчислюваним.

Представники неоавстрійської школи замість терміну „підприємець” використовували термін „ділок” („promoter”) і вважали, що його прибуток – це не продукт його капіталу, а продукт його ідеї, втіленої у капталі: ідея вірна – ділок отримає прибуток, якщо ні – це призведе до збитку, незважаючи на витрати на капітал. І.Кирцнер вважав, що ділок повинен „володіти „підвищеною чутливістю” до можливості максимізації отриманого прибутку:

купити дешевше, продати або дорожче, або в іншому місці [52].

Г.Сковороді належить визначне місце в історії філософської, суспільно-політичної та економічної думки в Україні у XVIII ст. Г. Сковорода у своїх творах не говорить прямо про категорію „прибуток”, але він бачив проблему накопичення багатства (безумовно, за рахунок прибутку), яке розмежовує суспільство на багатих і бідних. А між тим джерелом цього багатства є тільки праця, стверджує філософ, а розподілення її результатів несправедливе. Сковорода одним з перших уславив працю і побачив у ній основу суспільного благополуччя, правових норм і етичних принципів [52].

Епоха XXI ст., а також складна та нестабільна ситуація, в якій опинилася економіка України, вимагає сучасних нових підходів до управління формуванням і розподілом прибутку, в тому числі прибутку підприємств готельної індустрії. Саме у зв'язку з цим трактування категорії прибуток вітчизняними економістами зазнає суттєвих перетворень (додаток К).

Зокрема Бланк І.О. [15] підтримує точку зору західних економістів і характеризує прибуток як плату за ризик, невизначеність результатів підприємницької діяльності, адже одержання прибутку в умовах ринку завжди пов'язано з конкретним ризиком.

Проте Калайтан Т.В. під час дослідження економічної сутності і природи утворення прибутку зазначає, що співвідношення ризику і доходу, на якому наголошує Бланк І.О., не відображає економічної природи походження прибутку [15].

О.П. Єфімова характеризує прибуток як “кінцеву ціль і основу мотивації розвитку підприємства в умовах ринку” [36, с.236]. В свою чергу, у вартісному вираженні, з кількісного боку, на думку дослідниці, прибуток являє собою перевищення доходів над витратами” .

Оцінка різноманітних підходів щодо характеристики прибутку дає можливість зробити узагальнення, згідно якого прибуток може бути представлений у вигляді чистого доходу суб'єктів господарювання у якості винагороди за ризикованість господарювання та є різницею між отриманими

доходами та понесеними витратами під час його здійснення.

Тому розглянемо та порівняємо підходи щодо визначення економічної сутності прибутку підприємств готельного бізнесу різними дослідниками в галузі гостинності (додаток Л).

Аналізуючи різні визначення, слід відмітити, що точки зору авторів економічних видань тісно переплітаються. Зокрема, Єфімова О.П., Єфімова Н.А. Олефіренко Т.А. та Кузнецова Н.М. визначають прибуток підприємств готельного бізнесу як різницю між доходами (виручкою) від реалізації послуг і експлуатаційними витратами готелю, при цьому акцент роблять на витратах на виробництво і реалізацію, що включаються в собівартість готельних послуг [28, с. 120].

Л.Г. Агафонова та О.Є. Агафонова характеризують прибуток у нерозривному зв'язку з процесом експлуатації номерного фонду підприємств готельного бізнесу, і це цілком виправдано, оскільки рівень завантаженості чинить вагомий вплив на ефективність господарювання, при цьому зазначають, що "...відсоток прибутку закладається до ціни основної готельної послуги відповідно до цінової політики готелю після розрахунку собівартості та визначається з урахуванням податку на прибуток" [1, с. 114].

Т. М. Берднікова під час дослідження економічної сутності фінансових результатів особливу увагу звертає на "...від'ємне значення різниці між доходами і витратами підприємства". Тобто дослідниця розглядає "прибуток з від'ємним знаком..." як "...збиток" [91].

Розглядаючи управління сучасним готельним комплексом Г.Б. Мунін, А.О. Змішов, Г.О. Зінов'єв, Є.В.Самарцев, О.О.Гаца, К.П.Максимець, Х.Й. Роглев трактують прибуток як "ціну послуг особливого виду праці..." [933, с. 463]. В свою чергу, збиток вищезгадані науковці визначають як "майнові втрати, викликані ушкодженням або зниженням (його частини) у результаті пожежі, стихійних явищ, інших причин..." [19, с. 457], тобто автори роблять акцент на надзвичайних подіях, які можуть зумовити негативний фінансовий результат діяльності готелю.

На нашу думку, подібне трактування науковцями категорії “збиток” є не зовсім вдалим. Адже, важливо при характеристиці вищезазначеного поняття перш за все брати до уваги причини, які зумовлюють його виникнення, а саме перевищення доходів від експлуатації номерного фонду над витратами.

На думку Н.М. Кузнецової, “...максималізація прибутку не може вважатися виправданою з точки зору її соціальних наслідків. Ця концепція може тимчасово реалізуватися лише в умовах переважання попиту над пропозицією”, тому для України, в подальшому “з розширенням мережі готелів, орієнтація на максимілізацію прибутку...застосування не знаходитиме” [91].

Підводячи підсумки та враховуючи генезис визначення категорії “прибуток” в історичному аспекті зарубіжними та вітчизняними економістами на всіх етапах розвитку суспільства, слід зазначити, що в більшості випадків отримання прибутку підприємствами готельної індустрії являється результатом реалізації послуг, яка базується на залученні, перш за все, праці та капіталу.

На нашу думку, прибуток підприємств готельного бізнесу слід трактувати як структурний елемент ціни на послугу розміщення, що характеризує результат як експлуатації номерного фонду так і структурних додаткових і допоміжних підрозділів підприємств готельного господарства в цілому. Запропоноване визначення враховує специфіку основної діяльності підприємств готельного бізнесу, а також комплексний характер послуг у цій галузі.

Сучасні підходи до класифікації прибутку за різними ознаками представлені у додатку М.

Лука Пачолі вважав, що прибуток – це різниця між надходженням і виплатою грошей. Такий погляд повністю співпадав з ідеями меркантилізму. Справжнє багатство – гроші 88, с. 52].

Подальший розвиток принципів обліку призвів до іншого розуміння фінансового результату господарської діяльності. Прибуток почали розглядати як різницю між продажною ціною і собівартістю лише реалізованої продукції

(товарів, робіт, послуг). Тракткування Л. Пачолі витрат і доходів наведено на рис. 1.1. Доцільно відмітити, що Л. Пачолі не проголошував принципу відповідності доходів та витрат, проте мимоволі передбачував його.

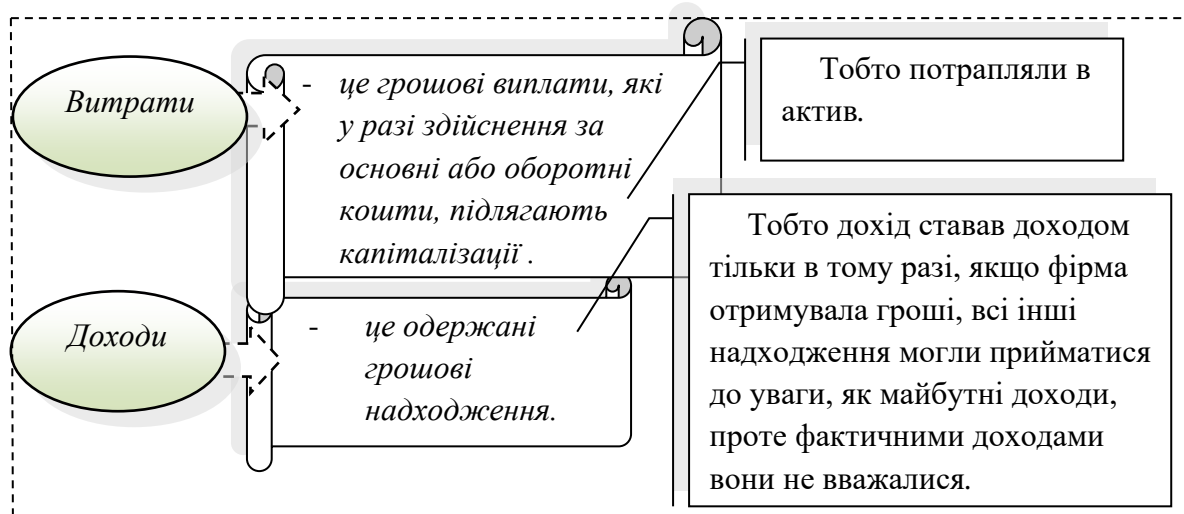


Рис. 1.1. Тракткування Л. Пачолі категорій “витрати” та “доходи”

В. Зомбарт, представник економічної думки XIII ст. (епохи Ренесанса), зазначав, що фінансовий результат явно вимірюється не виручкою, а прихованою різницею між виручкою та затратами, тобто залишком готівкових коштів. Проте це був не прибуток у бухгалтерському змісті. І тільки тоді, коли був побудований такий складний інтелектуальний “пристрій”, як прибуток, що включав амортизацію, доходи та витрати майбутніх періодів і т.д., стало зрозумілим, що прибуток не рівний залишку наявних коштів [88, с. 36].

Загальм виникнення готелів було спричинене бурхливим економічним та культурним розвитком суспільства, встановленням господарських зв’язків між різними регіонами. У людей з’явилась потреба в подорожах і поїздках. Мандрівники йшли на це заради власного задоволення: купці розраховували отримати прибуток, прочан вабило в дорогу релігійне натхнення, учених-дослідників – пізнання світу, розширення свого світогляду.

В історії Давнього Єгипту знайшли своє відображення накопичені знання і досвід спорудження об’єктів розміщення подорожуючих. Єгипет вважався не лише осередком пам’яток культури, а і лікувальним курортом. Для того, щоб

розмістити відпочиваючих, споруджувалися спеціальні наметові містечка, павільйони, різноманітні будинки та споруди, а також організовувалося їхнє харчування та побутове обслуговування [88, с. 7].

Розглядаючи облік в Єгипті, Я.В.Соколов та В.Я.Соколов [88, с. 20] наголошують на тому, що саме тут, в долині Нілу, зародилась дзеркальна натуралістична концепція обліку – якомога точніше відобразити рух цінностей під час здійснення фінансово-господарської діяльності.

Оскільки, крім надання місця розміщення подорожуючим, в павільйонах, наметах та спорудах, пропонувалися послуги харчування та побутового обслуговування, виникала необхідність у щоденному здійсненні матеріального обліку цінностей, із обов'язковим визначенням їх залишків (зокрема: ножів, ложок, тростин, світильників в кімнатах, світильного масла тощо).

Всі факти господарської діяльності реєструвалися на аркушах папірису. Записи здійснювали чорним та червоним чорнилами. Найменування цінностей зазначали чорним чорнилом, а їх кількість – червоним. Форма папірису передбачала і табличний варіант реєстрів. В стовбцях єгипетські писарі зазначали найменування різноманітних цінностей, а в рядках відмічали ті дні, коли відбулося їх кількісне переміщення.

Вавілонія була першою країною, в якій виникло законодавство про облік – Закони Хаммурапі (1790 – 1752 рр. до н.е.), які передбачали для торговців і власників таверн – ведення самостійного обліку, для храмів – державне рахівництво [88, с. 23].

Готельна справа у Вавілонії теж була досить розвиненою, про що свідчать правові норми, які зустрічаються в законодавчих актах Кодексу царя Хамурапі (майже 4000 років тому), адже держава жорстко контролювала діяльність власників таверн з правової точки зору.

Більш пізні документи показують, що у Вавілонії уже користувалися такими одиницями виміру, як людино-день (під час відображення в обліку обсягу виконаних робіт) та ночівля-день (під час відображення в обліку місця розміщення подорожуючих в тавернах) крім того, слід зазначити, що остання

застосовується і до нині, адже об'єктом калькуляції при наданні готельних послуг на сучасному етапі розвитку готельної індустрії є собівартість використання однієї ліжка-добы [88, с. 22].

У Римській імперії, у зв'язку з розвитком мережі транспортних шляхів, повсюдно виникали приватні постоялі двори, заїзди та притулки для подорожуючих (“hospitium”).

Саме римлянам багато чим зобов'язана термінологія готельної індустрії. Слово “hospitality” (гостинність) походить від латинського “hospitium” (госпіції). Однокорінними словами є “host” (господар), “hospise” (притулок), “hotel” (готель).

В основу організації готельної справи в Римській імперії була покладена розроблена державною владою певна класифікація готелів (рис.1.2).

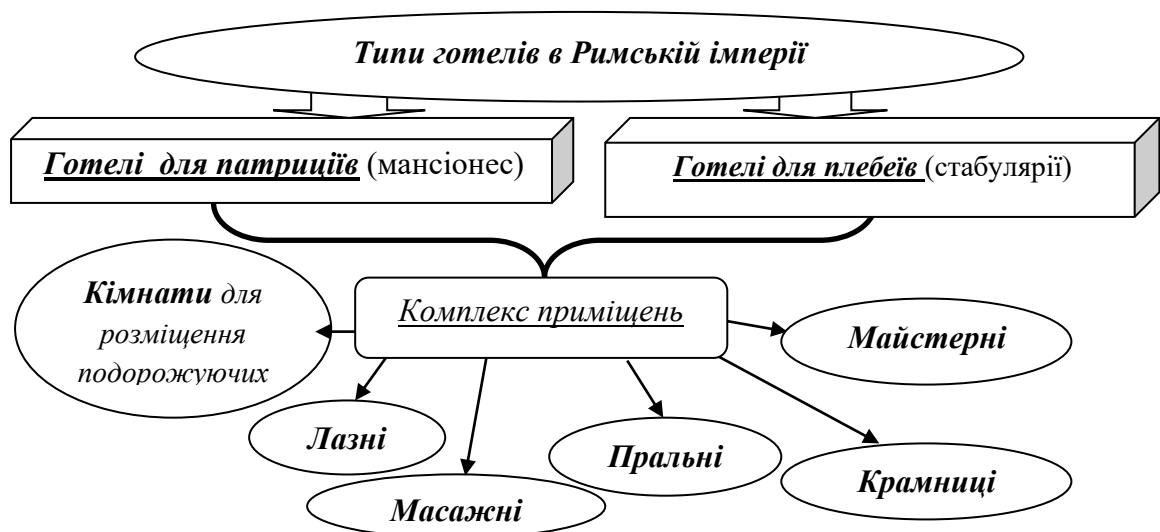


Рис 1.2. Класифікація готелів в Римській імперії

У міру розвитку господарських відносин у Римській імперії зростали вимоги подорожуючих до умов проживання та їхнього обслуговування постоялими дворами. За порядком, чистотою і дотриманням законності під час надання готельних послуг, починають слідкувати державні чиновники – еділи. Крім того, постоялі двори зобов'язані вести список гостей та бухгалтерію [93, с. 8].

Дані бухгалтерського обліку в Стародавньому Римі, які збереглися, свідчать про те, що калькуляції в той час не було. Фінансові результати визначалися в цілому по підприємству готельного господарства шляхом співставлення всіх витрат із усіма доходами [88].

В середньовічній Англії облік фінансових результатів знаходився на побічному плані, адже, як показують облікові книги Тевтонського ордену (1399, 1404 pp.), основною метою бухгалтерського обліку була реєстрація руху продукції (товарів, робіт, послуг) [88, с. 38].

Проте в книгах англійського купця Іоганна Тельнера (1345 – 1350 p.p.), що дійшли до нас, описана методика обліку, яка заснована на необхідності виявлення фінансових результатів за кожним видом продукції (товарів, робіт, послуг). Замість однієї касової велися дві книги: купівлі та продажу. Різниця між ними показувала кінцевий результат господарської діяльності – прибуток (або збиток) [88, с. 39].

Центром міжнародної торгівлі в IX – XI ст. був Константинополь, куди з'їжджалися купці з півночі та півдня – болгари, вірмени, руси, араби, італійці. Звідси товари поширювались вже по всій Європі. Для притулку прибуваючих у місто будувалися вітальні двори, створенню яких сприяли знамениті ярмарки у Франції (у Сен-Дені, Труа), в Італії (у Феррарі, Павії), у німецьких князівствах (у Вормсі, Майнці, Шлейрі).

У Європі світська традиція “платної гостинності” пов'язані із зростанням міст. Не випадково, що перші заклади такого типу, під назвою “taberna perpetua” з'явилися на Рейні та Мозелі (найважливіша торговельна дорога епохи Середньовіччя).

В період Ренесансу (IX-XIII ст.) у зв'язку із зростанням міст та посиленням транзитної караванної торгівлі, особливого поширення набули караван-сараї. Класифікація караван-сараїв наведена на рис 1.3.

Караван-сараї (або караванні будинки) слугували тимчасовим притулком для учасників караванів і стали попередниками сучасних мотелів.

Згодом на транзитних шляхах караван-сараї почали втрачати своє

значення у зв'язку із розвитком залізниць та інших сучасних видів транспорту. До караван-сараїв, що збереглися до наших днів, належить караван-сарай, який знаходиться в Іспанії у Гренаді [93, с. 8].

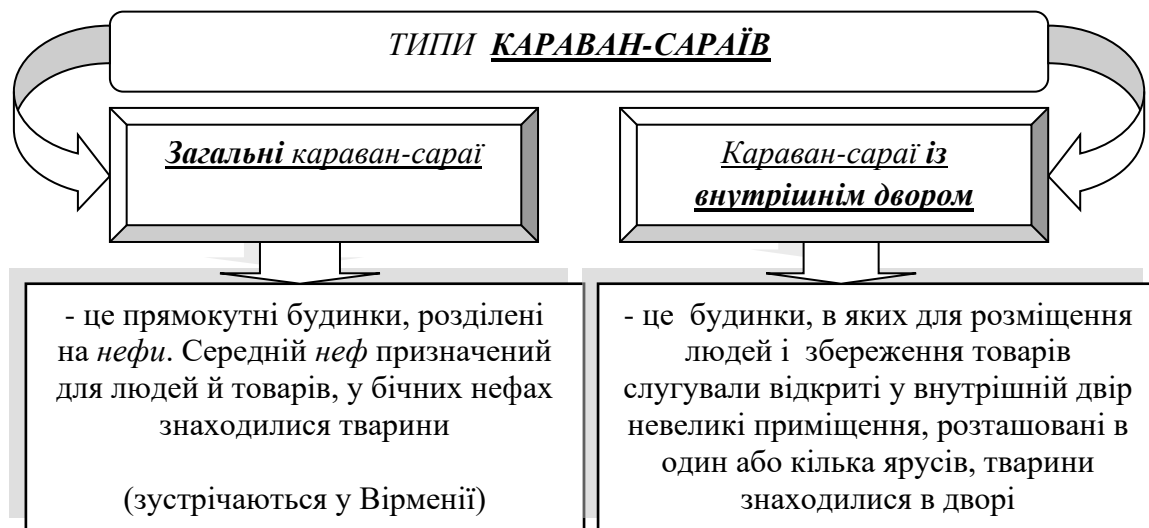


Рис. 1.3. Класифікація караван-сараїв в IX-XIII ст.

Саме іспанські та німецькі автори в XVI ст. зробили вагомий внесок у розуміння цілей обліку та формування фінансових результатів господарської діяльності. Зокрема, баварець В. Швайкер (1549р.) під час визначення фінансового результату вперше здійснив розмежування між доходами та витратами від звичайної діяльності, що складають результат, та непов'язаними із звичайною діяльністю результатами, які відносилися прямо на рахунок "Капітал" [88, с. 58].

В XVII ст. видатний голландський математик і бухгалтер Сімон ван Стевін (1607) наголошував на тому, що облік повинен представляти дані про фінансові результати операцій (прибуток чи збиток) щодо купівлі та продажу за кожним видом продукції (товарів, робіт, послуг).

П. Гарньє наголошував на необхідності сальдувати кожну господарську операцію, а різницю відносити на рахунок збитків та прибутків. Диференціація П. Гарньє прибутків та збитків спричинила виникнення групи результативних рахунків (рис. 1.4).

З рис. 1.4 видно, що актив (А) і пасив (П), відображають фінансово-

господарський стан підприємства, а доходи (Д) та витрати (В) – фінансові результати його господарської діяльності. Показники першої формули – слугують перш за все, для управління, другої формули – відображають структуру подвійної бухгалтерії.

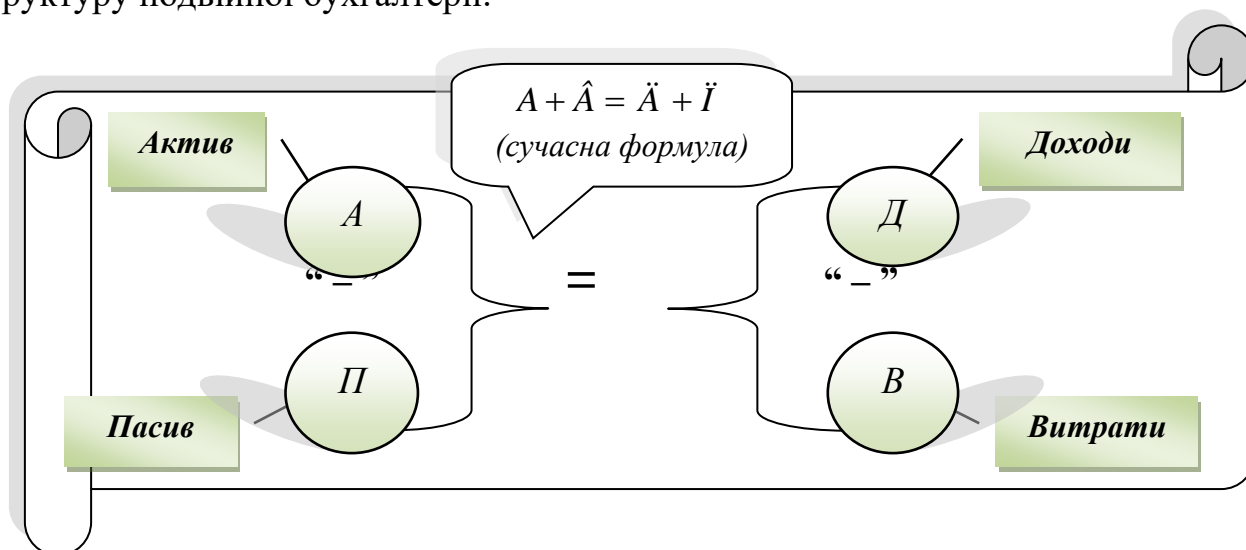


Рис. 1.4. Групи результативних рахунків, запропоновані П.Гарньє

В Київській Русі, де фактично знаходився центр торговельного шляху від варяг до греків, з'являлися постійні двори – праобрази сучасних готелів. Виникнення у XV ст. козацтва відіграло знаменну роль в історичному розвитку країни. Бухгалтерський облік доходів і витрат на Запорізькій Січі вів скарбник та його підлеглі. Наприкінці року складали звіт, який подавався кошовому отаманові та Козацькій Раді.

У XIX столітті зростають вимоги готельної клієнтури, тому все більше підвищується рівень оснащення готелів. Виникають свого роду величезні готельні комбінати з фешенебельними ресторанами та кафе. Загалом, XIX ст. стало переломним у розвитку готельного господарства. Почався період будівництва постійних дворів палацового типу високої комфортності по всій Європі [93, с. 10].

В Україні, в даний період часу, визначення фінансового результату діяльності підприємств готельного господарства здійснюють шляхом

порівняння доходів звітного періоду і витрат, понесених для одержання цих доходів. Методологічні засади формування інформації про витрати і доходи у бухгалтерському обліку регламентуються П(С)БО 16 „Витрати” та П(С)БО 15 „Дохід” відповідно [76].

Оцінка витрат підприємств готельного бізнесу здійснюється у розрахунку на номерний фонд (або структурний підрозділ), в свою чергу доходи визначаються на одиницю послуг або клієнта та в цілому по номерному фонду (або структурному підрозділу). Взаємозв'язок факторів для визнання доходу від реалізації готельних послуг та їх вплив на фінансовий результат діяльності готелю наведено в додатку Н.

В сучасних умовах господарювання на фінансовий результат підприємств готельного господарства вагомий вплив чинить застосування того чи іншого методу обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг, в основі яких лежать об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання.

Відповідно до вимог п. 4 П(С)БО 16 “Витрати”, об'єктом обліку витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [76].

Об'єктом калькуляції на підприємствах готельного господарства одні дослідники вважають – ліжко-добу [45, с. 164; 11, с. 76], інші, як – місце-день, людино-добу [11, с. 77; 1, с. 110] та номеро-добу.

Між системою обліку витрат, а саме за повною та неповною собівартістю і методикою формування фінансових результатів існує тісний взаємозв'язок (додаток П).

Метод обліку та калькулювання за неповною собівартістю сприяє зменшенню прибутку готелю у поточному періоді, оскільки постійні витрати повністю списують на фінансовий результат, а калькулювання повної собівартості призводить до зворотної тенденції – збільшення прибутку звітного періоду, оскільки постійні витрати не включаються до собівартості готельних послуг, а відносять на фінансовий результат [65, с. 299].

Згідно з методом обліку та калькулювання собівартості готельних послуг

за повними витратами, до собівартості об'єкта обліку (місце-доби) включаються всі витрати, пов'язані з їх виробництвом та реалізацією, незалежно від їх поділу на постійні та змінні, прямі та непрямі.

В сучасних умовах господарювання, коли готелі самостійно розробляють тарифи на основні та додаткові послуги, значення фінансового результату, як важливої складової ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств готельного бізнесу, ще більше зростає.

Тому облік фінансових результатів на підприємствах готельного бізнесу потребує його нагальної реорганізації у відповідності до вимог управління основною діяльністю в ринкових умовах. За таких обставин виникає необхідність у:

- розробці практичних рекомендацій щодо методики формування фінансових результатів в умовах комплексного характеру готельних послуг;

- проведенні перепідготовки та підвищення кваліфікації персоналу бухгалтерських служб із врахуванням тенденцій сучасних інформаційних технологій в обліку для готелів;

- поглибленні співробітництва в рамках франчайзингових договорів про співпрацю з міжнародними готельними мережами та професійними організаціями інших держав світу.

1.2. Значення і завдання обліку та аудиту фінансових результатів підприємства

Ринкова економіка створює передумови для використання облікової інформації і підвищення її ролі в прийнятті управлінських рішень. Ефективне ведення підприємницької діяльності можливе тільки за добре організованого обліку, аудиту та аналізу [35].

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах регулюється

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [77]. Відповідно до даного Закону фінансовий результат (прибуток або збиток) повинен визначатися і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат.

Відповідно до вищезазначеного принципу, для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно зіставляти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Тобто, якщо доходи суб'єкта господарської діяльності перевищують витрати, що були здійснені для отримання цих доходів, то він отримує позитивний фінансовий результат (прибуток), у разі, коли витрати більші за доходи господарюючий суб'єкт отримує негативний фінансовий результат (збитки).

Характеристику основних нормативних документів, якими регламентується порядок розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності підприємства, наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Нормативно-правове регулювання порядку розкриття інформації
про фінансові результати у фінансовій звітності [68]**

Нормативний документ	Призначення
Кодекс України про адміністративні правопорушення	У ст. 165 визначено розмір відшкодування за порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків, порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи, приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності
Господарський кодекс України	У статті 142 дано визначення прибутку суб'єкта господарювання, розкрито порядок використання прибутку (доходу) суб'єкта господарювання. Зазначено, що для цілей оподаткування законом може встановлюватися спеціальний порядок визначення доходу як об'єкта оподаткування

Продовж. табл. 1.1

Нормативний документ	Призначення
Податковий кодекс України	У Розділі III визначено платників та порядок сплати податку на прибуток підприємств, порядок визнання доходів і витрат підприємства з метою оподаткування
Закон України „ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”	Регламентує порядок організації та ведення обліку на підприємстві, визначає первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку та встановлює загальні вимоги до фінансової звітності, характеризує принципи ведення обліку та складання фінансової звітності, застосування яких дає можливість достовірного відображення в обліку та звітності інформацію про доходи, витрати та фінансові результати
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначає зміст і форми фінансової звітності, загальні вимоги щодо розкриття облікової інформації у ній
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Визначає порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності
П(С)БО 15 «Дохід»	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності
П(С)БО 16 «Витрати»	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності
П(С)БО 17 "Податок на прибуток"	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності
Порядок подання фінансової звітності	Встановлює порядок та термін подання фінансової звітності
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	Розкриває зміст статей різних форм фінансової звітності
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Визначає порядок формування облікової політики підприємства та зміст розпорядчого документу про облікову політику
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, зокрема й фінансових результатів

Необхідність раціональної організації обліку витрат і доходів обумовлена їх важливістю у економічній діяльності підприємства, без яких неможливе взагалі будь-яке господарювання. Без витрат – немає доходів, а отже, і фінансових результатів (прибутків чи збитків). Для постановки раціональної організації обліку витрат, доходів і результатів діяльності визначимо її мету, завдання і послідовність облікового процесу витрат, доходів і фінансових результатів (рис. 1.5. та 1.6).

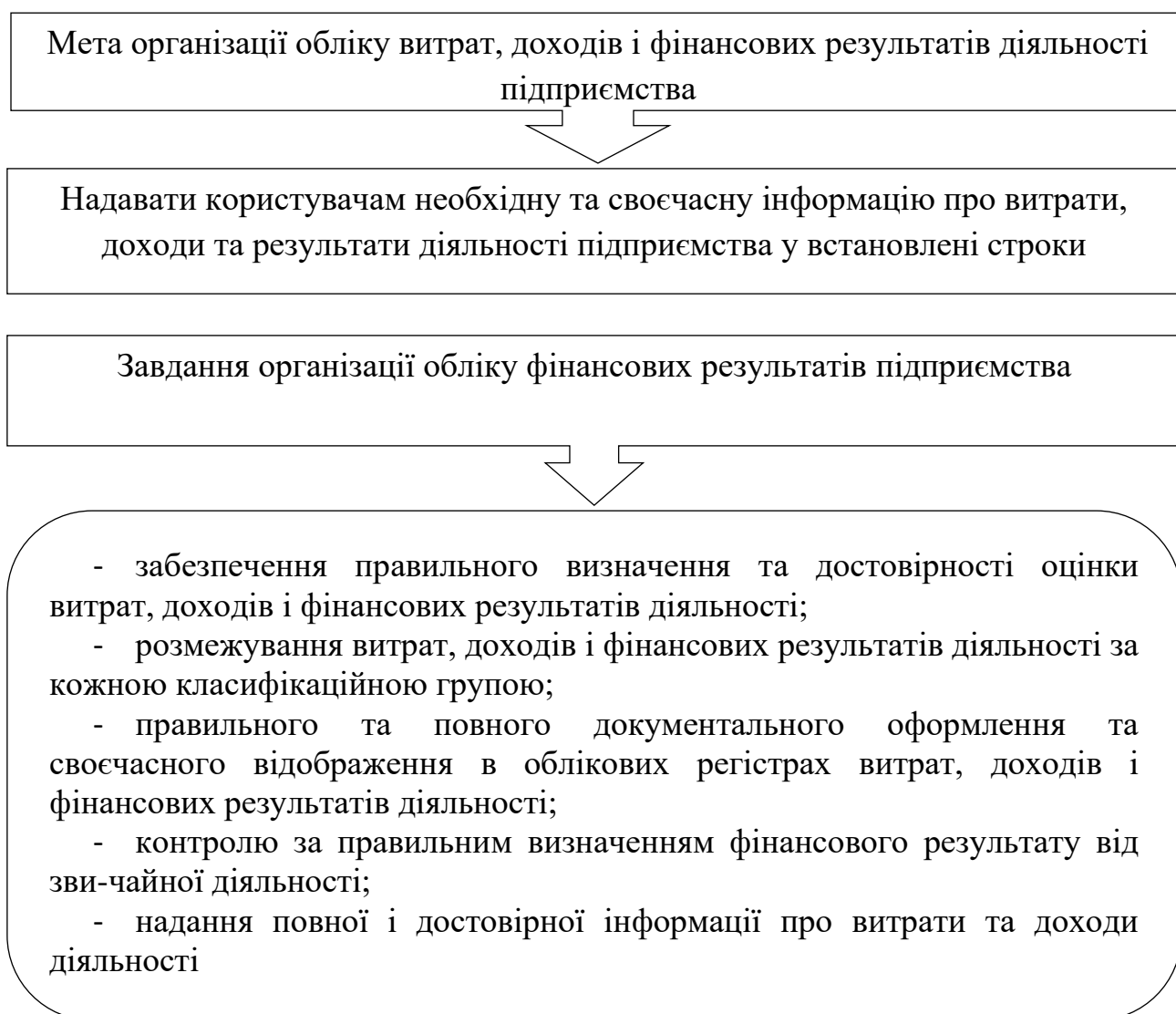


Рис. 1.5. Мета та завдання облікового процесу фінансових результатів підприємства [розробка автора]

Фінансові результати є надзвичайно важливим показником для суб'єкта господарювання, адже в них відображаються всі сторони діяльності

підприємства.

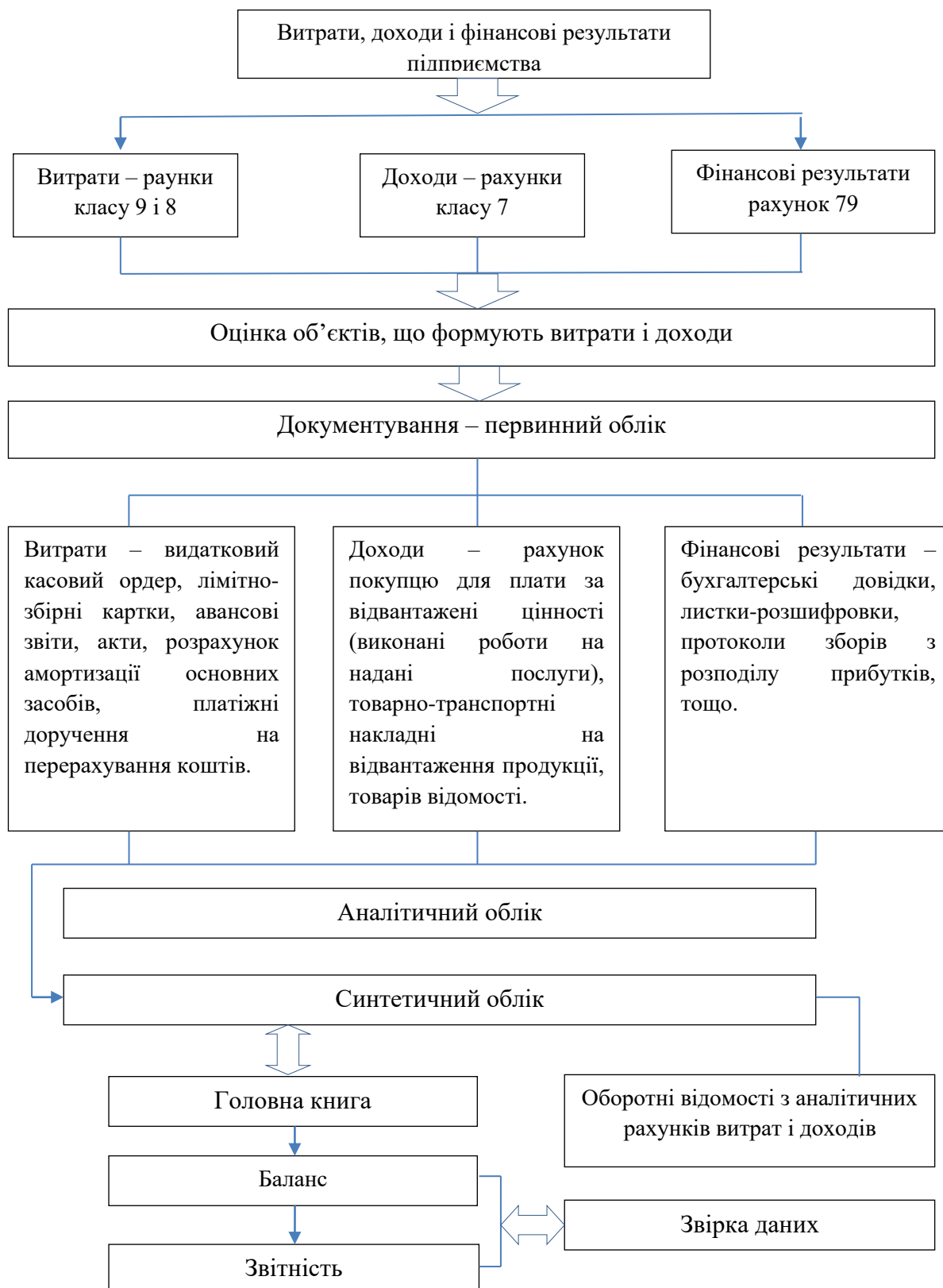


Рис. 1.6. Модель організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів підприємств готельного бізнесу [89]

Внутрішні служби на підприємстві не завжди можуть забезпечити якісний контроль за достовірністю та правильністю відображення фінансових результатів в обліку та звітності, тому дуже важливим стає зовнішній контроль – незалежний аудит, мета якого полягає в підвищенні міри довіри користувачів до фінансової звітності.

Для визначення правильності відображення фінансових результатів діяльності підприємства в бухгалтерському обліку та підвищення міри довіри користувачів до даної інформації проводять аудит фінансових результатів.

Згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [79], аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Здійснюючи аудит фінансових результатів, необхідно вирішити ряд завдань. Узагальнення головних з них наведено в табл. 1.2.

Як видно з табл 1.2, відокремлення та систематизація основних завдань аудиту фінансових результатів, у яких розкриваються його особливості, створює умови для більш повного їх урахування в процесі проведення аудиту.

Важливим елементом аудиту є визначення впливу окремих факторів на величину фінансових результатів. Аудитор насамперед має оцінити вплив прогресивних факторів формування прибутку – зниження собівартості продукції, підвищення якості та поліпшення асортименту продукції. Виявляються також негативні фактори – завищення цін, тарифів, порушення встановлених стандартів тощо.

На основі комплексу аудиторських робіт і отриманої при цьому інформації складають звіт незалежного аудитора, в якому аудитор висловлює думку про достовірність фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності [40].

Також, як стверджує Утенкова К. О., аудитором можуть надаватися пропозиції щодо поліпшення системи бухгалтерського обліку і контролю на підприємстві.

Таблиця 1.2

Основні завдання аудиту фінансових результатів [узагальнено автором]

Завдання аудиту	
Встановлення	відповідності визначення фінансових результатів прийнятій на підприємстві обліковій політиці; повноти відображення фінансових результатів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності; дотримання підприємством межі звітного періоду
Перевірка	правильності використання рахунків класів 7, 8 та 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку; правильності відображення в обліку списання збитків минулих періодів, довгострокової дебіторської заборгованості тощо; правильності розрахунку сум, які мають бути сплачені до бюджету; правильності ведення книг аналітичного обліку реалізації товарів, матеріалів, робіт та послуг, а також оборотних відомостей
Дослідження	організації обліку фінансових результатів; достовірності визначення фінансових результатів; причин відхилень фактично отриманого прибутку від планового
Контроль	за дотриманням чинного законодавства щодо формування фінансових результатів; за правильністю віднесення витрат до собівартості товарів; за правильністю визначення, розподілу та використання чистого прибутку

Необхідно підкреслити, що нераціонально та неефективно побудований аудит фінансових результатів підприємства може призвести до невиявлення викривлень, фальсифікацій у звітності, що надалі може негативно вплинути на прийняття управлінських рішень користувачами.

Серед проблем обліку та аудиту фінансових результатів науковці виділяють та конкретизують такі елементи: нестабільність законодавчої бази; формальний підхід до організації обліку та складання фінансової звітності; використання шаблонних методів у процесі здійснення аудиту об'єкта перевірки, недостатній рівень розуміння особливостей діяльності підприємства та їх впливу на організацію обліку і аудиту фінансових результатів.

Для вирішення навчених проблем пропонується впроваджувати такі

заходи: вдосконалити законодавчу та нормативну базу, що стосується обліку фінансових результатів та їх відображення у фінансовій звітності; розробити єдину систему розрахунку вартості послуг аудиторської фірми; підвищити ступінь довіри до вітчизняних аудиторів шляхом посилення вимог до підвищення кваліфікації та виконання аудиторами стандартів аудиту; вдосконалювати документальне оформлення доходів, витрат і фінансових результатів та комп'ютеризувати складання і збереження документів; підвищити рівень проінформованості керівників підприємств з питань формування амортизаційної та облікової політики підприємства, їх впливу на фінансові результати.

У цьому контексті підвищення достовірності облікових даних та фінансової звітності при відображенні фінансових результатів підприємства матиме важливе значення для прийняття будь-якими користувачами обґрунтованих управлінських рішень, а ефективна організація обліку та аудиту фінансових результатів підвищить якість управління бізнесом.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи суб'єкта дослідження

Дипломна робота виконана за матеріалами ПрАТ «Готель «Дніпро», який був побудований у 1964 році. Одним з його архітекторів був Елізаров В.Д., який разом з колегами в 1947-1954 роках створював новий архітектурний ансамбль Хрещатику. Імідж готелю створювався протягом 52 років. Протягом багатьох років Готель «Дніпро» виступав центром соціального, економічного і культурного розвитку Києва.

В організаційній структурі ПрАТ «Готель «Дніпро» відсутні філії,

представництва та інші відокремлені структурні підрозділи.

Господарська діяльність готелю переважно складається з надання наступних видів послуг: обслуговування громадян та членів урядових делегацій України і іноземних держав, які прибувають у відрядженні до представництв органів виконавчої та законодавчої влади; розміщення (проживання) у готелі; харчування, організація банкетів, прийомів, презентацій тощо; транспортного та інформаційно - рекламного обслуговування.

Відповідно до Статуту (додаток Р) метою діяльності господарювання ПрАТ «Готель «Дніпро», що створене на невизначений строк, є одержання прибутку та використання його в інтересах акціонера, задоволення споживчого ринку в послугах за профілем своєї діяльності, забезпечення проведення заходів і офіційних прийомів за участю вищих посадових осіб, інша діяльність, яка не суперечить чинному законодавству України.

Предметом діяльності ПрАТ «Готель «Дніпро» є:

- діяльність готелів і підсобних засобів тимчасового розміщення;
- діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування;
- постачання готових страв для подій;
- діяльність туристичних агентств і туристичних операторів;
- надання інших послуг бронювання та пов'язана з цим діяльність та ін..

Бухгалтерський облік на досліджуваному підприємстві ведеться відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та наказу ПрАТ «Готель «Дніпро» від 03.01.2018 року № 1 "Про організацію бухгалтерського обліку та облікової політики" (додаток С).

Форма бухгалтерського обліку та облікова політика ПрАТ «Готель «Дніпро» в цілому забезпечують узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності, накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів. Регістри бухгалтерського обліку ПрАТ «Готель «Дніпро» побудовані виходячи з особливостей його діяльності, технології

обробки облікових даних на основі комп'ютерної програми 1С: "Підприємство" із застосуванням кореспонденції рахунків встановленої Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291.

Матеріальні активи з терміном корисного використання (експлуатації) понад один рік, первісною вартістю менше 6000 грн., без ПДВ, вважаються іншими необоротними матеріальними активами. Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100% його вартості.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів здійснюється за групами "Права користування природними ресурсами", "Авторські та суміжні з ними права", "Інші нематеріальні активи". Амортизація нематеріальних активів нараховується за прямолінійним методом, виходячи з терміну корисного використання об'єкту нематеріальних активів.

Довгострокові фінансові інвестиції, що обліковувались на балансі ПрАТ «Готель «Дніпро», являють собою інвестиції на реконструкції в рамках договорів про сумісну діяльність без створення юридичної особи. Відповідно до вимог П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" такі інвестиції являють собою інші фінансові інвестиції. Бухгалтерський облік спільної діяльності по відповідним договорам здійснюється у складі загальних доходів та витрат ПрАТ «Готель «Дніпро», з розкриттям інформації щодо доходів, отримуваних від власної та спільної діяльності, у Звітах про реалізацію готельних послуг у розрізі кодів та видів послуг (без бухгалтерських проведення).

Фінансові результати по спільній діяльності визначаються за допомогою відсоткового співвідношення доходу від експлуатації номерів по вищенаведеним договорам до загальних доходів ПрАТ «Готель «Дніпро» від експлуатації номерного фонду. ПрАТ «Готель «Дніпро» як особа, яка уповноважена іншими сторонами згідно з умовами договорів про спільну діяльність, веде облік результатів спільної діяльності та подає Звіти про

результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи відповідно до Порядку ведення податкового обліку результатів спільної діяльності.

Загалом бухгалтерський облік на ПрАТ «Готель «Дніпро» організовано ефективно. Він ведеться відповідно до чинного законодавства із дотриманням обраних елементів облікової політики.

Для оцінки фінансово-економічної діяльності підприємства на основі додатків Т, У, Ф розраховано основні показники господарювання ПрАТ «Готель «Дніпро» (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Основні фінансово-економічні показники діяльності
ПрАТ «Готель «Дніпро» за 2016-2018 рр.**

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від (+;-)		2018 р. у % до:	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн	246710	244388	248882	2172	4494	100,9	101,8
1.1. Власний капітал:	242174	239633	240014	-2160	381	99,1	100,2
- у т. ч. власний оборотний капітал	3617	2856	4877	1260	2021	134,8	170,8
1.2. Нерозподілений прибуток	2904	363	744	-2160	381	25,6	у 2 рази
непокритий збиток	-	-	-	-	-	-	-
1.3. Позиковий капітал, у т.ч.:	4536	4755	8868	4332	4113	195,5	186,5
- поточні зобов'язання за розрахунками	582	684	738	156	54	126,8	107,9
2. Ресурси:							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	165677	165816	165928	251	113	100,2	100,1
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн у т.ч.:	6016	4775	7665	1649	2891	127,4	160,5
- запасів	921	1436	1694	774	258	184,0	118,0
2.3 Середньооблікова чисельність робітників, осіб	262	262	176	-86	-86	67,2	67,2

Продовж. табл. 1.3

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від (+;-)		2018 р. у % до:	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
2.4. Фонд оплати праці, тис. грн	12233	5965	10076	-2157	4111	82,4	168,9
3. Економічні показники:							
3.1. Чистий дохід від реалізації, тис. грн	39880	12518	31446	-8434	18928	78,9	у 2,5 рази
3.2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	29024	13060	25312	-3712	12252	87,2	193,8
3.3. Витрати, тис. грн							
3.3.1. Від операційної діяльності	39351	16707	30989	-8362	14282	78,8	185,5
3.4. Витрати на 1 грн виручки, коп.	0,99	1,33	0,99	0,00	-0,35	99,87	73,84
3.5. Прибуток (збиток), тис. грн:							
3.5.1. Валовий прибуток (збиток)	10856	-542	6134	-4722	6676	56,5	у 11 раз
3.5.2. Від операційної діяльності	-903	-2696	377	1280	3073	41,7	14,0
3.5.3. Від звичайної діяльності до оподаткування	-886	-2541	382	1268	2923	43,1	15,0
3.5.4. Чистий прибуток (збиток)	-886	-2541	381	1267	2922	43,0	15,0
3.6. Продуктивність праці, тис. грн	152,2	47,8	178,7	26,5	130,9	117,4	у 3,7 рази
3.7. Середньомісячна заробітна плата, грн	5891	5897	6771	880	2874	122,6	у 2,5 рази
3.8. Фондовіддача основних засобів, грн	0,24	0,08	0,19	-0,05	0,11	78,7	у 2,5 рази
4. Фінансові коефіцієнти:							
4.1. Автономії	0,982	0,981	0,964	-0,017	-0,016	-	-
4.2. Фінансової залежності	1,019	1,020	1,020	0,001	0,000	-	-
4.3. Абсолютної ліквідності	0,922	0,144	0,075	-0,847	-0,069	-	-
4.4. Термінової ліквідності	2,258	1,950	1,456	-0,802	-0,494	-	-
4.5. Загальної ліквідності	3,355	2,627	1,831	-1,524	-0,796	-	-

Як свідчать дані табл. 1.3 вартість капіталу ПрАТ «Готель «Дніпро» у 2018 році становила 248882 тис. грн, що на 2172 тис. грн або на 0,9% більше, ніж на кінець 2016 року та на 4494 тис. грн або на 1,8% більше показника 2017 року (рис. 1.7).

Власний капітал ПрАТ «Готель «Дніпро» у 2018 році становив 240014 тис. грн, що на 2160 тис. грн або на 0,9% менше, ніж на кінець 2016 року та на 381 тис. грн або на 0,2% більше показника 2017 року.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2018 року становив 8868 тис. грн., що на 4332 тис. грн або майже у 2 рази більше, ніж на кінець 2016 року та на 4113 тис.грн або на 86,5% більше показника 2017 року, що характеризують діяльність підприємства негативно.

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2018 році склала 165928 тис. грн. та має тенденцію до зростання. Так, у порівнянні з 2017 роком їх вартість зросла на 113 тис. грн або на 0,1%, а у порівнянні з 2016 роком – на 251 тис. грн., або на 0,2%.

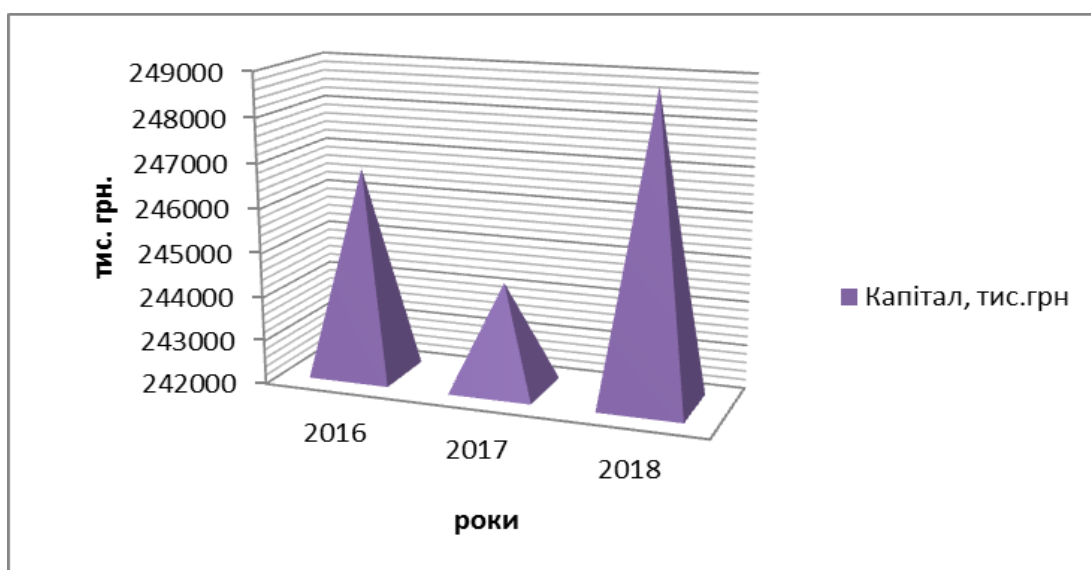


Рис. 1.7. Динаміка капіталу ПрАТ «Готель «Дніпро» за 2016-2018 рр.

Динаміка фондівдачі основних засобів має позитивну тенденцію. У

2018 році фондівдача становила 0,19 грн, що більше, ніж у 2017 році на 0,11 грн, або у 2,5 рази.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2018 році становила 7665 тис. грн, що на 1649 тис. грн, або на 27,4% більше, ніж у 2016 році, та на 2891 тис.грн або на 60,5% більше показника минулого року (рис. 1.8).

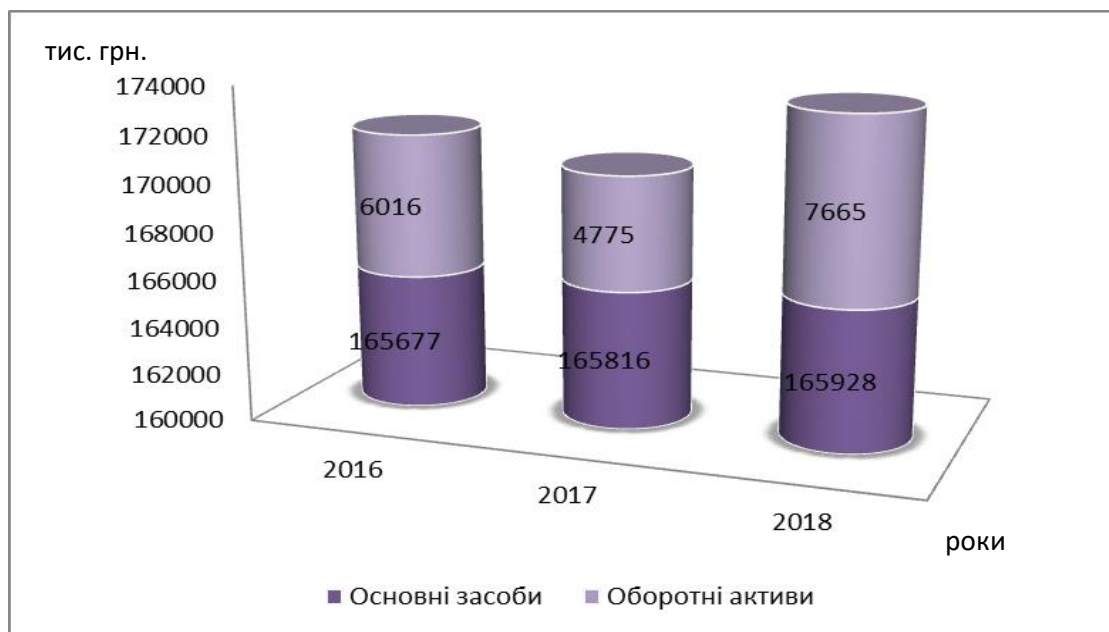


Рис. 1.8. Структура активів ПрАТ «Готель «Дніпро» за 2016-2018 рр.

Середньоблікова чисельність персоналу у 2018 році скоротилася на 86 осіб у порівнянні з 2016 та з 2017 роками і становила у 2018 році 176 осіб.

Фонд оплати праці у 2018 році становив 10076 тис.грн, і мав тенденцію до зростання у порівнянні з 2017 роком на 4111 тис. грн. або на 68,9%, а у порівнянні з 2016 роком навпаки до скорочення на 2157 тис. грн., або на 17,6% за рахунок скорочення чисельності персоналу.

Середньомісячна заробітна плата має тенденцію до зростання і становить у 2018 році 6771 грн, що на 880 грн або на 22,6% більше, ніж у 2016 році та на 2874 грн, або у 2,5 рази більше, ніж у 2017 році, що характеризує діяльність підприємства позитивно.

Варто відзначити зростання продуктивності праці: у 2018 році показник становив 178,7 тис. грн, що на 26,5 тис. грн або на 17,4% вище, ніж у 2016 році

та на 130,9 тис. грн або у 3,7 рази вище показника минулого 2017 року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ПрАТ «Готель «Дніпро», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2018 рік становив 31446 тис. грн, що менше показника 2016 року на 8434 тис. грн, або на 21,1% та більше, ніж у минулому році на 18928 тис. грн, або у 2,5 рази (рис. 1.9).

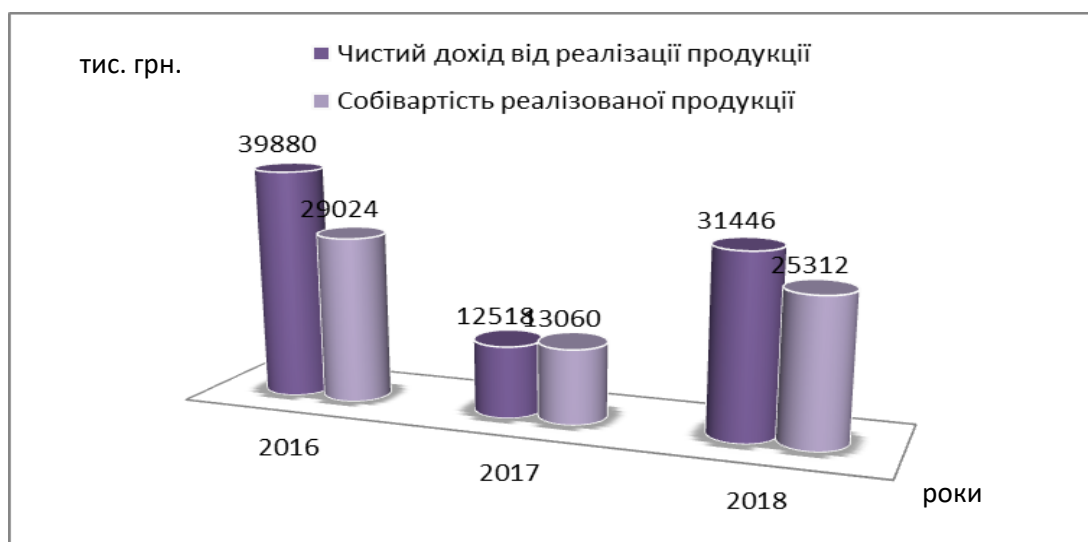


Рис. 1.9. Динаміка чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції ПрАТ «Готель «Дніпро» за 2016-2018 рр.

Динаміка собівартості реалізації має також тенденцію до зростання, так, цей показник у 2018 році становив 25312 тис. грн, що на 3712 тис. грн. або на 12,8% менше, ніж у 2016 році та на 12252 тис. грн. або майже у 2 рази більше, ніж у 2017 році.

Аналіз валового прибутку ПрАТ «Готель «Дніпро» протягом 2016-2018 років свідчить, що валовий прибуток у 2018 році становив 6134 тис. грн, що на 4722 тис. грн, або на 43,5% менше, ніж у 2016 році, та на 6676 тис. грн, або у 11 разів більше, ніж у 2017 році.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2018 році одержало прибуток у сумі 377 тис. грн, що на 1280 тис. грн більше показника

2016 року та на 1280 тис. грн. або на 86% більше розміру збитку 2017 року.

Чистий прибуток у 2018 році становив 381 тис. грн, що на 1267 тис. грн. або на 57% більше показника 2016 року, та на 2922 тис. грн., або на 75% більше розміру збитку 2017 року (рис. 1.10).

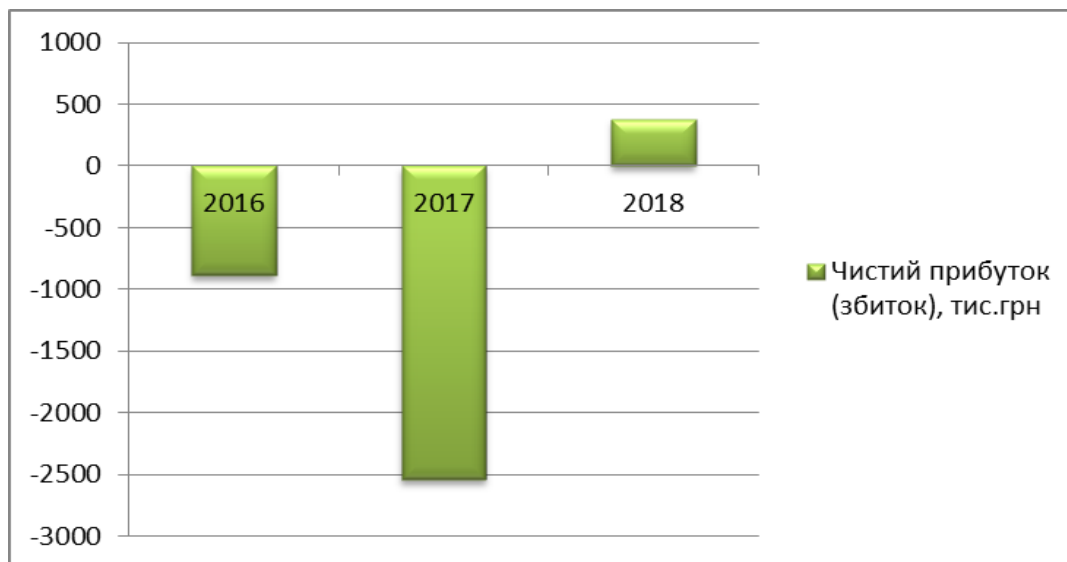


Рис. 1.10. Динаміка чистого прибутку (збитку) ПрАТ «Готель «Дніпро» у 2016-2018 рр.

Як свідчить аналіз основних показників діяльності (табл. 1.2), ПрАТ «Готель «Дніпро» мало позитивний фінансовий результат лише у 2018 році. Протягом досліджуваних 2016-2017 років ПрАТ «Готель «Дніпро» було збитковим підприємством.

Отже, показники діяльності підприємства ПрАТ «Готель «Дніпро» протягом 2018 року необхідно оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отримання прибутку.

З метою посилення конкурентоспроможності на вітчизняному ринку готельного бізнесу пріоритетними задачами для ПрАТ «Готель «Дніпро» є:

1. Часткова реконструкція та оновлення матеріальної бази підприємства: номерний фонд, конференц зали, місця загального користування, тощо.
2. Підвищення якості обслуговування за рахунок сфери надання додаткових послуг та підвищення професійного рівня роботи персоналу

готелю.

3. Підвищення прибутковості готелю за рахунок більш раціонального використання матеріаль-технічної бази, коштів, трудових ресурсів та капіталу.

4. Співпраця з туристичними компаніями та корпоративними клієнтами готелю, пошук нових контрагентів.

5. Робота з Інтернет - виданнями по просуванню готельних та ресторанних послуг підприємства в мережі Інтернет.

6. Робота з організаторами концертних та виставкових заходів щодо співпраці по прийому та обслуговуванню гостей.

7. Постійне оновлення меню ресторанів і барів з урахуванням побажань гостей.

8. Проведення рекламних компаній для поширення інформації про послуги готелю та ресторанів.

Висновки за розділом 1

Узагальнення результатів дослідження теоретичних основ обліку і аудиту фінансових результатів підприємства, що викладені в першому розділі, дозволяє зробити наступні висновки.

1. Фінансовий результат діяльності будь-якого підприємства з формуванням прибутку є однією з основних економічних категорій. Зроблено спробу визначити економічну сутність категорії „прибуток” та „прибуток підприємств готельного господарства”, що історично склалася, з політекономічної точки зору на основі класичної теорії економічних знань з викладанням поглядів на цю проблему видатних світових та вітчизняних вчених різних часів. Зокрема, досліджено історію розвитку теорії та практики обліку фінансових результатів діяльності, від античності до сучасності, в ретроспективі із становленням готельної справи.

2. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Відповідно до даного Закону фінансовий результат (прибуток або збиток) повинен визначатися і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат.

3. Для визначення правильності відображення фінансових результатів діяльності підприємства в бухгалтерському обліку та підвищення міри довіри користувачів до даної інформації проводять аудит фінансових результатів. Згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

4. Оцінивши тенденції зміни в динаміці показників Балансу (Звіту про фінансовий стан) ПрАТ «Готель «Дніпро» відмічається, що загальна величина капіталу у 2018 році становила 248882 тис. грн, що на 2172 тис. грн або на 0,9% більше, ніж на кінець 2016 року та на 4494 тис. грн або на 1,8% більше показника 2017 року.

5. Чистий прибуток у 2018 році становив 381 тис. грн, що на 1267 тис. грн. або на 57% більше показника 2016 року, та на 2922 тис. грн., або на 75% більше розміру збитку 2017 року.

6. Як свідчить аналіз основних показників діяльності ПрАТ «Готель «Дніпро» мало позитивний фінансовий результат лише у 2018 році. Протягом досліджуваних 2016-2017 років ПрАТ «Готель «Дніпро» було збитковим підприємством.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку фінансових результатів підприємства

В Україні, на всіх етапах розвитку, питанням обліку приділялась значна увага. За часів Я. Мудрого ведення бухгалтерського обліку підпорядковувалося печатнику, який був начальником княжої канцелярії, укладав княжі грамоти та відповідав за збереження княжої печатки [89].

В період поширення в Київській Русі християнства на монастирі та церкви покладався обов'язок надання мандрівникам ночівлі, харчування та лікувальної допомоги. Облік в монастирях був організований за принципом камеральної форми та здійснювався несистематично, в записах переважала проста бухгалтерія, подвійний запис майже не застосовувався.

Крім того, в Київській Русі, де фактично знаходився центр торговельного шляху від варяг до греків, з'являлися постійні двори – праобрази сучасних готелів. Виникнення у XV ст. козацтва відіграло знаменну роль в історичному розвитку країни. Бухгалтерський облік доходів і витрат на Запорізькій Січі вів скарбник та його підлеглі. Наприкінці року складали звіт, який подавався кошовому отаманові та Козацькій Раді.

З початку XVI ст. і до середини XVII ст. в Україні панували ідеї італійської бухгалтерської школи, зокрема, добре відомими були праці Л.Пачолі.

Під час колоніального панування в Західній Україні Австро-Угорської імперії значним був вплив німецької бухгалтерської школи [89].

В Україні, в даний період часу, визначення фінансового результату діяльності підприємств готельного господарства здійснюють шляхом порівняння доходів звітного періоду і витрат, понесених для одержання цих доходів. Методологічні засади формування інформації про витрати і доходи у

бухгалтерському обліку регламентуються П(С)БО 16 „Витрати” та П(С)БО 15 „Дохід” відповідно [76].

В бухгалтерському обліку в кінці кожного звітного періоду визначається фінансовий результат за такими видами діяльності: операційна діяльність; фінансові операції; інша звичайна діяльність; надзвичайні події.

Фінансові результати є надзвичайно важливим показником для суб'єкта господарювання, адже в них відображаються всі сторони діяльності підприємства. Розуміння сутності та вдосконалення облікового відображення фінансових результатів діяльності підприємств та прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшого їх розвитку - головна передумова підвищення ефективності діяльності підприємств. Сутність та протиріччя фінансового результату для підприємців і бухгалтерів найбільш виражено проявляється під час формування і відображення його в бухгалтерському обліку. Тема фінансових результатів діяльності підприємства є завжди актуальною і є предметом постійного обговорення серед науковці та практиків у сфері економіки та управління підприємством. Фінансовий результат визначається шляхом співставлення доходів і витрат діяльності підприємства.

В сучасних умовах господарювання на фінансовий результат ПрАТ «Готель «Дніпро» вагомий вплив чинить застосування того чи іншого методу обліку витрат і калькулювання собівартості готельних послуг, в основі яких лежать об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання.

Відповідно до вимог п. 4 П(С)БО 16 “Витрати”, об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [76].

Об'єктом калькуляції на підприємствах готельного господарства одні дослідники вважають – ліжко-добу [45, с. 164; 11, с. 76], інші, як – місце-день [45, с. 74], людино-добу [11, с. 77; 1, с. 110] та номеро-добу [43, с. 79].

Під час поселення в ПрАТ «Готель «Дніпро» клієнт отримує право проживати у готельному номері відповідної категорії, поняття якого (тобто номеру) саме по собі не обмежується лише “ліжком” (трактування “ліжко-

доба”), а ще й доповнюється широким спектром додаткових зручностей (відповідно з категорією номеру). Із врахуванням вищезазначеного, під об’єкт калькуляції готельних послуг, на перший погляд, дійсно краще підпадає поняття “номеро-доба”, але враховуючи одну із вагомих особливостей готельних послуг (тобто їх нематеріальний характер), клієнту насправді надається “місце” для проживання, яке охоплює не лише готельний номер, але й всю “атмосферу” діяльності підприємств готельного господарства, що бере участь у створенні споживчої вартості готельної послуги в цілому. Тому, на нашу думку, доцільно визначати об’єкт калькуляції готельних послуг як місце-добу.

Між системою обліку витрат, а саме за повною та неповною собівартістю і методикою формування фінансових результатів існує тісний взаємозв’язок (додаток X).

Метод обліку та калькулювання за неповною собівартістю сприяє зменшенню прибутку готелю у поточному періоді, оскільки постійні витрати повністю списують на фінансовий результат, а калькулювання повної собівартості призводить до зворотної тенденції – збільшення прибутку звітного періоду, оскільки постійні витрати не включаються до собівартості готельних послуг, а відносять на фінансовий результат [65, с. 299].

Згідно з методом обліку та калькулювання собівартості готельних послуг за повними витратами, до собівартості об’єкта обліку (місце-добу) включаються всі витрати, пов’язані з їх виробництвом та реалізацією, незалежно від їх поділу на постійні та змінні, прямі та непрямі.

Що стосується зарубіжного досвіду, то вищезазначений метод калькулювання досить часто застосовують під час ціноутворення в готелях, тобто при формуванні вартості готельного тарифу. Вітчизняні ж підприємства готельного господарства для цілей фінансової звітності у відповідності до П(С)БО 16 “Витрати”, як собівартість кожного реалізованого готельного номеру мають приймати до розрахунку тільки виробничу собівартість.

На ПрАТ «Готель «Дніпро» метод обліку та калькулювання за повною собівартістю доцільно застосовувати в періоди сезону, тобто повного завантаження номерного фонду (наприклад, для курортних готелів – це в літній період).

Метод калькулювання неповної собівартості має більше переваг в умовах не сезону, тобто коли частина номерів простоює.

Л. В. Нападовська робить акцент на тому, що прибуток, одержаний в системі калькулювання повної собівартості, може виявитися неточним, за рахунок перерозподілу частини постійних витрат та не відображати реального стану справ діяльності підприємства [65, с. 323].

Щодо нормативноправової бази України, то в законодавстві не розглядається таке поняття як «фінансові результати». Зокрема, у частині законодавчих актів з бухгалтерського обліку обґрунтовано лише сутність дефініцій «прибуток» та «збиток» [77].

Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. Це може бути прибуток або збиток, що, у свою чергу, приводить до зростання або зменшення власного капіталу. І саме отриманий фінансовий результат характеризує якість діяльності підприємства.

Обліковий процес фінансових результатів стає можливим лише за належної організації таких об'єктів як: облікові номенклатури, носії облікових номенклатур, технологія облікового процесу. Вихідна номенклатура первинного обліку фінансових результатів визначається характером надходження доходу та складовими витрат відповідного виду діяльності: виробничої, збутової, фінансової тощо.

Основу організації поточного обліку фінансових результатів формують дані аналітичного і синтетичного обліку.

Розроблення номенклатур поточного обліку фінансових результатів здійснюється загальноприйнятим методом відбору показників (даних) шляхом

складання таблиці.

Основними носіями поточного обліку фінансових результатів є облікові реєстри аналітичного та синтетичного обліку, де фінансові результати відображаються за відповідними даними.

Для раціональної організації поточного обліку фінансових результатів, своєчасного і повного відображення в обліку всіх його об'єктів на підприємстві повинен бути чітко організований документообіг.

Документообігом називається рух документів у процесі їх оперативного використання і бухгалтерського опрацювання з моменту складання або одержання документа від інших підприємств до передачі на зберігання в архів.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства повинен бути розроблений графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій та їх облікового оформлення, а також від структури підприємства і його облікового апарату. Такий порядок розробляє бухгалтерська служба підприємства і затверджує керівник підприємства при визначенні облікової політики підприємства. Порядок документального оформлення послуг, що надаються ПрАТ «Готель «Дніпро» представлено у додатку Ч.

Для ефективної організації обліку фінансових результатів підприємство повинно розробити власний робочий план рахунків. При складанні робочого плану рахунків необхідно максимально забезпечувати потрібною фінансово-економічною інформацією управлінські структури підприємства, гарантувати прозорість фінансового обліку та фінансової звітності, сприяти збереженню комерційної таємниці.

При складанні робочого плану рахунків необхідно максимально забезпечувати потрібною інформацією управлінські структури підприємства,

гарантувати прозорість фінансового обліку та фінансової звітності, сприяти збереженню комерційної таємниці [42, с. 115].

Структура рахунків обліку фінансових результатів визначається організаційною структурою діяльності підприємств готельного господарства в цілому. На рис. 2.1 подано узагальнену схему організації обліку фінансового результату ПрАТ «Готель «Дніпро».

Для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати призначено рахунок 79 «Фінансові результати». Для цілей бухгалтерського обліку ПрАТ «Готель «Дніпро» обліковує доходи і витрати за видами послуг, що реалізуються. Для цього призначені відповідні рахунки бухгалтерського обліку 7 і 9 класів. Це дає змогу готелю для прийняття управлінських рішень, при необхідності, вираховувати фінансовий результат і, отже, прибуток або збиток окремо від реалізації готельних послуг, а також послуг, товарів та готової продукції структурних підрозділів підприємств готельного господарства, що включені до складу комплексної послуги.

Відзначимо, що відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків [39] визначення фінансових результатів проводиться через закриття субрахунків за окремими видами діяльності рахунку 79 «Фінансові результати», а разом з тим, визначення кінцевого сальдо, яке списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Таким чином, до Робочого плану рахунків підприємства слід включити рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності», рахунки 9 класу «Витрати діяльності» та рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Узагальнюючою формою фінансової звітності, в якій відображаються фінансові результати є форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», який складають відповідно до затвердженого НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

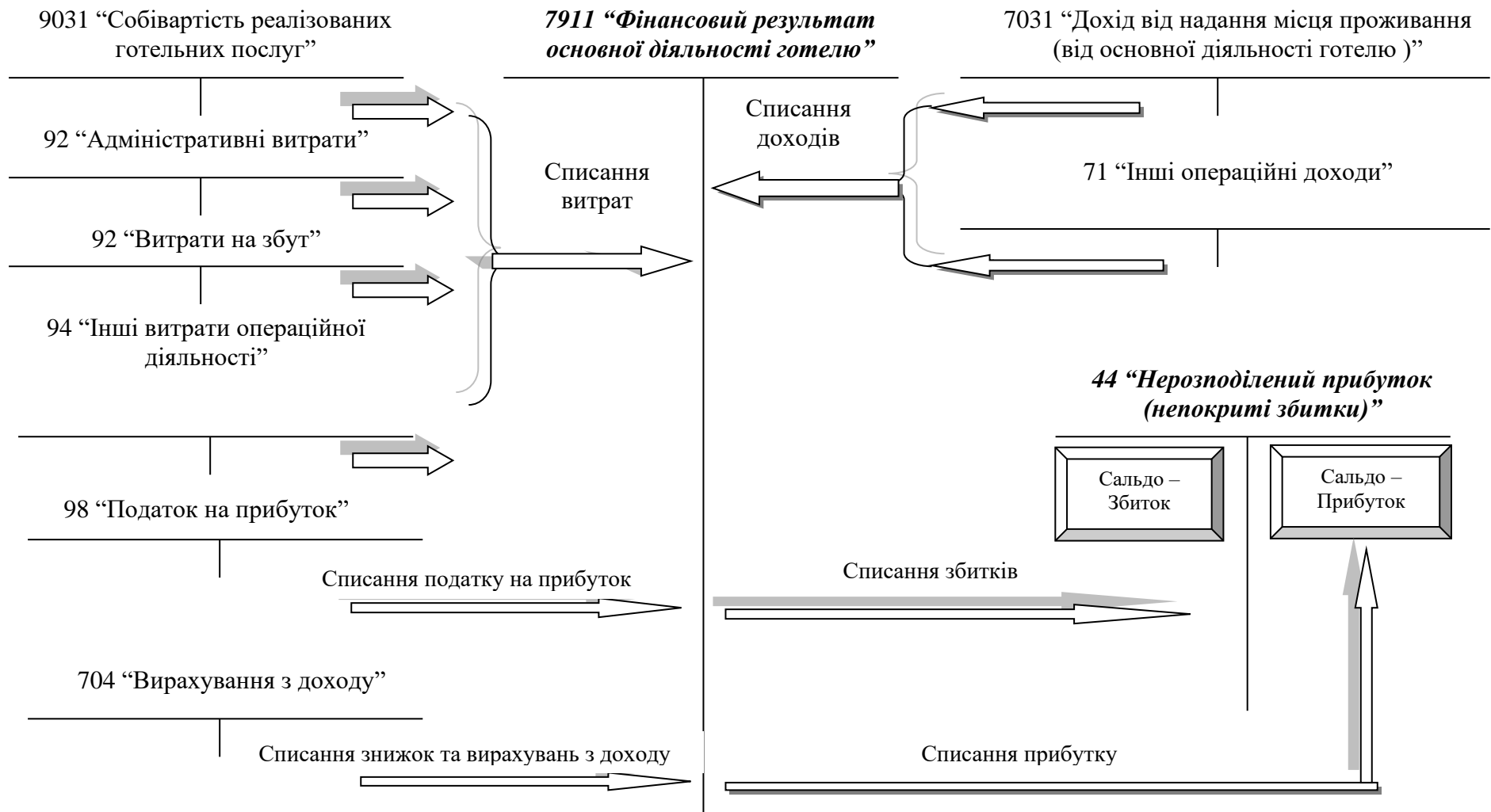


Рис. 2.1 Схеми визначення фінансового результату на ПрАТ «Готель «Дніпро»

Крім того для отримання інформації з урахуванням потреб планового та фінансового відділів з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень, на підприємстві варто розробляти і затверджувати форми внутрішньої звітності.

Для оптимізації діяльності з визначення облікової політики підприємству ПрАТ «Готель «Дніпро» доцільно здійснити наступні заходи:

1) розробити класифікацію доходів, враховуючи галузь, до якої відноситься суб'єкт господарювання, особливості його основної діяльності;

2) затвердити єдину класифікацію доходів та витрат у розрізі видів діяльності підприємства з урахуванням галузевих особливостей діяльності з узгодженням положень МСФЗ та П(С)БО.

Обов'язково слід врахувати наявність таких факторів, як: вид діяльності підприємства, вплив податкової політики; національні особливості розуміння та сприйняття системи обліку як цінності для суспільства; користувачі та мета, яку вони ставлять перед обліком;

3) для різних видів діяльності підприємств - сформувати документацію та систему реєстрів обліку відповідно до специфіки їх діяльності.

У цьому контексті організація обліку фінансових результатів та вдала облікова політика ПрАТ «Готель «Дніпро» сприятимуть успішному розвитку готельного бізнесу.

2.2. Методика обліку витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства

Необхідною умовою функціонування ПрАТ «Готель «Дніпро» є ефективно організований облік витрат, який сприяє раціональному використанню всіх наявних обмежених ресурсів (матеріальних, фінансових та трудових) на обслуговування клієнтів в процесі їх проживання в готельному номері.

Під час організації бухгалтерського обліку витрат ПрАТ «Готель «Дніпро» керуються П(С)БО 16 «Витрати» [76], а також Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [59]. Проте варто зазначити, що останні докорінно не враховують специфіку в галузі готельної діяльності. Оскільки діяльність готелів так чи інакше відрізняється від діяльності промислових підприємств та туристичних організацій, внаслідок чого не задовольняються в повному обсязі потреби управління витратами підприємств готельного господарства в цілому.

Для обліку витрат на виробництво в ПрАТ «Готель «Дніпро» використовується активний, калькуляційний рахунок 23 «Виробництво», що характеризує стан господарських процесів. Облік витрат на виробництво на ПрАТ «Готель «Дніпро» доцільно здійснювати в розрізі основних та додаткових підрозділів на аналітичних рахунках або субрахунках відповідних порядків.

Із врахуванням вищезазначеного до рахунку 23 «Виробництво» для ПрАТ «Готель «Дніпро» доцільно відкривати наступні субрахунки:

231 «Номерний фонд»:

2311 «Адміністративний відділ»;

2312 «Служба прийому і розміщення клієнтів».

232 «Додаткові підрозділи»:

2321 «СПА-центр»;

23211 «Басейн»;

23212 «Водні процедури»;

23213 «Тренажерний зал».

2322 «Служба харчування»:

23221 «Ресторан»;

23221 «Буфет»;

23221 «Лоббі-бар».

Взаємозв'язок між субрахунком 231 «Номерний фонд» та субрахунком 9031 «Собівартість реалізованих готельних послуг» представлено на рис. 2.1.

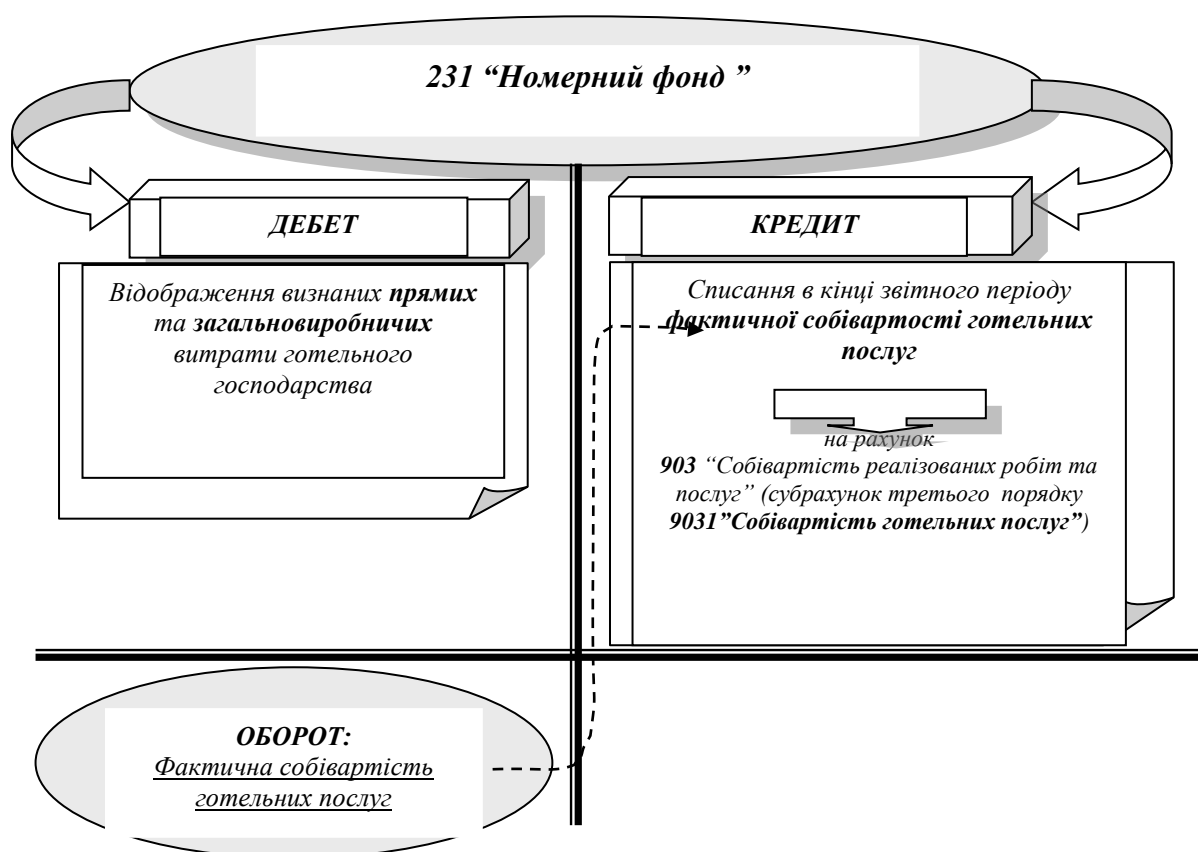


Рис. 2.2. Структура субрахунку 231 "Номерний фонд"

З рис. 2.2. видно, що ПрАТ «Готель «Дніпро» не використовує рахунок 26 «Готова продукція», у зв'язку з чим собівартість наданих готельних послуг, сформовану на рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок 231 «Номерний фонд»), одразу списують на рахунок 90 «Собівартість реалізації» (субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг»).

По дебету 231 «Виробничі витрати номерного фонду» відображається сума визнаних прямих та загальновиробничих витрат готелю.

Що стосується загальновиробничих витрат, які безпосередньо пов'язані із кількома структурними підрозділами готельного комплексу одночасно, то їх потрібно розподіляти за відповідними базами розподілу, а саме: площею номерного фонду; розміром загробної плати обслуговуючого персоналу; розміром виручки від реалізації за видами послуг; потужністю обладнання тощо [40].

В зарубіжній обліковій практиці під час розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах готельного господарства, наприклад, в Сполучених Штатах Америки керуються міжнародними стандартами “Єдиної системи звітів для готелів”, або “The Uniform System of Accounts for Hotels” (“USAH”), які були запроваджені у практику готельного бізнесу Асоціацією готелів Нью-Йорка [99].

У відповідності до положень “USAH” , на думку Т.П.Марущак, витрати більшою мірою класифікуються на прямі та непрямі, аніж на постійні та змінні. Окрім того, на думку дослідниці, варто було б звести воедино ці два підходи та розширити аналітичну деталізацію витрат підприємств готельного господарства. Такий підхід відіграв би важливу роль в умовах сезонності попиту на готельні послуги, коли доцільним є зменшення питомої ваги постійних витрат і збільшення питомої ваги змінних [99].

Крім того, Єдина система передбачає розподіл витрат готелю на такі групи: змінні; постійні; фіксовані.

На рис. 2.3 детально зображено, які витрати підприємств готельного господарства входять до складу кожної із вищезазначених підгруп.



Рис. 2.3. Класифікація витрат готелю згідно “USAH”

Загальновиробничі витрати ПрАТ «Готель «Дніпро» можуть списуватися у повному обсязі на собівартість реалізованих готельних послуг або розподілятися між собівартістю всіх об'єктів реалізації (продукції, робіт, послуг) чи собівартістю об'єктів реалізації та непродуктивними витратами [40]. Порядок списання таких витрат на ПрАТ «Готель «Дніпро» представлено в на рис. 2.4.

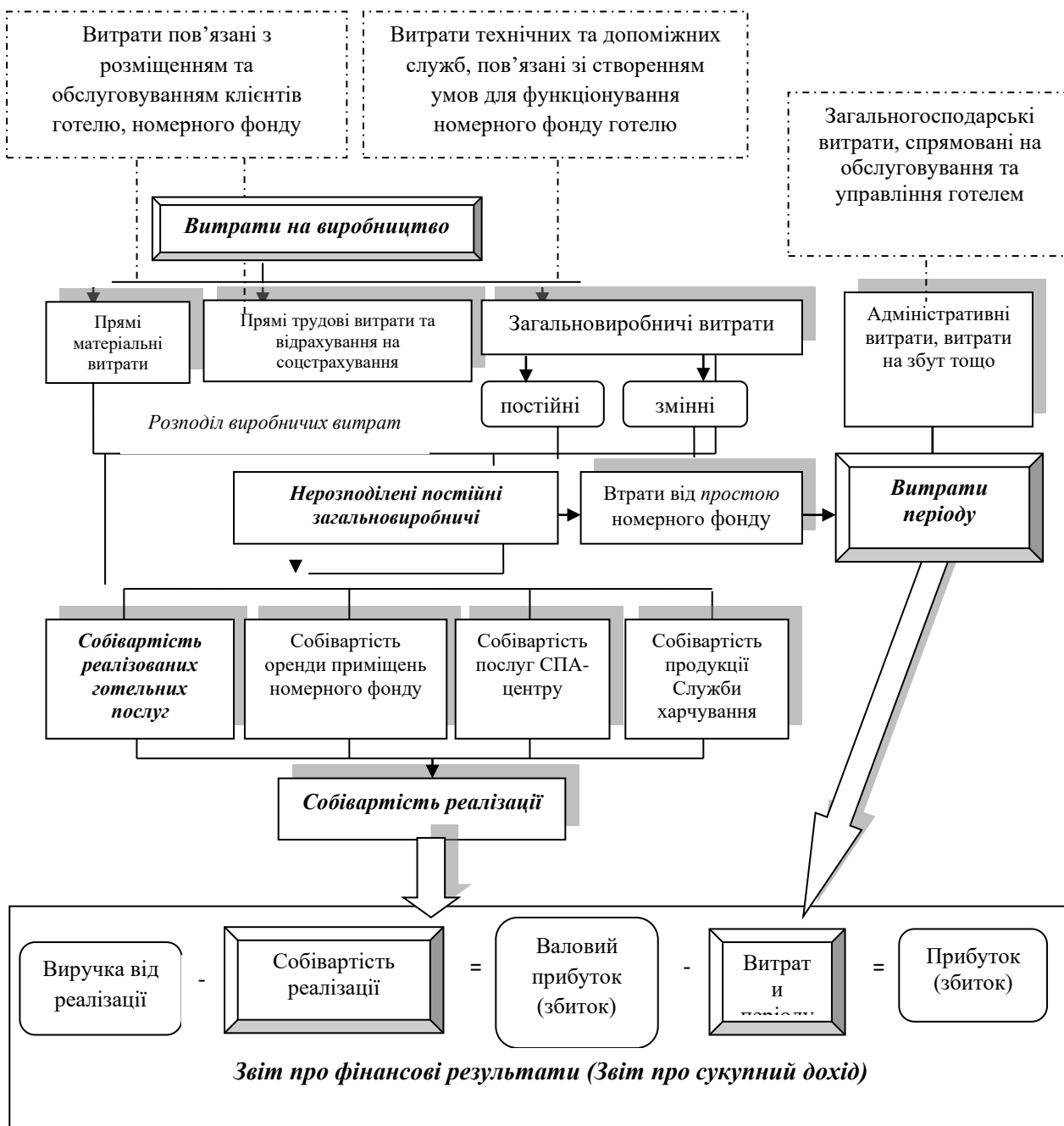


Рис. 2.4. Визначення фінансового результату на ПрАТ «Готель «Дніпро»

В бухгалтерському обліку розрахунків (списання загальновиробничих витрат служби безпеки та ремонтної служби) ПрАТ «Готель «Дніпро» відображається відповідними проведеннями (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Облік списання загальновиробничих витрат служби безпеки та ремонтної служби ПрАТ «Готель «Дніпро» за листопад 2018 р.

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Списано витрати служби безпеки на собівартість			
1.1	- реалізованих готельних послуг	9031 "Собівартість реалізованих готельних послуг"	911 "Загальновиробничі витрати Служби безпеки"	17267,0
1.2	- реалізованої власної продукції служби харчування	9033 "Собівартість реалізованої продукції Служби харчування"	911 "Загальновиробничі витрати Служби безпеки"	8745,8
1.3	- реалізованих товарів служби харчування	9021 "Собівартість реалізованих товарів Служби харчування"	911 "Загальновиробничі витрати Служби безпеки"	2110,3
1.4	- наданих послуг СПА-центру	9032 "Собівартість реалізованих послуг СПА-центру"	911 "Загальновиробничі витрати Служби безпеки"	543,6
1.5	- наданих послуг з оренди приміщень номерного фонду	9033 "Собівартість орендних послуг"	911 "Загальновиробничі витрати Служби безпеки"	6018,8
2.	Списано частку витрат служби безпеки як непродуктивні	9410 "Втрати від простою номерного фонду"	911 "Загальновиробничі витрати Служби безпеки"	3009,4
3.	Списано витрати ремонтної служби на собівартість			
3.1	- реалізованих готельних послуг	9031 "Собівартість реалізованих готельних послуг"	912 "Загальновиробничі витрати Ремонтної служби"	693,5
3.2	- реалізованої власної продукції служби харчування	9033 "Собівартість реалізованої продукції Служби харчування"	912 "Загальновиробничі витрати Ремонтної служби"	874,3
3.3	- реалізованих товарів служби харчування	9021 "Собівартість реалізованих товарів Служби харчування"	912 "Загальновиробничі витрати Ремонтної служби"	247,2
3.4	- наданих послуг СПА-центру	9032 "Собівартість реалізованих послуг СПА-центру"	912 "Загальновиробничі витрати Ремонтної служби"	604,9

Облік доходів повинен бути організований так, щоб створювалося сприятливе підґрунтя задля формування ґрунтовних висновків на підставі яких мають прийматися об'єктивні та дієві управлінські рішення (із врахуванням втрачених можливостей).

В Україні методологічні засади формування інформації про доходи від звичайної діяльності у бухгалтерському обліку визначені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” [76]. П(С)БО 15 “Дохід” визначає дохід як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників). Величина доходу від надання готельних послуг на ПрАТ «Готель «Дніпро», зазвичай є добутком часу (доби) проживання на ціну номера, а у разі попереднього бронювання – часу (доби) бронювання та ціни номера.

Дотримання принципів та умов визнання доходу від реалізації готельних послуг чинить вагомий вплив на визначення кінцевих фінансових результатів готелю за звітний період (рис. 2.5).

Дохід від реалізації готельних послуг може розраховуватись та відображатись в бухгалтерському обліку за кожен день (щодня за один день), при виїзді гостя (щодня за весь період проживання) або на дату балансу (останній день звітного періоду), якщо гість продовжує проживати в номері [45, с. 222].

Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг, затверджені наказом Державної туристичної адміністрації України від 16.03.2004р. №19, передбачають наступне: плата за надання готельних послуг стягується у відповідності до єдиної розрахункової години – 12-ї години поточної доби за місцевим часом; готель з урахуванням місцевих особливостей вправі змінити єдину розрахункову годину; при проживанні в готелі менше однієї доби та у разі раннього заїзду чи пізнього виїзду готель самостійно визначає розмір плати за надані готельні послуги [80].

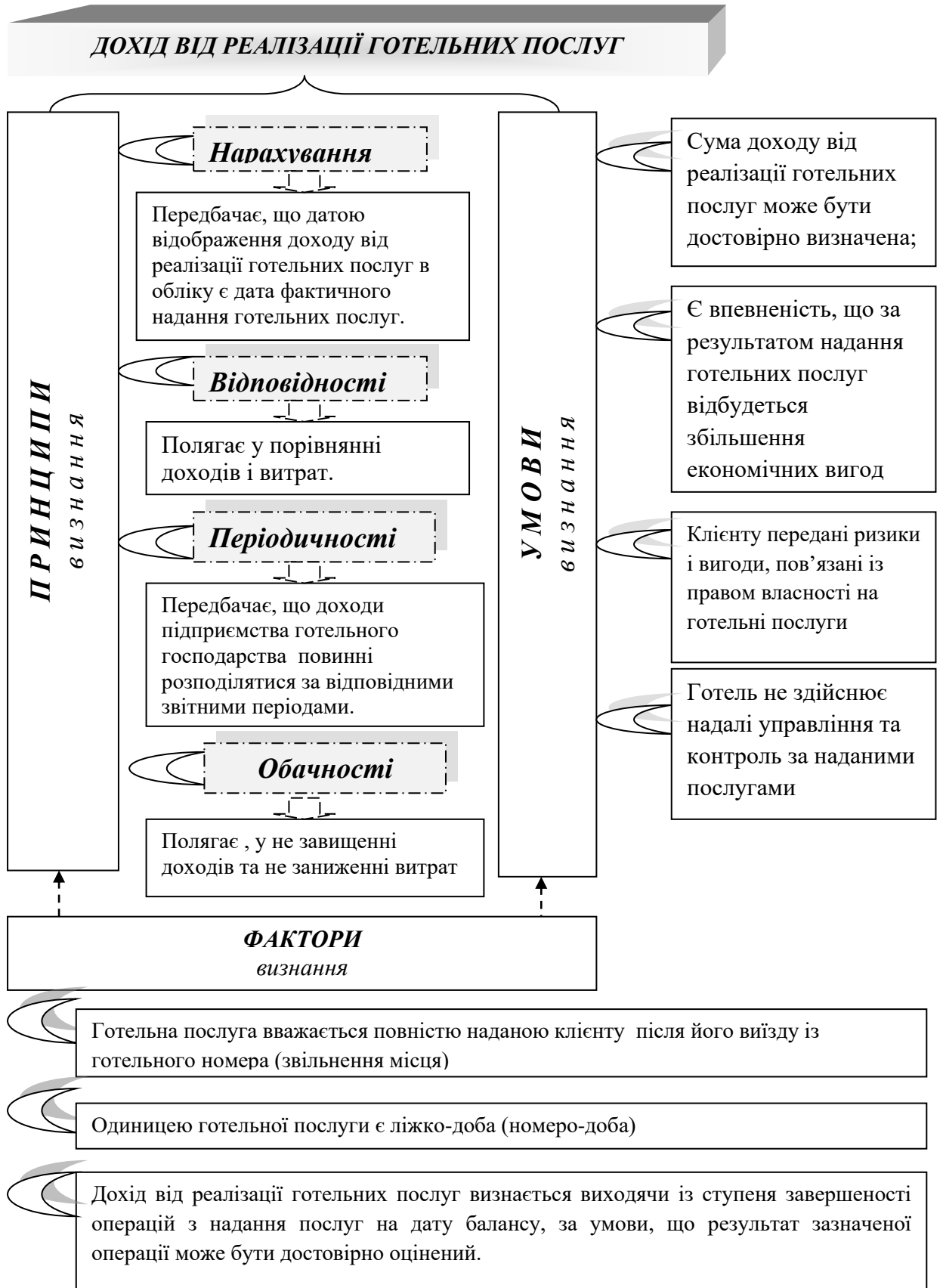


Рис. 2.5. Принципи, умови та фактори визнання доходу від реалізації послуг ПрАТ «Готель «Дніпро»

Для обліку доходів від надання готельних послуг застосовується пасивний, операційно-результативний рахунок 70 «Доходи від реалізації», субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», до якого може бути відкрито рахунок третього порядку 7031 «Дохід від реалізації готельних послуг» (рис. 2.6).

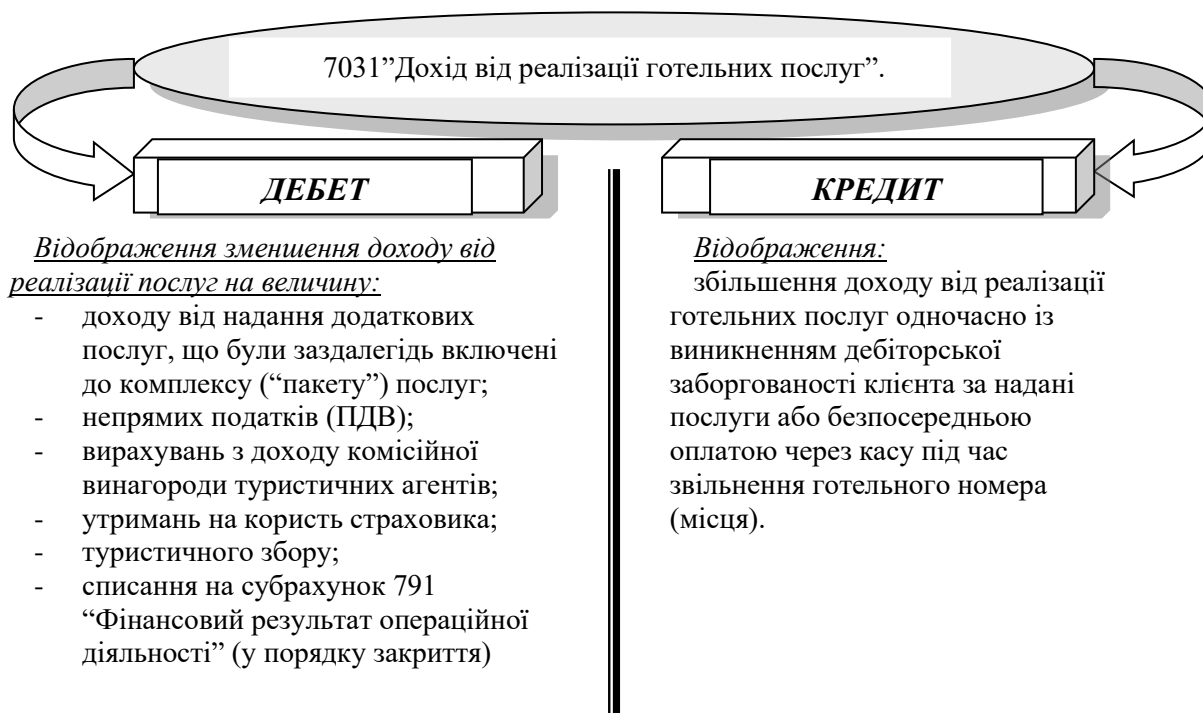


Рис. 2.6. Структура аналітичного рахунку 7031 «Дохід від реалізації готельних послуг» ПрАТ «Готель «Дніпро»

За результатами дослідження доходів ПрАТ «Готель «Дніпро», пропонуємо відокремлення наступних рахунків відповідних порядків для узагальнення субрахунку 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг»:

7032 «Дохід від реалізації послуг СПА-центру»:

70321 «Басейн»:

703211 «Реалізація внутрішнім клієнтам»;

703212 «Реалізація зовнішнім клієнтам».

70322 «Тренажерний зал»:

703221 «Реалізація внутрішнім клієнтам»;

703222 «Реалізація зовнішнім клієнтам».

Аналогічним чином доцільно здійснювати організацію синтетичного та аналітичного обліку доходів Служби харчування, окрім того в розрізі реалізації власної готової продукції та покупних товарів:

7011 “Дохід від реалізації власної готової продукції Служби харчування”

70111 “Ресторан”:

701111 “Реалізація внутрішнім клієнтам”;

701112 “Реалізація зовнішнім клієнтам”.

70112 “Буфет”:

701121 “Реалізація внутрішнім клієнтам”;

701122 “Реалізація зовнішнім клієнтам”.

70113 “Лоббі-бар”:

701131 “Реалізація внутрішнім клієнтам”;

701132 “Реалізація зовнішнім клієнтам”.

7021 “Дохід від реалізації товарів Служби харчування”:

70211 “Ресторан”:

702111 “Реалізація внутрішнім клієнтам”;

702112 “Реалізація зовнішнім клієнтам”.

70212 “Буфет”:

702121 “Реалізація внутрішнім клієнтам”;

702122 “Реалізація зовнішнім клієнтам”.

Варто також враховувати, що під час внутрішньої реалізації послуг (СПА-центру, служби харчування) мешканцям готелю може надаватися система знижок; окрім того, їх послуги можуть бути вже заздалегідь включені до вартості проживання (як складові “пакету послуг”). Всі ці обставини обумовлюють формування тісного взаємозв’язку між зонами дохідності підприємств готельного господарства (рис. 2.7).

В кінцевому вигляді для визначення доходу від реалізації послуг проживання із одержаної виручки від реалізації комплексних послуг вираховується вартість “пакетних” послуг інших структурних підрозділів ПрАТ «Готель «Дніпро».

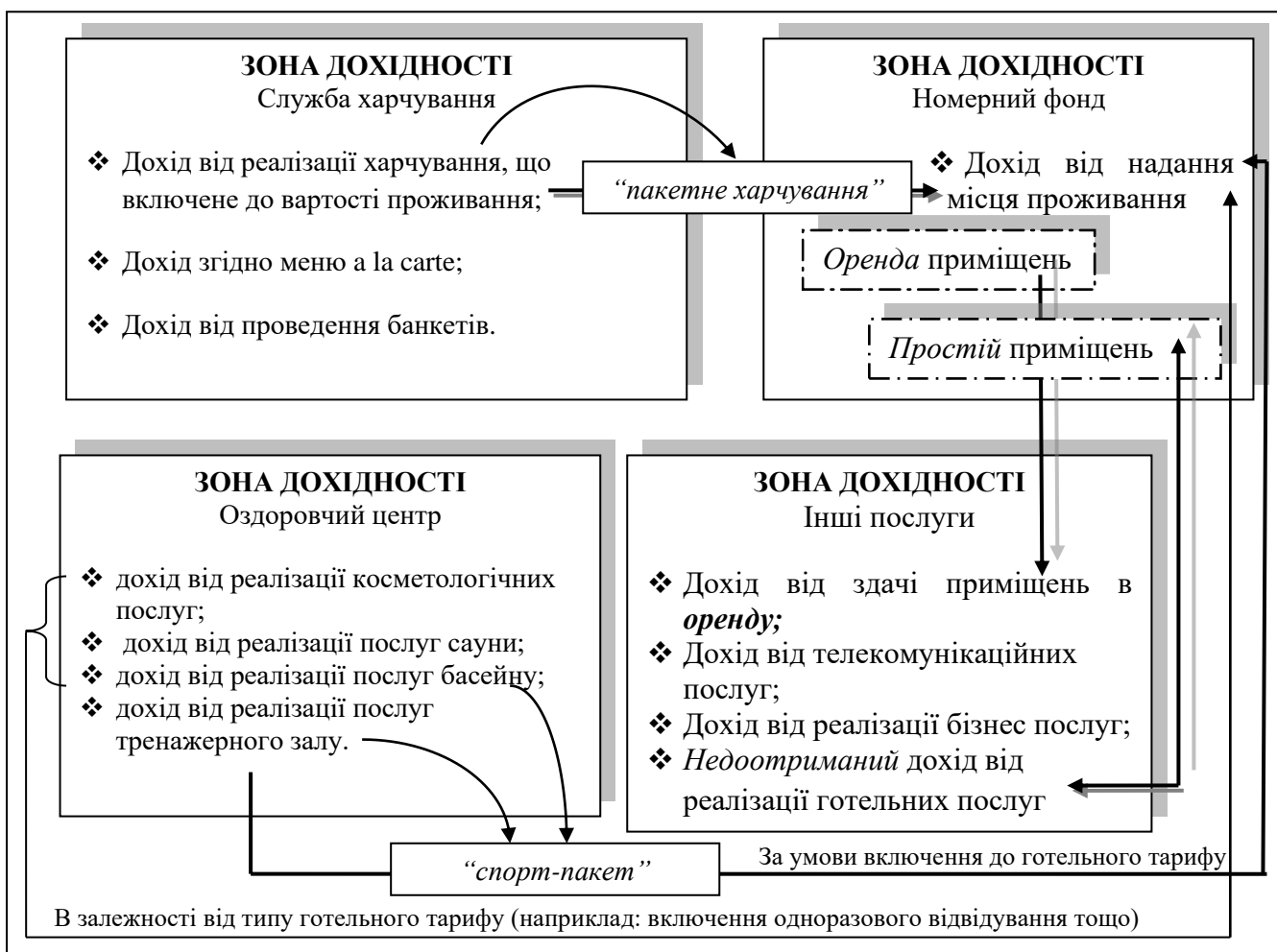


Рис. 2.7. Взаємозв'язок зон дохідності ПрАТ «Готель «Дніпро»

Журнал 6 призначено для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності ПрАТ «Готель «Дніпро», а також для відображення фінансових результатів від звичайної діяльності (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79). У розділі II Журналу 6 накопичуються дані про окремі складові доходів підприємства готельного господарства: інші операційні доходи, доходи від участі в капіталі, інші фінансові доходи, а також інші доходи [57].

На нашу думку, доцільно доповнити розділ I Журналу 6 розширеною аналітикою стосовно доходів додаткових структурних підрозділів ПрАТ «Готель «Дніпро», послуги яких входять до складу “пакету” комплексу послуг, тобто надаються мешканцям готелю, а також реалізуються зовнішнім відвідувачам у спеціальній аналітичній відомості.

Застосування на практиці вищезазначених пропозицій з удосконалення організації та методики обліку доходів від реалізації готельних послуг створить сприятливі умови для створення дієвої системи управління ПрАТ «Готель «Дніпро».

Сучасне підприємство готельного господарства являє собою узгоджену систему пов'язаних між собою елементів, що діють як єдине ціле з метою вирішення конкретних завдань та досягнення поставленої мети, а саме отримання позитивного кінцевого фінансового результату від власної комерційної діяльності.

Тобто кінцевим етапом основної діяльності ПрАТ «Готель «Дніпро» є визначення та відображення загального фінансового результату, який формується в процесі надання основних та додаткових послуг.

У ході визначення фінансового результату діяльності підприємств готельного господарства із врахування специфіки готельних послуг між підсистемами обліку доходів та витрат існує тісний взаємозв'язок, який обумовлений принципом їх відповідності (рис. 2.8).

Раціональна організація обліку доходів та витрат, що в кінцевому варіанті впливає на формування фінансових результатів ПрАТ «Готель «Дніпро», повинна бути спрямована на визначення внеску кожного структурного підрозділу (основного чи допоміжних) у загальний результат від власної комерційної діяльності всього підприємства.

Для ПрАТ «Готель «Дніпро» основне місце у складі фінансового результату належить результату від основної діяльності готелю, тобто надання місця проживання в готельному номері відповідної категорії.

З метою відображення реалізації послуг відвідувачам ПрАТ «Готель «Дніпро» доцільно було б розширити аналітику субрахунків до субрахунку 791 «Фінансовий результат операційної діяльності» в розрізі зовнішньої реалізації за структурними підрозділами та сегментами зовнішніх споживачів.

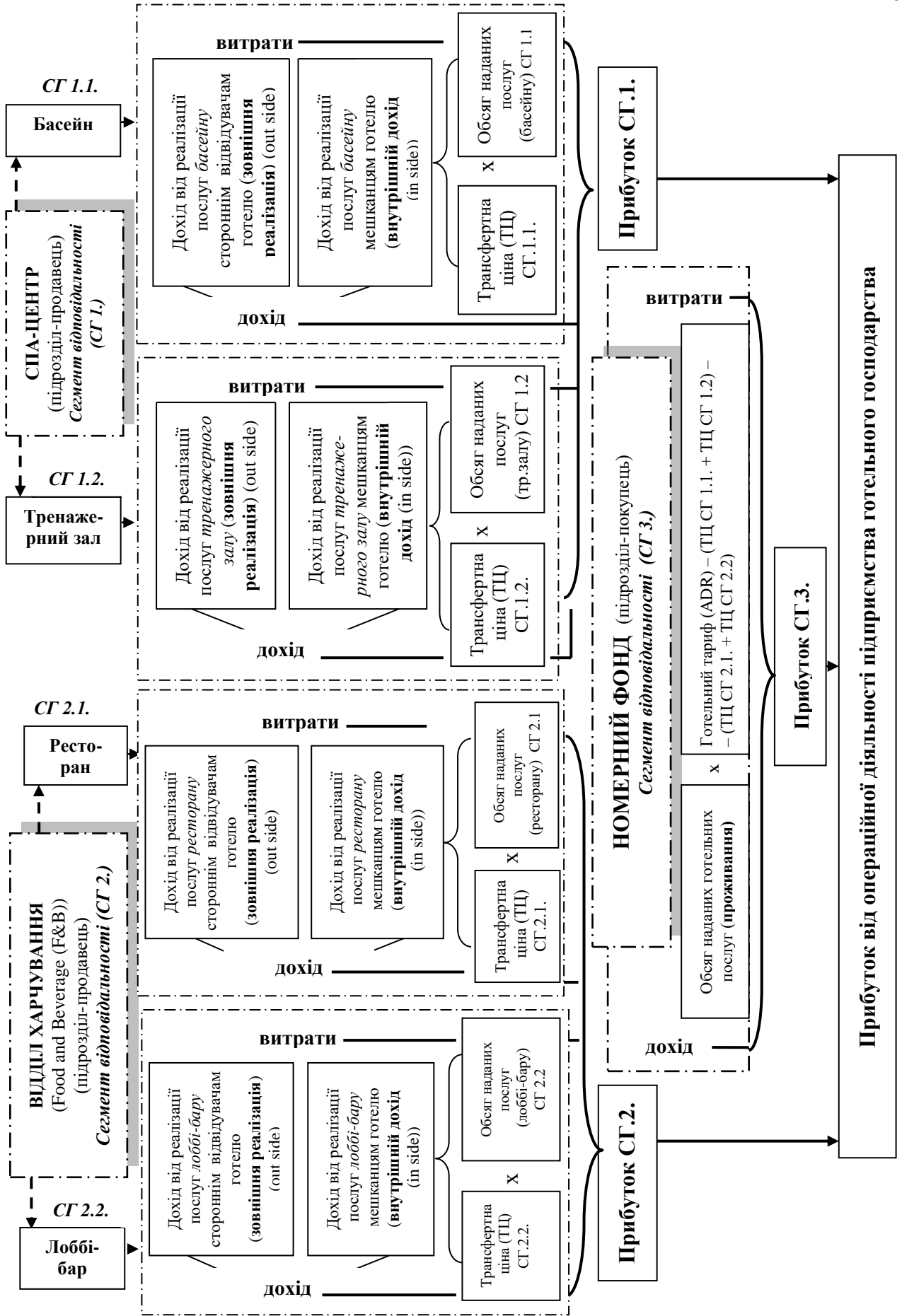


Рис. 2.8. Порядок формування фінансового результату ПрАТ «Готель «Дніпро»

Зазначені пропозиції варто врахувати у структурі облікових реєстрів за рахунками обліку витрат, доходів та результатів діяльності ПрАТ «Готель «Дніпро». Зокрема пропонуємо внести до розділу I Журналу 5 (який заповнюється з кредиту рахунків 90, 92 – 99 в дебет рахунків 79 “Фінансові результати”) наступні зміни:

- до рахунку 79 “Фінансові результати” відкрити відомості аналітичного обліку, з метою відображення результатів діяльності та витрат, як за основним структурним підрозділом (номерним фондом) так і за допоміжними підрозділами, послуги яких заздалегідь включені до вартості проживання (СПА-центр, Служба харчування тощо) в розрізі внутрішньої реалізації послуг мешканцям готелю та зовнішньої реалізації послуг стороннім відвідувачам, а також виключення внутрішнього продажу при складанні фінансової звітності;

- у розділі I Журналу 5 інформацію по кожному субрахунку фінансових результатів подати у згорнутому вигляді із зазначенням посилання на відповідну відомість аналітичного обліку, зокрема: відомість 5.1 до субрахунку 7911 “Результат реалізації готельних послуг (проживання)”; відомість 5.2 до субрахунку 7913 “Результат реалізації послуг додаткових структурних підрозділів зовнішнім клієнтам”; відомість 5.3 до субрахунку 79531 “Результат реалізації послуг СПА-центру внутрішнім клієнтам”; відомість 5.4 до субрахунку 79532 “Результат реалізації послуг Служби харчування внутрішнім клієнтам” .

2.3. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами

Сучасна стратегія розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні спрямована на застосування міжнародних стандартів. Адже приведення вітчизняної облікової системи до загальноприйнятих у міжнародній

практиці вимог є необхідною умовою її максимальної світової інтеграції, активної співпраці із зарубіжними країнами, розширення зовнішньоекономічних зв'язків національних підприємств та спрощення їх взаємодії з іноземними інвесторами та партнерами. Особливо це стосується обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про фінансові результати підприємства. Адже використання МСФЗ дає змогу компаніям, які мають бізнес-інтереси на міжнародному ринку, надавати зацікавленим сторонам прозору, зрозумілу та об'єктивну інформацію про доходи, витрати, і як наслідок, фінансові результати діяльності за звітний період. Оскільки звітність, сформована відповідно до МСФЗ, відрізняється високою інформативністю, доступністю та достовірністю для користувачів. Вона забезпечує порівнянність показників різних суб'єктів господарювання, незалежно від того, на якій території здійснюється господарська діяльність, та користується більшою довірою з боку потенційних партнерів й інвесторів.

Згідно з останньою редакцією Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [77] складати та оприлюднювати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ зобов'язані:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес, а саме емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страхові компанії, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та великі підприємства, показники яких відповідно до Закону на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів становить понад 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) перевищує 40 мільйонів євро; середня кількість працівників складає понад 250 осіб;

- публічні акціонерні товариства;
- суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних

галузях;

- підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України.

Решта українських підприємств можуть самостійно приймати рішення про застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності.

Наразі вирішити проблему складання фінансової звітності за міжнародними стандартами можна двома способами:

- 1) за допомогою конверсії - ведення бухгалтерського обліку паралельно за національними та за міжнародними стандартами;
- 2) шляхом трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у звітність, що відповідає вимогам МСФЗ (рис. 2.9).



Рис. 2.9. Способи складання фінансової звітності вітчизняних підприємств за МСФЗ [71]

Так, конверсія забезпечує процес формування фінансової звітності за МСФЗ на основі відповідних бухгалтерських записів, зроблених упродовж усього звітного періоду. У зв'язку із цим, паралельний облік є абсолютно точним, але більш витратним та трудомістким. Він вимагає паралельного формування облікової політики підприємства та складання плану рахунків у форматі, відповідному МСФЗ, перенесення залишків з національного Плану рахунків на рахунки Плану за МСФЗ з одночасним коригуванням та подальшим щоденним паралельним веденням обліку. При цьому кожна господарська операція реєструється паралельно у двох облікових системах: в системі обліку за національними стандартами та одночасно в системі обліку за вимогами МСФЗ [40].

Трансформація фінансової звітності – це разова процедура, яка не стосується системи обліку, а охоплює виключно статті фінансової звітності станом на звітну дату. Коли на основі даних звітності, складеної за П(С)БО, формуються дані, скориговані на величину відмінностей в обліку і звітності відповідно до МСФЗ.

Проте, на сьогодні відсутні офіційні державні регламенти щодо трансформації фінансової звітності за МСФЗ, що призводить до вільного трактування окремих положень, консультування з фахівцями та користування аудиторськими послугами задля трансформації фінансової звітності. Крім того особливо актуальною залишається проблема складання першої фінансової звітності за Міжнародними стандартами, оскільки цей процес є досить витратним і вимагає залучення значних фінансових і трудових ресурсів. Важливим для розуміння цього процесу є визначення таких понять, як перший звітний період і дата переходу на МСФЗ. Адже згідно з вимогами МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» перший звітний період являє собою останній звітний період, що охоплюється першою звітністю. Під датою переходу розуміють початок самого раннього періоду, у відношенні якого підприємство представляє порівняльну інформацію в першій фінансовій звітності. Отже, для того, щоб провести трансформацію фінансової

звітності на кінець періоду необхідно провести всі коригування залишків на початок періоду і відобразити їх в кореспонденції з рахунками обліку доходів і витрат. Тому підприємства, які збираються скласти фінансову звітність за МСФЗ, повинні заздалегідь визначити необхідні для цього ресурси, передбачити майбутні зміни у формуванні облікової політики, виконати всі вимоги МСФЗ в частині підготовки вступного балансу, забезпечити порівнянність даних звітності [44].

Наразі усі ці проблеми стосуються і розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності вітчизняних підприємств. Загалом державне регулювання цього процесу здійснюється різними нормативно-правовими актами різного підпорядкування, основними з яких є Господарський та Податковий кодекси України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування, Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, Порядок подання фінансової звітності.

Згідно з чинними нормативними документами інформація про фінансові результати ПрАТ «Готель «Дніпро» розкривається майже у всіх формах фінансової звітності, які представлено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Порядок розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності ПрАТ «Готель «Дніпро»

Форма фінансової звітності	Код рядка	Стаття	Сума, тис. грн.
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	1420	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	744,0
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	2090	Валовий прибуток (збиток)	6134,0
	2095		
	2190 2195	Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток)	377,0

Продовж. табл. 2.2

Форма фінансової звітності	Код рядка	Стаття	Сума, тис. грн.
	2290 2295	Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток)	382,0
	2350 2355	Чистий фінансовий результат (прибуток або збиток)	381,0
Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)	3500	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	-
Звіт про власний капітал	4100	Чистий прибуток (збиток) за звітний період	381,0

При цьому основні відмінності між національними та міжнародними стандартами щодо розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності стосуються складу фінансової звітності, концептуальних положень та принципів фінансової звітності, понять суттєвості у фінансовій звітності, звітної дати та грошового вимірника, ступеня деталізації статей, порядку відображення доходів і витрат (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Основні відмінності у розкритті інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами

Критерії	Національні стандарти	Міжнародні стандарти
Вимога суворого дотримання стандартів	П(С)БО – це затверджені Міністерством фінансів України нормативні документи, які є обов'язковими до виконання	МСФЗ носять рекомендаційний характер і дають можливість керівництву підприємства відступати від їх вимог, якщо застосування окремих позицій МСФЗ є недоречним
Концептуальна основа	Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначені базові принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у складі: повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника	У Концептуальній основі МСФЗ наведено два основоположні припущення – безперервності та нарахування і відповідності доходів і витрат
Склад фінансової звітності	Застосовуються типові форми фінансової звітності, затверджені Міністерством фінансів України	Форми фінансової звітності не регламентовані, розкрито лише мінімальний перелік статей, що підлягають розкриттю

Критерії	Національні стандарти	Міжнародні стандарти
Поняття суттєвості у фінансовій звітності	У П(С)БО поняття суттєвості не розкривається. Проте відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства для кожної із форм фінансової звітності обирається окрема база визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості статей фінансової звітності і діапазон кількісних критеріїв, зокрема: для статей балансу – базою може бути обрана сума підсумку балансу, у такому разі кількісний критерій суттєвості може бути визначений у діапазоні до 5 % бази, або підсумок активів, власного капіталу, зобов'язань у діапазоні до 15 % обраної бази; для статей звіту про фінансові результати – базою може бути обрано суму чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 % бази або фінансового результату від операційної діяльності у діапазоні до 25 %; для статей звіту про рух грошових коштів – базою може бути обрано суму чистого руху грошових коштів від операційної діяльності із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 % такої бази; для статей звіту про власний капітал – базою доцільно обрати розмір власного капіталу підприємства із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 %. Стаття, яка може бути визнана не суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності	МСФЗ не поширюються на несуттєві статті
Звітна дата	Є фіксованою	Не є фіксованою
Грошовий вимірник	У грошовій одиниці України	У будь-якій грошовій одиниці
Ступінь деталізації статей	Значна	Незначна
Розкриття інформації про витрати	У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) інформація про витрати наводиться і за функціональним призначенням (I розділ) і за економічними елементами (III розділ)	МСФЗ дозволяють розкриття інформації про витрати або за функціями або за елементами (на вибір)
Розкриття інформації про сукупний дохід	Розкриття інформації про сукупний дохід передбачається у II розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)	Розкриття інформації про сукупний дохід передбачається в окремому звіті

На нашу думку, для того, щоб вирішити проблеми достовірного розкриття у фінансовій звітності інформації про фінансові результати необхідно здійснити ряд заходів на державному рівні, забезпечивши:

- максимальне зближення вимог П(С)БО та МСФЗ;
- законодавче закріплення можливості ведення бухгалтерського обліку паралельно за П(С)БО та МСФЗ;
- розробку методичних рекомендацій щодо трансформації фінансової звітності за МСФЗ;
- підвищення кваліфікації бухгалтерів шляхом проведення навчання із поступовим запровадженням обов'язкової сертифікації;
- розвиток міжнародного співробітництва з міжнародними професійними організаціями.

На рівні підприємства доцільно впровадити складання внутрішніх регламентів з трансформації фінансової звітності; розробку адекватної облікової політики; проведення консультацій та узгодження з незалежними аудиторами методик та підходів, які використовуватимуться при оцінці статей фінансової звітності; повну автоматизацію процесу трансформації фінансової звітності.

Висновки за розділом 2

Проведене дослідження організації і методики обліку витрат, доходів та фінансових результатів на ПрАТ «Готель «Дніпро» дозволило зробити наступні висновки:

1. Для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати призначено рахунок 79 “Фінансові результати”. Для цілей бухгалтерського обліку ПрАТ «Готель «Дніпро» обліковує доходи і витрати за видами послуг, що реалізуються. Для цього призначені відповідні рахунки бухгалтерського обліку 7 і 9 класів. Це дає змогу готелю для прийняття управлінських рішень, при необхідності, вираховувати фінансовий результат і, отже, прибуток або

збиток окремо від реалізації готельних послуг, а також послуг, товарів та готової продукції структурних підрозділів підприємств готельного господарства, що включені до складу комплексної послуги.

2. Для обліку витрат на виробництво в ПрАТ «Готель «Дніпро» використовується активний, калькуляційний рахунок 23 “Виробництво”, що характеризує стан господарських процесів. Облік витрат на виробництво на ПрАТ «Готель «Дніпро» доцільно здійснювати в розрізі основних та додаткових підрозділів на аналітичних рахунках або субрахунках відповідних порядків.

3. Визначено необхідність удосконалення обліку фінансових результатів шляхом реформування системи рахунків та введення аналітичних рахунків в розрізі видів внутрішніх фінансових результатів від реалізації готельних послуг. Запропоновано з метою розширення додаткових можливостей обліку процесу формування фінансових результатів сегментів відповідальності ПрАТ «Готель «Дніпро» рекомендовані форми аналітичних відомостей. А у розділі I Журналу 5 інформацію по кожному субрахунку фінансових результатів подавати у згорнутому вигляді із зазначенням посилання на відповідну відомість аналітичного обліку.

4. Відображення у фінансовій звітності інформації про фінансові результати підприємства – це складний процес, що потребує відповідних професійних знань, вмінь та навичок, розуміння вимог національних і міжнародних стандартів. Проте необхідність застосування МСФЗ – це надійна основа для оцінки та однозначного трактування фінансового стану та результатів діяльності вітчизняних підприємств, що забезпечить пошук нових інвесторів і задовольнить їх потребу у достовірній та зрозумілій інформації. З огляду на це дослідження зазначених проблем повинні стати пріоритетним напрямом діяльності відповідних державних органів, професійних громадських організацій, наукової спільноти і практикуючих бухгалтерів.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АДІТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація аудиту фінансових результатів підприємства

Організація аудиту - це встановлений аудиторською фірмою порядок і технологія виконання договірної роботи суб'єктами аудиту при узгодженні зусиль і способів виконання з метою забезпечення максимальної ефективності використання аудиторської праці при виконанні умов договору [38].

Організація аудиторського процесу в більшості залежить від елементів цих завдань. Так, елементами завдань з надання впевненості є:

- тристоронні відносини;
- предмет;
- критерії;
- аудиторські докази;
- письмовий висновок з надання впевненості.

Елементи завдання з перевірки прогнозової фінансової інформації та підготовки фінансової інформації:

- знання бізнесу клієнта;
- ступінь вірогідності історичної інформації;
- розумні тимчасові рамки прогнозової інформації;
- процедури перевірки;
- подання і розкриття прогнозової інформації;
- висновок щодо перевірки:
 - 1) негативна впевненість щодо припущень;
 - 2) думка щодо прогнозової інформації;
 - 3) можливі застереження.

Процес прийняття і виконання аудиторського завдання повинен

відповідати Міжнародним стандартам аудиту, Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [87] та іншим нормативним документам. Вимоги цих документів стосуються питань планування, виконання, контролю, нагляду, перевірки, документування й інформування про результати кожної перевірки.

Аудиторська палата України і Спілка аудиторів України підготували навчально-методичний матеріал як рекомендації з якісного виконання завдань аудиторської перевірки. Так виконання повинне забезпечуватися такими комплексами процедур:

Комплекс 1 - роботи планують відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

Комплекс 2 - завдання виконує обізнаний персонал, який має доступ до професійних стандартів, політики та процедур, які застосовуються аудиторською фірмою.

Комплекс 3 - фірма ідентифікує сферу й конкретні ситуації, що потребують особливої уваги персоналу.

Комплекс 4 - виконання завдання контролюють, перевіряють, документують й висвітлюють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту [62].

Аудит як інформаційна система функціонує в певному технологічному режимі, тобто упорядковано та здійснюється в певній послідовності.

Технологія аудиту - це науково-організований процес аудиту, який передбачає виконання аудиторських робіт у певній послідовності за окремими стадіями, тісно пов'язаними між собою, що утворюють єдину систему для вирішення поставлених завдань.

Найважливішим підготовчим етапом аудиту є планування. Планування включає розроблення легальної стратегії виконання завдання, плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, а також детального підходу щодо очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту.

Планування аудиторської діяльності здійснюється з метою сприяння

забезпеченню належної уваги важливим ділянкам аудиторської перевірки, своєчасної ідентифікації та вирішенню потенційних проблем, а також організації та вирішенню завдання з аудиту ефективно і якісно.

Планування аудиту пов'язане з визначенням його цілей і завдань, відповідальності і обов'язками аудиторів; дає змогу точно розподілити роботу між членами груп з виконання аудиторського завдання; полегшує нагляд, керування та координацію роботи виконавців.

На відміну від інших процесів, планування аудиту є не відокремленою фазою аудиту, а, як визначено МСА 300 «Планування аудиту фінансових звітів», скоріше безперервним та інтерактивним процесом, який продовжується до завершення завдання з аудиту і має дуже важливі, притаманні тільки йому особливості:

- мета, яка заздалегідь визначена договором. У зв'язку з цим аудитори не мають будь-якої свободи вони повинні визначити, сформулювати свою думку і викласти її у висновку;

- кожний суб'єкт аудиту (клієнт) індивідуальний;
- проведення аудиту є ризикованим через суттєві невідповідності, помилки, фальсифікації і порушення чинних законодавчих та нормативних актів [62].

Щоб планування було ефективним, його слід доповнювати контролем виконаних робіт і постійною реєстрацією всіх фактів [8, с. 108].

Загальний план аудиту може бути складено у вигляді сітьового графіку робіт або таблиці (табл. 3.1).

На основі загального плану аудиторської перевірки відбувається побудова аудиторської програми і визначення аудиторських процедур, оцінювання обсягу аудиторського ризику [8, с. 108].

Програма аудиту ґрунтується на змісті складеного плану аудиту. Але підходи до формування програми можуть бути різними. Один із підходів передбачає представлення аудиторської перевірки трьома основними етапами.

ТОВ «Аудиторська фірма «Аудит Консалт Україна»

Підприємство, що перевіряється ПрАТ «Готель «Дніпро»

План

аудиту фінансових результатів підприємства

За період 01.01.2018-31.12.2018 (або за 2018 рік)

у термін з 21.05.2019 по 29.05.2019

№ з/п	Заплановані види робіт	Термін проведення	Виконавці	Примітки
1.	Перевірка правильності віднесення витрат і доходів до певних видів діяльності	21.05.2019	Шелест О.В.	
2.	Перевірка правильності визначення фінансового результату від основної, операційної, фінансової та інвестиційної діяльності	22.05.2019	Шелест О.В.	
3.	Перевірка правильності визначення чистого фінансового результату до оподаткування	22.05.2019	Шелест О.В.	
4.	Перевірка правильності розрахунку суми витрат (доходу) з податку на прибуток	23.05.2019	Шелест О.В.	
5.	Перевірка правильності визначення чистого фінансового результату після оподаткування	23.05.2019	Шелест О.В.	
6.	Перевірка правильності відображення відстрочених податкових кредитів та зобов'язань	24.05.2019	Шелест О.В.	
7.	Перевірка відповідності показників за витратами, доходами і фінансовими результатами Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) нормативним документам, які регламентують порядок його підготовки	24.05.2019	Шелест О.В.	
8.	Зіставлення показників за витратами, доходами і фінансовими результатами з відповідними показниками минулого року, з плановими завданнями	27.05.2019	Шелест О.В.	
9.	Перевірка достовірності витрат за елементами	27.05.2019	Шелест О.В.	
10.	Підтвердження або спростування інформації про витрати, доходи і фінансові результати діяльності, відображені у Звіті про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)	27.05.2019	Шелест О.В.	
11.	Правильність відображення витрат, доходів і фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності	28.05.2019	Шелест О.В.	

Етап 1. Експертиза організації і стану обліку фінансових результатів, якості фінансової звітності, оцінка внутрішнього аудиту фірми. Об'єктами експертизи при цьому виступають реальність балансових даних, вибіркова перевірка реєстрів синтетичного й аналітичного обліку фінансових результатів, акти податкової адміністрації й аудиторські висновки за попередні періоди, внутрішні документи з організації внутрішнього аудиту, законодавчі акти з обліку і фінансової звітності.

Етап 2. Аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності. Об'єкти контролю: засновницькі (установчі) документи, у т.ч. статут підприємства, витрати, доходи і фінансові результати та їх використання.

Етап 3. Консультаційні послуги і рекомендації щодо усунення виявлених недоліків з питань організації і методології бухгалтерського обліку, використання поточного і перспективного аналізу для прогнозування подальшого функціонування підприємства [9, с. 112].

Натомість, зарубіжний досвід передбачає такі складові програми аудиторської перевірки фінансових результатів:

1. Ознайомлення з персоналом і планом.
2. Отримання і документування інформації про клієнта, структуру контролю, у тому числі в окремих випадках про засоби контролю для оцінки внутрішнього ризику і ризику під час аудиту.
3. Розробка плану проведення аудиту.
4. Проведення допоміжних перевірок засобів контролю (після проведення перевірок на суттєвість), що дають змогу підвищити рівень впевненості стосовно окремих об'єктів аудиторської перевірки і бухгалтерських рахунків.
5. Проведення перевірок на істотність, оцінювання і реєстрація достатньо переконливих доказів того, що дані, відображені у бухгалтерських балансах і фінансових документах, є обґрунтованими і дають змогу досягти відповідних цілей, що стоять перед аудиторською перевіркою.
6. Використання кінцевих аналітичних та інших процедур, а також аналіз і оцінювання результатів аудиту.

7. Складання аудитором звіту і надання інформації про недоліки у структурі контролю [18, с. 225].

У табл. 3.2 наведено Програму аудиту фінансових результатів, яка крім етапів робіт включає перелік аудиторських процедур.

Таблиця 3.2

ТОВ «Аудиторська фірма «Аудит Консалт Україна»

Підприємство, що перевіряється ПрАТ «Готель «Дніпро»

Програма

аудиту фінансових результатів підприємства

За період 01.01.2018-31.12.2018 (або за 2018 рік)

у термін з 21.05.2019 по 29.05.2019

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази	Термін проведення	Виконавці	Примітки
1.	Перевірка правильності віднесення витрат і доходів до певних видів діяльності	Відомості по рахунках витрат, доходів, Головна книга	21.05.2019	Шелест О.В.	
2.	Перевірка правильності визначення фінансового результату від основної, операційної, фінансової та інвестиційної діяльності	Відомості по рахунках витрат, доходів, фінансових результатів, Головна книга	22.05.2019	Шелест О.В.	
3.	Перевірка правильності визначення чистого фінансового результату до оподаткування	Відомості по рахунках витрат, доходів, фінансових результатів, Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)	22.05.2019	Шелест О.В.	
4.	Перевірка правильності розрахунку суми витрат (доходу) з податку на прибуток	Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), Декларація про прибуток	23.05.2019	Шелест О.В.	
5.	Перевірка правильності визначення чистого фінансового результату після оподаткування	довідка про фактично одержаний прибуток, Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)	23.05.2019	Шелест О.В.	

Продовж. табл. 3.2

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Аудиторські докази	Термін проведення	Виконавці	Примітки
6.	Перевірка правильності відображення відстрочених податкових кредитів та зобов'язань	Довідка бухгалтерії	24.05.2019	Шелест О.В.	
7.	Перевірка відповідності показників за витратами, доходами і фінансовими результатами Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) нормативним документам, які регламентують порядок його підготовки	Нормативні документи, Звіт про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)	24.05.2019	Шелест О.В.	
8.	Зіставлення показників за витратами, доходами і фінансовими результатами з відповідними показниками минулого року, з плановими завданнями	Відомості по рахунках витрат, доходів, Головна книга, Звіт про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)	27.05.2019	Шелест О.В.	
9.	Перевірка достовірності витрат за елементами	Відомості по рахунках витрат, Головна книга, Звіт про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)	27.05.2019	Шелест О.В.	
10.	Підтвердження або спростування інформації про витрати, доходи і фінансові результати діяльності, відображені у Звіті про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)	Звіт про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)	27.05.2019	Шелест О.В.	
11.	Правильність відображення витрат, доходів і фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Відомості по рахунках витрат, доходів, Головна книга, Баланс (звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)	28.05.2019	Шелест О.В.	

Рівень деталізації плану та аудиторської програми залежить від рівня довіри до системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Організація аудиту з використанням комп'ютерних інформаційних систем має свої особливості не тільки в проведенні, а й у плануванні. Це залежить від виду програм, які застосовує сама аудиторська фірма, а також від автоматизації системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Як показує практика аудиту, кожне підприємство має особливості організації комп'ютеризації обліку, але в методиці аудиту є загальні позиції.

Аудитор повинен отримати розуміння системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, достатнє для планування аудиторської перевірки та розроблення ефективного аудиторського підходу.

Плануючи етапи аудиту, на які може вплинути середовище комп'ютерних інформаційних систем суб'єкта господарювання, аудитор повинен отримати розуміння значущості і складності функціонування комп'ютерних інформаційних систем, а також доступності даних для використання під час аудиторської перевірки.

Документування аудитором аудиторського плану повинно бути достатнім для відображення запланованого характеру, часу та обсягу аудиторських процедур. Для цього аудитор може використовувати стандартні аудиторські програми або контрольні листи щодо проведення аудиту, які він доробляє для відповідності умовам конкретного завдання [99].

У ПрАТ «Готель «Дніпро» з 2015 р. існує відділ внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної чи фінансової угоди, у процесі її здійснення та на заключній стадії.

Внутрішній аудит виконує експертну науково-обґрунтовану оцінку господарських операцій та процесів і є частиною загального внутрішньогосподарського контролю власника [25].

Крім того, відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» діяльність ПрАТ «Готель «Дніпро» підлягає

обов'язковому зовнішньому незалежному аудиту. Підприємством укладено довгострокову угоду на одержання аудиторських послуг з Товариством з обмеженою відповідальністю «Аудиторська фірма «Аудит Консалт Україна», яка систематично на основі розробленого плану та програми проводить аудит фінансових результатів підприємства.

3.2. Методика аудиту фінансових результатів підприємства

На початковому етапі аудиту фінансових результатів аудиторю слід вивчити специфіку діяльності підприємства, оскільки вона має прямий вплив на організацію обліку фінансових результатів відповідно до встановлених стандартів бухгалтерського обліку.

Наступним етапом аудиту формування фінансових результатів є встановлення того, чи ведеться на підприємстві облік фінансових результатів окремо по кожному виду діяльності, який дає змогу отримати згруповані дані, необхідні для складання фінансової звітності. Аудитор перевіряє правильність відображення в обліку доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) та їх собівартості. Крім того, перевіряє порядок визначення та правильність списання на фінансові результати адміністративних витрат та витрат на збут.

Для перевірки фактичного доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) аудитор повинен використовувати первинні документи на реалізацію, облікові регістри, банківські виписки про рух грошових коштів на рахунках в банку, прибуткові касові ордери з надходження готівки у касу підприємства, платіжні доручення на оплату наданих готельних послуг.

Аудитор оцінює правильність та обґрунтованість відображення в обліку доходів і витрат від іншої операційної діяльності, а саме: від реалізації

іноземної валюти, інших оборотних активів, операційної курсової різниці, списання заборгованості, отримання (сплати) штрафів, пені та від інших видів операційної діяльності.

З метою визначення валового прибутку (збитку) необхідно від чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відняти суму собівартості реалізованих послуг, а для визначення фінансового результату від операційної діяльності (прибутку чи збитку) необхідно суму валового прибутку зменшити на адміністративні витрати, витрати на збут, інші оперативні витрати та збільшити на суми інших операційних доходів.

У разі виникнення на підприємстві операцій, пов'язаних з іншою звичайною діяльністю, аудитору слід ознайомитися з порядком формування й відображення доходів і витрат від фінансових операцій, іншої звичайної діяльності (від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів тощо).

Особливе місце в аудиторській перевірці займає визначення та відображення суми прибутку, величина якого суттєво залежить від правильності обчислення належних платежів (податок на додану вартість, акцизний збір, інші вирахування з доходу).

Аудитору потрібно підтвердити інформацію, яка відображується в бухгалтерському обліку на рахунку 79 «Фінансові результати».

Потім аудитору слід встановити правильність визначення фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування. Для цього необхідно до фінансового результату від операційної діяльності додати дохід від участі в капіталі (отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства), інші фінансові доходи (дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій), інші доходи (дохід від реалізації фінансових інвестицій і вирахувати фінансові витрати (витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу, втрати від участі в капіталі (збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства), інші витрати (собівартість реалізації фінансових

інвестицій, втрати від не операційних курсових різниць, втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів).

Фінансовий результат від звичайної діяльності (прибуток, збиток) встановлюється шляхом вилючення від фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування податку на прибуток від звичайної діяльності.

На наступній стадії аудиту слід перевірити правильність визначення чистого прибутку (збитку).

У процесі перевірки треба проаналізувати і Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) підприємства, перевірити відповідність формування статей звітності встановленим вимогам, зіставити суми, які наведені у звітності, з даними бухгалтерського обліку та підтвердити їх відповідність.

На останньому етапі перевірки аудитор з'ясовує, чи здійснювалася реформація балансу у кінці року, а також чи правильно зроблені бухгалтерські записи. При цьому уважно перевіряється сума використання прибутку за звітний рік, що залишається у розпорядженні підприємства; чи не було профінансовано за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства, витрати, які могли б бути віднесені на витрати виробництва.

В ході аудиту операцій з обліку фінансових результатів діяльності аудитор може виявити певні типові порушення, а саме:

1. Приховування розміру фактичного прибутку шляхом свідомо неправильного віднесення витрат на собівартість виробництва або собівартість продукції, яка підлягає реалізації. Виявлення і документування такого зловживання ґрунтується на пошуку і глибокому аналізі обліково-бухгалтерських документів та відповідних форм статистичної звітності.

2. Приховування розміру фактичного прибутку за рахунок неправильного обчислення амортизаційних відрахувань на основні засоби.

3. Приховування фактичного обсягу реалізації продукції з метою зменшення розміру податку на додану вартість.

Основними процедурами аудиту як форми незалежного контролю щодо формування, використання і відображення в бухгалтерському обліку

фінансових результатів підприємства є такі:

1. Вивчення положень статуту підприємства щодо формування і використання прибутку.
2. Вивчення та оцінка облікової політики підприємства в частині формування фінансових результатів, використання прибутку та відображення відповідних господарських операцій в обліку.
3. Встановлення законності та доцільності формування і використання прибутку підприємства.
4. Перевірка правильності розмежування витрат, доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою.
5. Встановлення правильності умов визнання та оцінки витрат, доходів і фінансових результатів від звичайної діяльності.
6. Перевірка правильності накопичення та віднесення витрат, доходів від реалізації продукції (товарів, робіт та послуг) на результати основної діяльності.
7. Перевірка правильності, своєчасності документального оформлення та відображення на рахунках обліку фінансових результатів підприємства.
8. Вивчення порядку списання збитків підприємства.
9. Оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку фінансових результатів, якості відображення господарських операцій в облікових регістрах та головній книзі.
10. Оцінка економічної обґрунтованості одержаних збитків та використання прибутку; розробка заходів щодо поліпшення якості організації системи обліку фінансових результатів підприємства.
11. Підтвердження законності та правильності визначення і відображення в звітності доходів і фінансових результатів діяльності відповідно до принципів бухгалтерського обліку.

В процесі вивчення операцій з обліку витрат, доходів і фінансових результатів ПрАТ «Готель «Дніпро» з'ясувалися:

- облікова політика підприємства щодо організації обліку витрат,

доходів і фінансових результатів діяльності;

- умови визнання та оцінки витрат, доходів і фінансових результатів від звичайної діяльності;

- чи ведеться окремий облік витрат, доходів і фінансових результатів, отриманих від здійснення різних видів діяльності;

- чи відбувались зміни облікової політики;

- методика формування чистого прибутку підприємства та його використання;

- наявність необхідних пояснень у Примітках до річної фінансової звітності тощо.

На основі аналізу робочих документів і тестування звітних та інших даних про підприємство аудитор висловлює свою професійну думку про об'єктивність і точність даних обліку і звітності та їх відповідність реальній дійсності.

Тести внутрішнього контролю для проведення аудиту фінансових результатів ПрАТ «Готель «Дніпро» представлено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Тести внутрішнього контролю для проведення аудиту фінансових результатів ПрАТ «Готель «Дніпро»

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	
1.	Існує на підприємстві служба внутрішнього контролю?	*			Відділ внутрішнього аудиту
2.	Кому підпорядкована ця служба: - головному бухгалтеру; - раді директорів; - керівництву;		*		
3.	Чи складено план роботи служби внутрішнього контролю?		*		
4.	Які ділянки обліку підлягають внутрішньому контролю?				Всі
5.	Яка періодичність внутрішнього контролю господарських операцій щодо формування та використання прибутку?				За вимогою керівництва. Обов'язково – при складанні річної звітності, перед

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	
6.	На підприємстві служба внутрішнього контролю використовує: - типові форми документів; - розроблені самостійно; - інші (вказіть)	*			Типова форма внутрішньої звітності відсутня
7.	Фінансова звітність до затвердження керівництвом перевіряється службою внутрішнього контролю?	*			
8.	Чи формуються та надаються керівництву звіти служби внутрішнього контролю?	*			Типова форма внутрішньої звітності відсутня
9.	Чи здійснюються перевірки системи обліку та фінансової звітності відділом внутрішнього аудиту?	*			
10.	Чи затверджується звітність на річних загальних зборах акціонерів (засновників)?	*			

Результати перевірки фіксуються у робочому документі аудитора (додаток Ш).

Отже, для проведення якісної перевірки ПрАТ «Готель «Дніпро» спочатку аудитор має сформулювати думку про організацію обліку та систему внутрішнього контролю витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства. Далі, після виконання аудиторських процедур, виявлені аудитором порушення слід занести до робочих документів.

3.3. Узагальнення результатів аудиту фінансових результатів

Узагальнення результатів аудиту служить головним засобом оцінювання того, чи є фактичні дані, перевірені аудитором, підтвердженням, що фінансові звіти представлені відповідним чином за всіма суттєвими аспектами і

відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

З цією метою хід аудиторської перевірки та її результати мають бути документально оформлені. Документальне оформлення процедур, здійснених для аудита подальших подій, проводиться в рамках документування всієї аудиторської перевірки і є відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація» [62] доказом того, що аудит проводився відповідно до вимог МСА. Під терміном «документація» мають на увазі робочі документи, що складаються аудитором в процесі проведення аудиторської перевірки, оригінали або копії документів, отримані аудитором від підприємства, а також документи, які аудитор одержує від третіх осіб (п.3 МСА 230). Аудитор повинен скласти робочі документи, достатньо повні й докладні для відображення всіх процедур аудиторської перевірки.

Для узагальнення результатів аудиту необхідно їх систематизувати і згрупувати за однорідними ознаками. Для цього складають часткові акти перевірок, однорідні факти порушень відображають у нагромаджувальних відомостях, аналітичних таблицях, розрахунках, схемах, тощо. «Робочі документи можуть бути подані у вигляді даних, зафіксованих на папері, фотоплівці, в електронному вигляді або іншій формі збереження інформації» (п.11 МСА 230) [62].

Перед аудитором стоїть завдання: робочі документи необхідно грамотно, професійно оформляти. Причому оформлення документів слід здійснювати так, щоб забезпечити зрозумілість змісту, його доступність.

Конкретні форми робочих документів аудитор (аудиторські фірми) визначають з урахуванням специфіки окремих завдань аудиту. Оскільки використання стандартних форм робочих документів (наприклад, стандартних бланків) позитивно впливає на ефективність і якість аудиторської роботи, то необхідно впроваджувати в аудиторських фірмах єдину форму ведення робочої документації.

Доцільно використовувати матеріали робочих документів, підготовлені

клієнтом, що прискорює процес оформлення робочих документів. Ці матеріали мають відповідати дійсному стану справ. Бажано до початку перевірки звернутися до клієнта з проханням підготувати необхідні матеріали для використання їх як аудиторську документацію [8, с. 112].

Після закінчення аудиту робочі документи залишаються в аудитора. На підставі робочих матеріалів аудитор може складати різні довідки, таблиці, розрахунки. Але його право власності на ці матеріали обмежується етичними нормами та зобов'язанням конфіденційності перед клієнтом. Робочі документи аудитора не можуть використовуватись як частина фінансової документації клієнта або як її заміна. Робочі документи не можна вимагати або вилучати в аудитора, за винятком випадку, коли органами міліції на аудиторську фірму заведено кримінальну справу.

Аудитор повинен організувати надійне зберігання робочих документів, щоб забезпечити конфіденційність. Термін зберігання документації визначається як практикою аудиторської діяльності, так і строком позовної давності у разі, якщо клієнт порушить справу проти аудитора. Мінімальний термін зберігання документації має бути не меншим ніж три роки з моменту надання аудиторського висновку клієнтові.

Сукупність робочих документів, складених аудитором до початку і в ході перевірки фінансової звітності підприємства-клієнта, є аудиторським дос'є (папкою), що має свій номер, позначення дати і закінчення аудиторської перевірки.

Перелік робочої документації аудита, яка прикладається до актів аудиторської перевірки, визначає аудитор, що проводить перевірку. Головна вимога до цієї документації - її переконливість і вагомість при доказі висновків і пропозицій, що впливають з матеріалів перевірки. Тому обмежень при підборі доказів не встановлюється.

По закінченні аудиторської перевірки відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [79], МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [62], МСА

705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» [62], МСА 706 «Пояснювальні параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» [62] аудитор складає: звіт про результати аудиторської перевірки.

Звіт незалежного аудитора повинний бути складений на основі письмової інформації аудитора, у якій повинні міститися зведення про усі виявлені недоліки і порушення в обліку й звітності, а також виділятися ті помилки і виправлення, які можуть уплинути на вірогідність звітності з посиланнями на законодавчі і нормативні документи.

Письмова інформація заповнюється в двох примірниках, один із яких передається головному бухгалтеру і керівнику для ознайомлення виявлення можливих розбіжностей і врегулювання спірних положень, а інший використовується для написання звіту, після чого він передається в архів.

У письмовій інформації повинні міститися: прізвище аудитора чи склад групи аудиторів, реквізити перевіряемого підрозділу, перелік посадових осіб відповідальних за ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, період часу до якого відноситься перевірена документація, інформація про методіку перевірки (які напрямки бухгалтерського обліку підлягали перевірці, яка бухгалтерська документація була перевірена суцільним методом, а яка вибірково, на основі яких принципів проводилася перевірка), інформація про усі виявлені недоліки і порушення, інформація про найбільші істотні порушення в обліку, які значно спотворюють звітність, рекомендації з поліпшення податкового планування з метою оптимізації оподаткування.

При наступних перевірках повинні бути дані аналіз і оцінка виконання чи виправлення зауважень по фактах попередніх перевірок. Письмова інформація підписується всіма аудиторами, хто проводив перевірку. На підставі письмової інформації складається звіт, що за структурою в основному повторює письмову інформацію.

Відповідно до міжнародних стандартів аудиту звіт незалежного аудитора повинний складатися з вступної, аналітичної і підсумкової частин.

Вступна частина звіту незалежного аудитора містить: назву документа в

цілому, дату і місце складання, підстава проведення перевірки (наказ керівника підприємства, протокол рішення засновників), проведення перевірки, прізвища, імена і по батькові осіб, що приймали участь в перевірці, прізвищі, імена і по батькові посадових осіб, відповідальних за діяльність підрозділу, період перевірки, які питання були піддані документальній і фактичній перевірці.

Аналітична частина адресується посадовій особі, що призначила перевірку і повинна включати: найменування підрозділу, об'єкти аудита, виклад результатів перевірки, загальну оцінку дотримання законодавства і встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, оцінку оформлення господарських операцій і їхнє відображення в бухгалтерському й оперативному обліку, істотні порушення конкретних нормативно-правових актів, арифметичні, логічні, документальні і речовинні докази встановлених порушень; прізвища, імена, по батькові і посади осіб, що допустили порушення, грошовий і кількісний вираз негативних наслідків порушень.

Підсумкова частина звіту незалежного аудитора містить оцінку аудитора достовірності ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів. Тобто звіт незалежного аудитора містить у собі висновок стосовно достовірності фінансових звітів, повноти і відповідності чинному законодавству та встановлення нормативності бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності [9, с. 554].

При викладі своєї думки аудитор повинний дотримуватися строгої об'єктивності, не допускати необґрунтованих тверджень, висновків і оцінок діяльності окремих осіб чи перевіряємого підрозділу і записувати обвинувальні формулювання. Звіт (висновок) аудитора має бути коротким, обґрунтованим, чітким і зрозумілим. Аудиторський звіт (висновок) потрібен тільки для замовника і може бути опублікований тільки з його дозволу.

Зауваження про недоліки і порушення, отримані з усних чи письмових заяв окремих осіб, у звіт включати не можна. Кожен відбитий у ньому факт повинний бути всебічно перевірений аудитором. Якщо керівник підрозділу чи інша посадова особа підрозділу має заперечення чи зауваження за матеріалами

проведеної перевірки, вона повинна підписати документ про перевірку й одночасно прикласти до нього свої письмові заперечення чи зауваження. У тих випадках, коли необхідно прийняти термінові міри до усунення виявлених порушень, складаються проміжні аудиторські звітні документи, що направляються керівникам, що назначили перевірку, з наступним включенням них у загальний документ про перевірку.

МСА 560 «Подальші події» [62] визначає, що аудитор повинен виконати процедури з метою отримання достатніх і доречних доказів того, що всі події, що мали місце до дати підписання аудиторського звіту (висновку), які можуть потребувати внесення коригувань у фінансову звітність або розкриття в ній інформації, було виявлено [62]. МСА 560 розподіляє всі подальші події на події, що мають місце в межах трьох тимчасових періодів:

- події, що відбуваються, починаючи з дати балансу (дати фінансової звітності) до дати підписання аудиторського висновку (дати фактичної видачі аудиторського висновку по фінансовій звітності) (п.4 МСА 560).

Аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку (викладену письмово) щодо фінансових звітів у цілому. Основні елементи аудиторського висновку, види висновків та їх форма наведені у МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [62], ними є: заголовок; адресат; вступний параграф; параграф, що описує обсяг; параграф, у якому висловлено думку аудитора щодо фінансових звітів; дата аудиторського висновку; адреса аудиторської фірми; підпис аудиторського висновку [6].

Аудитор повинен бути впевненим, що пункти підсумкового документа зокрема або в сукупності не спричинять суттєвого перекручення фінансової звітності. Однак, якщо це все-таки відбудеться, то фінансова звітність має бути переглянута клієнтом або аудитор повинен дати умовний чи негативний висновок. Звичайно, аудитор і клієнт можуть погодитись відносно того, що негативний висновок не потрібно складати. Виявлені неправильні дані можуть вплинути на аудиторську оцінку результатів перевірки. Проте аудитор повинен

врахувати ту обставину, чи є повідомлення неправильних відомостей результатом помилок або зловживань. Оскільки останні є навмисними, їх значення виходить за межі грошового ефекту і аудитор повинен враховувати це під час оцінювання результатів перевірки. Для узагальнення результатів аудиту необхідно їх систематизувати і згрупувати за однорідними ознаками. Для цього складають часткові акти перевірок (наприклад, акт ревізії каси), однорідні факти порушень відображають у нагромаджувальних відомостях, аналітичних таблицях, розрахунках, схемах [8, с. 180].

Однак, коли аудитор невпевнений у спроможності підприємства вплинути на зміну показників фінансової звітності, він повинен зазначити це в аудиторському звіті, вказати сутність змін у фінансовій звітності, які б могли бути здійснені. Якщо невпевненість досить значна, то аудитор повинен відмовитися від викладення своєї думки або скласти звіт на підставі незгоди. Коли облікова інформація не відповідає даним фінансової звітності, аудитор відображає це в аудиторському звіті. Адміністрація підприємства-замовника має дати аудитору відповідь стосовно всіх зазначених у звіті недоліків і заходів щодо їх усунення.

Представлення і розкриття інформації в звіті незалежного аудитора мають породжувати впевненість, що висновки, які може зробити користувач, будуть вичерпними і відповідатимуть умовам бізнесу, особливо враховуючи те, що фінансова звітність відображає сутність, а не форму, вільна від упередженості керуючих, тобто від представлення фактів у прийнятному і неприйнятному вигляді, що інформація та отримані пояснення адекватно відображені й результати аналізу не вплинули на облікову політику [18, с. 486].

Аудитор не несе відповідальності за виконання процедур перевірки або складення запиту стосовно фінансової звітності після дати підписання висновку. Але коли після дати підписання висновку і до офіційного оприлюднення фінансової звітності аудитору стає відомо про факт, який може суттєво вплинути на фінансову звітність клієнта, він повинен визначити для себе, чи треба внести поправку у фінансову звітність і аудиторський висновок,

а також обговорити це питання з керівництвом клієнта і діяти відповідно до ситуації, що склалася.

Коли керівництво вносить зміни у фінансову звітність, аудитор повинен внести поправки в результати процедур аудиторської перевірки стосовно ситуації, що існує на той момент. Дата у висновку ставиться не раніше дня підписання керівництвом клієнта зміненої фінансової звітності.

Якщо клієнт не вносить потрібні виправлення до фінансової звітності, то аудитор складає висновок, відмінний від позитивного, з яким аудитор знайомить керівництво клієнта, що відповідає за оприлюднення звітності, але аудитор попереджає про недопустимість публікації звітності без відповідного коригування. Новий аудиторський висновок має містити посилання на те, що стало причиною перегляду думки про фінансову звітність клієнта і що призвело до зміни в аудиторському висновку.

Після проведення необхідних процедур і отримання необхідної інформації, аудитор складає висновок про ймовірність постійної діяльності підприємства і зміст висновку не змінюється.

За результатами аудиторської перевірки фінансової звітності ПрАТ «Готель «Дніпро» станом на 01.01.2018 р. підприємством одержано думку із застереженням «Ми провели аудит фінансової звітності Приватного акціонерного, ідентифікаційний код юридичної особи – 02573547, місцезнаходження: 01001, місто Київ, вулиця Хрещатик, будинок 1/2. Повний пакет фінансових звітів товариства складається з: Балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31.12.2018 р, Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом) за 2018 р., Звіту про власний капітал за 2018 р., Примітки до річної фінансової звітності за рік, що закінчився 31 грудня 2018 року.

На нашу думку, за винятком впливу питання, описаного в розділі «Основа для думки із застереженням» нашого звіту, фінансова звітність ПрАТ «Готель «Дніпро» за рік, що закінчився 31 грудня 2018 р. складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до Національних Положень (стандартів) бухгалтерського

обліку і відображає дійсний фінансовий стан ПрАТ «Готель «Дніпро» на 31 грудня 2018 року та фінансові результати за рік, що закінчився на зазначену дату (додаток Щ).

Висновки за розділом 3

За результатами дослідження організації та методик аудиту фінансових результатів на ПрАТ «Готель «Дніпро» зроблено наступні висновки:

1. Зміщення акцентів в основній меті діяльності суб'єктів господарювання від отримання прибутку до зростання вартості компаній зумовлюють необхідність перегляду завдань як суб'єктів ведення бухгалтерського обліку, так і суб'єктів аудиторської діяльності. У зв'язку з цим обґрунтовано, що перед аудиторами стоїть завдання перевірити правильність формування фінансових результатів підприємства.

2. Існуючі недоліки в організації аудиту пов'язані з неоднозначністю підходів до складових організації та заходів, які повинні бути здійснені на стадії організації процесу аудиту, й призводять до зниження якості аудиторських послуг. У зв'язку з цим, запропоновано під організацією аудиту розуміти сукупність заходів, спрямованих на впорядкування окремих дій, які повинні бути здійснені при проведенні аудиту для виконання поставлених завдань. Визначені елементи процесу аудиту, які потребують упорядкування (планування аудиту, розробка методики перевірки, узагальнення результатів проведеного аудиту та система контролю якості) дозволять раціонально організувати перевірки шляхом чіткого розподілу обов'язків між членами аудиторської групи та зменшити затрати часу на їх проведення.

3. Для підвищення якості результатів аудиту важливе значення має порядок формування підстав для висловлення аудиторами думки щодо предмету аудиту в контексті поставлених замовниками завдань. Такою підставою є документальне оформлення процесу проведення аудиту та

узагальнення його результатів. З метою забезпечення належного документального оформлення процесу аудиту запропоновано до складу документації в аудиті включати лише документи, складені аудитором для організації перевірок та у ході їх здійснення – робочі документи, та документи, складені на підставі робочих, які узагальнюють результати проведеного аудиту, – підсумкові документи аудиту. У роботі розроблено робочі документи аудиторів: 1) "Робочий звіт аудитора про перевірку фінансових результатів підприємства"; 2) "План аудиту фінансових результатів"; 3) "Програму аудиту фінансових результатів".

4. За результатами аудиторської перевірки фінансової звітності ПрАТ «Готель «Дніпро» станом на 01.01.2018 р. підприємством одержано думку із застереженням.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі проведено узагальнення теоретичних положень та внесено пропозиції щодо удосконалення організації і методики обліку і аудиту фінансових результатів підприємства. За отриманими результатами дослідження сформульовано ряд висновків, що відображають вирішення основних завдань відповідно до поставленої мети дослідження. Головними з них є наступні.

На основі аналізу сучасних тенденцій розвитку вітчизняного ринку готельних послуг в умовах поглиблення інтеграційних процесів доведено, що підприємства готельного бізнесу прагнуть віднайти найбільш оптимальні форми господарювання з метою збільшення фінансового результату у вигляді прибутку. У ході вивчення еволюції наукових теорій встановлено, що нині використовується узагальнений підхід до розуміння прибутку у вигляді частини доходу, яка залишається після вирахування всіх витрат діяльності та податків, з варіаціями щодо передумов його формування та ключових факторів впливу.

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» прибуток розглядається як сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. На нашу думку, дане визначення не повністю розкриває зміст даної категорії, оскільки у визначення вноситься лише порядок розрахунку, прибуток розглядається дещо односторонньо, з точки зору бухгалтерського обліку, як свідчення успішної чи навпаки збиткової діяльності підприємства.

Сучасна система бухгалтерського обліку в Україні характеризується рядом проблем відносно узгодженості формування фінансових результатів за видами діяльності підприємства. Кінцевий фінансовий результат (прибуток чи збиток) підприємства складається із фінансового результату від операцій, які є предметом його основної діяльності, іншої операційної, фінансової та інвестиційної, і які в сукупності становлять звичайну діяльність.

Нормативною основою для складання найважливішої форми фінансової

звітності – Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Цим Національним положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), а загальні вимоги до розкриття його статей розкрито в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності.

За результатами дослідження значень й завдань обліку і аудиту фінансових результатів ПрАТ «Готель «Дніпро» встановлено, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відповідно до даного Закону фінансовий результат (прибуток або збиток) повинен визначатися і відображатися в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат.

Отже, для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно зіставляти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Тобто, якщо доходи суб'єкта господарської діяльності перевищують витрати, що були здійснені для отримання цих доходів, то він отримує позитивний фінансовий результат (прибуток), у разі, коли витрати більші за доходи господарюючий суб'єкт отримує негативний фінансовий результат (збиток).

Для оцінки правильності відображення фінансових результатів діяльності підприємства в бухгалтерському обліку та підвищення міри довіри користувачів до даної інформації проводять аудит фінансових результатів. Згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам Законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або

інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Висловлення думки аудитора щодо достовірності фінансової звітності підприємства має важливе значення для прийняття будь-якими користувачами обґрунтованих ефективних рішень.

Оцінивши тенденції зміни в динаміці показників Балансу (Звіту про фінансовий стан) ПрАТ «Готель «Дніпро» відмічається, що загальна величина капіталу у 2018 році становила 248882 тис. грн, що на 2172 тис. грн або на 0,9% більше, ніж на кінець 2016 року та на 4494 тис. грн або на 1,8% більше показника 2017 року.

Власний капітал ПрАТ «Готель «Дніпро» у 2018 році становив 240014 тис. грн, що на 2160 тис. грн або на 0,9% менше, ніж на кінець 2016 року та на 381 тис. грн або на 0,2% більше показника 2017 року.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2018 року становив 8868 тис. грн., що на 4332 тис. грн або майже у 2 рази більше, ніж на кінець 2016 року та на 4113 тис. грн або на 86,5% більше показника 2017 року, що характеризує діяльність підприємства негативно.

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2018 році склала 165928 тис. грн. та має тенденцію до зростання. Так, у порівнянні з 2017 роком їх вартість зросла на 113 тис. грн або на 0,1%, а у порівнянні з 2016 роком – на 251 тис. грн., або на 0,2%.

Динаміка фондівдачі основних засобів має позитивну тенденцію. У 2018 році фондівдача становила 0,19 грн, що більше, ніж у 2017 році на 0,11 грн, або у 2,5 рази.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2018 році становила 7665 тис. грн, що на 1649 тис. грн, або на 27,4% більше, ніж у 2016 році, та на 2891 тис. грн або на 60,5% більше показника минулого року.

Середньоблікова чисельність персоналу у 2018 році скоротилася на 86 осіб у порівнянні з 2016 та з 2017 роками і становила у 2018 році 176 осіб.

Фонд оплати праці у 2018 році становив 10076 тис. грн, і мав тенденцію

до зростання у порівнянні з 2017 роком на 4111 тис. грн. або на 68,9%, а у порівнянні з 2016 роком навпаки до скорочення на 2157 тис. грн., або на 17,6% за рахунок скорочення чисельності персоналу.

Середньомісячна заробітна плата має тенденцію до зростання і становить у 2018 році 6771 грн, що на 880 грн або на 22,6% більше, ніж у 2016 році та на 2874 грн, або у 2,5 рази більше, ніж у 2017 році, що характеризує діяльність підприємства позитивно.

Варто відзначити зростання продуктивності праці: у 2018 році показник становив 178,7 тис. грн, що на 26,5 тис. грн або на 17,4% вище, ніж у 2016 році та на 130,9 тис. грн або у 3,7 рази вище показника минулого 2017 року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ПрАТ «Готель «Дніпро», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2018 рік становив 31446 тис. грн, що менше показника 2016 року на 8434 тис. грн, або на 21,1% та більше, ніж у минулому році на 18928 тис. грн, або у 2,5 рази.

Чистий прибуток у 2018 році становив 381 тис. грн, що на 1267 тис. грн. або на 57% більше показника 2016 року, та на 2922 тис. грн., або на 75% більше розміру збитку 2017 року.

Як свідчить аналіз основних показників діяльності ПрАТ «Готель «Дніпро» мало позитивний фінансовий результат лише у 2018 році. Протягом досліджуваних 2016-2017 років ПрАТ «Готель «Дніпро» було збитковим підприємством.

Для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій призначено рахунок 79 «Фінансові результати», що має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності».

Для цілей бухгалтерського обліку ПрАТ «Готель «Дніпро» обліковує

доходи і витрати за видами послуг, що реалізуються. Для цього призначені відповідні рахунки бухгалтерського обліку 7 і 9 класів. Це дає змогу готелю для прийняття управлінських рішень, при необхідності, вираховувати фінансовий результат і, отже, прибуток або збиток окремо від реалізації готельних послуг, а також послуг, товарів та готової продукції структурних підрозділів підприємств готельного господарства, що включені до складу комплексної послуги.

Для обліку витрат на виробництво в ПрАТ «Готель «Дніпро» використовується активний, калькуляційний рахунок 23 “Виробництво”, що характеризує стан господарських процесів. Облік витрат на виробництво на ПрАТ «Готель «Дніпро» доцільно здійснювати в розрізі основних та додаткових підрозділів на аналітичних рахунках або субрахунках відповідних порядків.

За результатами дослідження у роботі визначено необхідність удосконалення обліку фінансових результатів шляхом реформування системи рахунків та введення аналітичних рахунків в розрізі видів внутрішніх фінансових результатів від реалізації готельних послуг. Запропоновано з метою розширення додаткових можливостей обліку процесу формування фінансових результатів сегментів відповідальності ПрАТ «Готель «Дніпро» рекомендовані форми аналітичних відомостей. А у розділі I Журналу 5 інформацію по кожному субрахунку фінансових результатів подавати у згорнутому вигляді із зазначенням посилання на відповідну відомість аналітичного обліку.

Зроблено висновок, що відображення у фінансовій звітності інформації про фінансові результати підприємства – це складний процес, що потребує відповідних професійних знань, вмінь та навичок, розуміння вимог національних і міжнародних стандартів. Проте необхідність застосування МСФЗ – це надійна основа для оцінки та однозначного трактування фінансового стану та результатів діяльності вітчизняних підприємств, що забезпечить пошук нових інвесторів і задовольнить їх потребу у достовірній та зрозумілій інформації. З огляду на це дослідження зазначених проблем повинні стати пріоритетним напрямом діяльності відповідних державних органів,

професійних громадських організацій, наукової спільноти і практикуючих бухгалтерів.

З метою забезпечення належного документального оформлення процесу аудиту запропоновано до складу документації в аудиті включати лише документи, складені аудитором для організації перевірок та у ході їх здійснення – робочі документи, та документи, складені на підставі робочих, які узагальнюють результати проведеного аудиту, – підсумкові документи аудиту. У роботі розроблено робочі документи аудиторів: 1) "Робочий звіт аудитора про перевірку фінансових результатів підприємства"; 2) "План аудиту фінансових результатів"; 3) "Програму аудиту фінансових результатів".

За результатами аудиторської перевірки фінансової звітності ПрАТ «Готель «Дніпро» станом на 01.01.2018 р. підприємством одержано думку із застереженням.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агафонова Л.Г., Агафонова О.Є. Туризм, готельний та ресторанний бізнес: ціноутворення, конкуренція, державне регулювання / Л.Г. Агафонова, О.Є. Агафонова. – К. : Знання, 2014. – 351 с.
2. Азарова А.О. Математичні моделі та методи оцінювання фінансового стану підприємства: навчальний посібник / А.О. Азарова, О.В. Рузакова. – Вінниця: ВНТУ, 2015. – 172 с.
3. Акімова Н.С. Облік в зарубіжних країнах: навчальний посібник / Н.С. Акімова., А.П. Грінко, О.В. Топоркова, Т. А. Наумова, Н.С.Ковалевська, Л. О. Кирильєва, В. В. Янчев.– Х.: ХДУХТ, 2016. – 288 с.
4. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. / за заг. ред. І. В. Сіменко, Т.Д. Косової. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 384 с.
5. Антонюк Р.Р. Проблемні аспекти управління прибутком сільськогосподарських підприємств / Р.Р. Антонюк, П.С. Березівський // Економічний простір. – 2011. – №21. – С. 21-26.
6. Атамас П. Й., Атамас О. П., Крамаренко Г. О. Роль бухгалтерського обліку в управлінні ризиками підприємництва. *Академічний огляд*. 2016. № 1 (44). С. 60-69. [Електронний ресурс]. – Режим: <http://acadrev.duan.edu.ua/images/stories/files/2016-1/8.pdf>.
7. Аудит : підручник / [О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.]; за заг. ред. проф. О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
8. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник. / За ред. проф. В.В.Немченко, О.Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
9. Аудит: організація і методика: навч. посіб. / Огійчук М.Ф., Новиков І.Т., Рагуліна І.І. – К.: Алеута, 2012. – 664 с.
10. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів) : навчальний посібник / [В. В. Бабіч, С. В. Сагова]. – К. : КНЕУ, 2013. – 282 с.

11. Балченко З.А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України / З.А. Балченко. – К. : КУТЕП, 2014. – 232 с.
12. Безверхий К.В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні: монографія / К.В. Безверхий, Т.В. Бочуля. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 184 с.
13. Безверхий К. В. Консолідований звіт про управління. Новації управлінської практики звітування / К. В.Безверхий, В. П.Пантелєв // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. - 2018. - № 1-2. - С. 37-46.
14. Білик М. Д. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2013. – 592 с.
15. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – К.: Ника - Центр, 2007. - 768 с.
16. Бондар М.І. Звітність підприємства: підручник. / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.
17. Бурлан С. А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / С. А. Бурлан, Н. О. Руденко. – Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. – 184 с.
18. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ТОВ «Рута», 2010. – 512 с.
19. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: навч. посіб. для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець. - Житомир: ЖІТІ, 2009. – 928 с.
20. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ТОВ “Рута”, 2011. – 528с.
21. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: монографія / Ю.А. Верига, О.В. Карпенко, О.Ф. Савченко та ін.; за ред. О.М. Губачової. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2011. - 337 с.
22. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. Гусакова, А.Ж. Пшенична, Н.В. Фірсова / За заг. ред. проф.

Ю.А. Вериги. – К.: Центр учбової літератури, 2012. - 500 с.

23. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навч. посіб. / Є.Ю. Шара, О.О. Бідюк, І.Є. Соколовська-Гонтаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 424 с.

24. Величко О. Г. Розкриття інформації за МСФЗ публічними акціонерними товариствами / О.Г. Величко // Ефективне регулювання ринку фінансових послуг - шлях до Європейської інтеграції зб. тез доп. за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф.. – Київ, 2013. – С. 78–85.

25. Верига Ю. А. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект / Ю. А. Верига, В. Ю. Захарченко, Є. А. Карпенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2011. – № 20. – С. 186–193.

26. Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навчально-практичний посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна. – К. : Центр учбової літератури, 2018. – 536 с.

27. Виноградова М.О. Аудит : навч. посібник / М.О. Виноградова, Л.І. Жидеєва. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 654 с.

28. Власова Н.О. Ефективність формування фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі: монографія / Н.О. Власова, І.Ю. Мелушова. – Харків : ХДУХТ, 2012. – 280 с.

29. Герасим П. М. Курс фінансового обліку: навчальний посібник / П. М. Герасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – К. : Знання, 2012. – 566 с.

30. Гетьман О. О. Економіка підприємства: навчальний посібник / О. О. Гетьман, В. М. Шаповал. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 488 с.

31. Городянська Л.В. Організація обліку : практикум : навч. посібник / Л.В. Городянська, В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2013. – 331 с.

32. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

33. Гречаник В.П. Проблеми інформаційного забезпечення і менеджменту регіонального туристичного розвитку // Матеріали третьої науково-практичної

конференції “Інформаційні технології в управлінні туристичною та курортно-рекреаційною економікою”. – Бердянськ : АУІТ “АРІУ”, 2016. – С. 6-8.

34. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика : монографія / Г.М. Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2013. – 324 с.

35. Дікань Л.В. Фінансовий результат підприємств: теоретичні узагальнення та прикладний аналіз: монографія / Л.В. Дікань, О.О. Вороніна. – Харків: СПД ФО Лібуркіна Л.М., 2012. – 92 с.

36. Єфімова О. П. Економіка готелів і ресторанів: навч. посіб / О.П. Єфімова, Н.А. Єфімова, Т.А. Олефренко; за ред. Н.І. Кабушкіна. –К. : Нове видання, 2012. – 396 с.

37. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб. / І.В. Жолнер. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

38. Івченко Є.І. Концептуальні основи внутрішнього контролю процесно-орієнтованого управління підприємствами / Є.І. Івченко, Є.А. Карпенко // Економічний аналіз: збірник наукових праць Тернопільського націо-нального економічного Університету. – Тернопіль: ТНЕУ, 2011. – № 8. – С. 180-184.

39. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001р. № 186 зі змінами та доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.liga.net_

40. Карпенко Є.А. Удосконалення внутрішнього контролю процесів в системі процесно-орієнтованого управління підприємством / Є.А. Карпенко // Інноваційна економіка: науково-виробничий журнал. – Тернопіль: ТІАВ, 2011. – № 7(26). – С. 58-61.

41. Карпенко Є. А. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник / Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 359 с.

42. Карпушенко М.Ю. Організація обліку: [навч. посібник] / М.Ю. Карпушенко. Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2011. - 241 с.

43. Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій: навч. посіб. / К.Ф. Ковальчук. - К.: Центр учбової літератури, – 2012. – 326 с.
44. Колінько Н. І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам / Н. І. Колінько, Т. Є. Єзерська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4. – С. 215-220.
45. Король С.Я. Бухгалтерський облік в готельному господарстві: навч. посіб. / С.Я. Король. – К. : КНТЕУ, 2012. – 354 с.
46. Крупельницька І. Г. Звітність підприємств : навчальний посібник / І. Г. Крупельницька. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 232 с.
47. Крупка Я. Д. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.
48. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : підручник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – Київ : Каравела, 2012. – 544 с.
49. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулик. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 380 с.
50. Лаговська С.Ф. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник / О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук, В.І. Кузь, С.В. Кучер. – К.: Кондор, 2018. – 418 с.
51. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – Тернопіль.: Навчальна книга - Богдан, 2013. – 752 с.
52. Леоненко П.М. Історія економічних учень: підручник / П.І. Юхименко. – К.: Знання, 2016. – 639 с.
53. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика [монографія] / О.І. Малишкін. - К.: Центр учбової літератури, 2013. - 376 с.
54. Малініна Т.П., Підгорна О.А. Роль та значення прогнозування фінансових результатів діяльності підприємства. Економічні студії. 2016. № 2.

С. 85–88.

55. Матюха М. М. Особливості формування управлінської звітності про сукупні доходи (витрати) / М. М. Матюха // Економічний часопис ХХІ. –2013. – №1–2 (2). – С. 45–48.

56. Мельник Т.Г. Бухгалтерський облік. Практикум. Навчальний посібник. Видання друге, доповнене і перероблене / Мельник Т.Г. — К.:Кондор-Видавництво, 2017. – 269 с.

57. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. № 356. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

58. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461791>.

59. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерства промислової політики від 09.07.2007 р. № 373. [Електронний ресурс]. — Режим доступу <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07>.

60. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навчальний посібник / В. О. Мец. – К.: КНЕУ, 2013. – 132 с.

61. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon3.rada.gov.ua>.

62. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2016-2017 року [Електронний ресурс] / Україна. Аудиторська Палата України. - Режим доступу: [http:// www.aui.com.ua](http://www.aui.com.ua)

63. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

64. Мошковська О.А. Облік фінансових результатів: теорія та методологія: монографія / О. А. Мошковська. –КНТЕУ, 2015. – 380 с.

65. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник / Л.В. Нападовська. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.

66. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

67. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : монографія / за заг. ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ “Академія фінансового управління”, 2015. – 294 с.

68. Ночовна Ю. О. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами. Ефективна економіка. 2018. № 11. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6700>

69. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю.А. Верига, В.А. Кулик, Ю.О. Ночовна, С.Ю. Іванюк. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 312 с.

70. Озеран А. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід): питання формування та співвідношення з МСФЗ / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №6. – С. 25-34.

71. Орлова В. Трансформація фінансової звітності за міжнародними стандартами / В. Орлова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №5. – С. 3-7.

72. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

73. Пилипенко Л. М. Фінансова звітність: відповідність сучасним інформаційним потребам управління та регулювання ринковою економікою / Л. М. Пилипенко // Вісник Національного університету "Львів, політехніка". Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. – 2014. – № 720. – С 230-233.

74. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

75. Позняковська Н.М. Фінансовий облік. Частина 1 : навчальний посібник / Н.М. Позняковська, Ю.В. Довгалець – К.: Видавничий дім «Кондор», 2017. – 274 с.

76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку // База даних інформаційно-правової системи «ЛІГА». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.

77. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

78. Про туризм : Закон України від 19.10.2010р. 2608-VI (2608-17). [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://tour-cn.com.ua/load/14-1-0-42>.

79. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017р. № 2258-VIII зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Україна. Верховна Рада. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

80. Про затвердження Правил користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг: Наказ Державної туристичної адміністрації України: за станом на 16 березня 2004 р. №19. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0413-04>.

81. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

82. Пуцентейло П.Р. Економіка і організація туристично-готельного підприємництва: навч. посіб. / П.Р. Пуцентейло. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 344 с.

83. Пшенична А.Ж. Аудит: навч. посіб. / А.Ж. Пшенична. – К: Центр учбової літератури, 2011. – 315 с.

84. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / І. Б.

Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

85. Селіверстова Л. С. Фінансовий аналіз : навчальний посібник /Л. С Селіверстова, О. В. Скрипник ; за заг. ред. С. М. Безрутенко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 274 с.

86. Склабінська А.І. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / А.І.Склабінська, С.А. Дrajниця, Л.Д. Федорук; за заг. ред. М.П. Войнаренко. – Львів : Новий світ-2000, 2015. – 342 с.

87. Склярук І.П. Аналіз прибутку та рентабельності діяльності підприємства / І.П. Склярук // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 2(141). – С.174-181.

88. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 288 с.

89. Станівчук Г.В. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства / Г.В. Станівчук // Збірник Вінницького національного аграрного університету. – 2013. – С. 45-48.

90. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / П.Л. Сук. – К.: Каравела, 2011. – 624 с.

91. Тарасевич В. М. Історія економічних вчень: підручник / В.М. Тарасевич, Ю. Є. Петруні. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 352 с.

92. Тринька Л. Я. Економічний аналіз : навчально-методичний посібник /Л. Я. Тринька, О. В. Липчанська-Іванчук. – К.: Алерта, 2015. – 568 с.

93. Управління сучасним готельним комплексом: навч. посіб. / Т.Г. Мунін, А.О. Змійов, С.В. Самарцев, О.О. Гаца, К.П. Максимец, Х.И. Роглев; за ред. С.І. Дорогунцова. – К. : Ліра-К, 2013.– 311 с.

94. Управління фінансовою безпекою підприємства торгівлі в умовах невизначеності : колективна монографія / За заг. ред. А.С. Крутової. – Х. : Видавець Іванченко І.С., 2017. – 264 с.

95. Фаріон І.Д. Управлінський облік : підручник / І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 792 с.

96. Фінансовий облік : [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Нападовська, А. В. Алексєва, О. А. Бакурова та ін.; за заг. ред. Л. В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 700 с.

97. Харламова О.В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні : монографія / О.В. Харламова. – Х.: Видавництво «Лідер», 2015. – 374 с.

98. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 6. – С. 9-15.

99. Шимановська-Діанич Л.М. Процесно-орієнтоване управління та внутрішній контроль на підприємствах роздрібно́ї торгівлі: монографія / Л.М. Шимановська-Діанич, Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2012. – 269 с.

100. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник / В. Д. Шквір, А.Г. Загородній, О.С. Височан. – Львів. : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 400 с.