

6. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 414 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

7. Постанова Кабінету Міністрів України «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 — 2015 рр.» від 16 січня 2007 р. № 34 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Формули розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів (дотацій вирівнювання та коштів, що передаються до державного бюджету) між державним бюджетом та місцевими бюджетами» від 05.09.2001 р. № 1195//Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

9. Про затвердження Роз'яснень щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Роз'яснень щодо застосування класифікації кредитування бюджету. Наказ Державного казначейства України від 04.11.2004 р. № 194 із змінами, внесеними згідно з Наказами Державного казначейства від 31.03.2005 р. № 57, від 30.09.2005 р. № 181, від 08.12.2006 р. № 330 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

Статтю подано до редакції 31.01.10 р.

УДК: 657.633: 338.486

О. Ю. Левченко, аспірантка
кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

АСПЕКТИ МЕТОДИКИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ ТУРИСТИЧНОЇ ГАЛУЗІ

У статті досліджуються теоретичні і практичні аспекти методики здійснення аудиторської перевірки доходів і фінансових результатів підприємств туристичної галузі.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: доходи, фінансові результати, методика аудиту, туроператори, турагенти.

В статье исследуются теоретические и практические аспекты методики осуществления аудиторской проверки доходов и финансовых результатов предприятий туристической отрасли.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: доходы, финансовые результаты, методика аудита, туроператоры, турагенты.

This article investigates the theoretical and practical aspects of the audit methodology of income and financial results of the tourism industry.

KEY WORDS: income, financial results, audit methodology, tour operators, travel agents.

Вступ. Туризм є одним із найпривабливіших напрямків розвитку економіки України. В умовах розбудови української держави туризм стає дієвим засобом формування ринкового механізму господарювання, надходження значних коштів до бюджету. Для стимулювання успішної діяльності та ефективного управління підприємствами туристичної галузі важливе значення має неупереджена й достовірна інформація. Саме зовнішній аудит може надати керівництву підприємства таку інформацію. Особливу увагу під час аудиту варто приділяти перевірці доходів і фінансових результатів діяльності, оскільки доход характеризує загальну суму коштів, яка надходить на підприємство за певний період і, за вирахуванням податків, може бути використана на споживання та інвестування, а фінансові результати відображають мету підприємницької діяльності, її дохідність і є вирішальним для підприємства.

Мета та задачі дослідження. Метою дослідження є теоретичне обґрунтування вибору методики аудиту доходів і фінансових результатів підприємств туристичної галузі, розробка практичних рекомендацій щодо поліпшення методики аудиту.

Реалізація поставленої мети досягається через послідовне вирішення завдань теоретичного та практичного характеру:

- оцінити порядок формування доходів і фінансових результатів підприємств туристичної галузі;
- обґрунтувати відповідну методику аудиту доходів і фінансових результатів.

Об'єктом дослідження є система аудиту доходів та фінансових результатів діяльності в туристичній галузі.

Предметом дослідження є теоретичні засади, методика аудиту доходів і фінансових результатів діяльності підприємств туристичної галузі в умовах сучасної економіки України.

Результати дослідження. Переважна більшість туристичних фірм має невелику кількість персоналу, який не може забезпечити якісний контроль за діяльністю на всіх етапах, тому дуже важливим стає зовнішній контроль — незалежний аудит. Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» [1], аудиторська діяльність — підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг. Отже, 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.

Методики проведення аудиторських перевірок туристичних організацій, зокрема турагентів, які розробляються спеціалістами аудиторських організацій, є їх комерційною таємницею. У даний час виділяють кілька підходів до створення методики аудиту: юридичний, бухгалтерський, спеціальний і галузевий.

Одним з найбільш традиційних підходів є бухгалтерський. Він полягає в розробці методик перевірки по різних розділам бухгалтерського обліку.

Юридичний підхід включає в себе розробку методики перевірки різних питань з юридичної точки зору. В деяких аспектах така методика перегукується з бухгалтерською, але передбачає більш глибоке вивчення правової сторони відображення господарської діяльності економічного суб'єкта в обліку.

Спеціальний підхід включає в себе розробку методики перевірки груп економічних суб'єктів, які мають спільні спеціальні ознаки (структуру управління, структуру капіталу, чисельність працівників, організаційно-правову форму тощо).

При галузевому підході розробляється методика аудиту економічних суб'єктів залежно від виду їх діяльності і галузевої належності. До такої методики можна віднести методику аудиту туристичних організацій, у тому числі аудит турагентів та туроператорів.

На погляд Н. Г. Чепілко [2, с. 193], тільки об'єднання трьох основних методик по проведенню аудиту туристичних організацій, у комплексі, таких як юридичного, бухгалтерського і галузевого, може надати повну оцінку фінансово-господарської діяльності підприємств.

Реалізуючи функцію контролю, зовнішній аудитор має спланувати перевірку суб'єкта господарювання. Планування починається з визначення особливостей бізнесу клієнта.

Стаття 5 Закону України «Про туризм» [3] називає суб'єктів, які здійснюють та/або забезпечують туристичну діяльність. Головною роллю серед них відіграють туроператори і турагенти.

Туристичних операторів визначено як юридичних осіб, створених згідно із законодавством України, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на туроператорську діяльність. Туристичні агенти визначені як юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на турагентську діяльність. Турагент діє від імені туроператора та реалізує створений останнім турпродукт, наслідками його юридичних дій є зміна прав та обов'язків у туроператора.

Для обліку операцій у сфері туристичної діяльності важливе значення має той факт, що туристичний продукт і туристичні послуги є саме послугами, а не товаром.

Перш ніж розпочати більш детальну перевірку доходів, необхідно визначити суттєвість конкретних груп доходів у загальному обсязі доходів. Якщо аудитор визнає певний вид доходу несуттєвим, він може ігнорувати подальшу перевірку цього доходу й зосередити увагу на суттєвих доходах.

З метою запровадження методу організації аудиту доходів і фінансових результатів, а також кількості необхідних аудиторських процедур, аудитор проводить тестування внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку.

Після визначення суттєвості групи доходів і встановлення оцінки системи внутрішнього контролю й бухгалтерського обліку аудитор вирішує, які групи доходів він перевірятиме та із застосуванням якого методу організації перевірки (суцільний, вибірко-вий, комбінований).

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

- доходи одержані за результатом дійсних операцій у процесі звичайної діяльності;
- відображені у звітності доходи відповідають інформації, узагальненій на відповідних рахунках бухгалтерського обліку;
- доходи відображені на рахунках бухгалтерського обліку, підтверджені відповідними первинними документами;
- доходи відображені у відповідному періоді;
- доходи висвітлені в примітках до фінансової звітності належним чином [4, с. 30].

Основні відмінності між турагентами і туроператорами полягають у системі формування доходів і належності туристичного продукту.

Турагент організовує свою діяльність на підставі договорів комісії, доручення тощо, при цьому може складати комісійні угоди, угоди доручення на продаж з туроператорами, а може складати такі ж угоди на придбання послуг з туристами — фізичними особами. Тому необхідно дослідити укладені господарські договори туристичної фірми і її постачальників та замовників.

Досліджуючи порядок відображення доходів туроператора від продажу туристичного продукту, необхідно звернути увагу на норми пп. 10-11 П(С)БО 15 «Дохід» [5].

Вказані норми передбачають, що в бухгалтерському обліку туроператора дохід від продажу туристичного продукту повинен бути відображений тільки після повного виконання договору на туристичне обслуговування туриста. Крім того, частина послуг, які включаються в туристичний продукт, туроператор може передавати (перепродавати) по агентським договорам, а це передбачає інший порядок бухгалтерського обліку. В той же час у відповідності з пп. 6.2 П(С)БО 15 «Доходи» доходами не визнаються суми коштів, які надійшли по договорам комісії, агентським та іншим аналогічним договорам на користь комітента, принципала і т.д. [6, с. 118].

Отже, надходження коштів від оплати туристичного продукту визнаються тільки в момент закінчення надання туристичних послуг. При цьому тією ж датою із складу бухгалтерського доходу повинна бути виключена вартість тих послуг, котрі реалізовані по договорам комісії і агентським договорам.

Дохід турагента буде формуватись із вартості реалізованого туристам туристичного продукту. Дохід турагента, який списується на фінансовий результат, у підсумку складається тільки із суми агентської та іншої винагороди (або націнки на вартість турпродукта, якщо в договорі з туроператором передбачена така можливість).

Аудит продажів туристичного продукту турагентом варто починати з аналізу положень облікової політики. При реалізації турагентом туристських продуктів, сформованих туроператором, по посередницьким договорам, моментом їх реалізації при використанні методу нарахування буде дата затвердження звіту турагента. Якщо турагент реалізує авіабілету на чартерні рейси, то в обліковій політиці організації повинна бути прописана дата реалізації (відгрузки) авіабілетів. Такою датою буде дата вильоту. Для авіабілетів, які реалізуються на комісійній основі, датою реалізації вважається дата передачі покупцю (замовнику) документів. Аудитору варто співставити розмір винагороди, встановленої в договорі і відображеної в бухгалтерському обліку. Розмір винагороди може бути встановлено у вигляді:

- фіксованої суми;
- у відсотках від ціни операції, здійсненої турагентом;
- у вигляді різниці між ціною туроператора і більш вигідною ціною, по котрій турагент здійснив операцію.

У будь-якому випадку джерелом виплати винагороди, в якому б вигляді вона не призначалась, є організація-туроператор. Перевіряючи відображення виручки від продажів турагентом, варто пам'ятати, що виручкою посередника буде тільки сума винагороди. Винагорода, яка має належати турагенту по договору, є для нього доходом від звичайних видів діяльності.

Аудитор перевіряє повноту відображення посередницької винагороди на рахунках бухгалтерського обліку, а також відповідність даних обліку даним фінансової (бухгалтерської) звітності.

У туризмі, як і в інших сферах діяльності, фінансові результати підрозділяються на: прибуток (збиток) від операційної діяль-

ності, фінансової, інвестиційної діяльності та від надзвичайних подій [7, с. 195].

На заключному етапі аудитор систематизує виявлені помилки і порушення в бухгалтерському обліку, розробляє рекомендації по їх усуненню. Дослідивши доходи і фінансові результати, склавши відповідні робочі документи, зовнішній аудитор переходить до складання аудиторського звіту. Аудиторський звіт не є аудиторським висновком, у ньому не робиться висновок про достовірність фінансової звітності, а лише викладаються факти, зібрані під час перевірки, аудиторський звіт — це результат зовнішнього контролю за діяльністю суб'єкта господарювання. На підставі даних аудиту керівництво туристичного підприємства має визначити, наскільки досягнуті результати відповідають його очікуванням. При цьому приймається ще одне важливе рішення: наскільки присутніми чи відносно безпечними є виявлені відхилення від стандартів. Визначається оцінка, що є основою для прийняття рішення про коригування планів роботи та інших управлінських рішень.

Економічний суб'єкт вправі розпоряджатися відомостями, що отримуються в письмовій інформації аудитора, за своїм розсудом [8, с. 170].

Висновки. У даний час виділяють декілька підходів до створення методик аудиту: юридичний, бухгалтерський, спеціальний і галузевий. Проте найефективнішою є комплексна методика, яка поєднує в собі переваги юридичного, бухгалтерського і галузевого підходів.

Реалізуючи функцію контролю, зовнішній аудитор має спланувати перевірку суб'єкта господарювання. При цьому варто враховувати особливості діяльності підприємств туристичної галузі. Головну роль серед суб'єктів туристичної діяльності відіграють туроператори і турагенти.

Основні відмінності між турагентами і туроператорами полягають у системі формування доходів і належності туристичного продукту.

Для обліку операцій у сфері туристичної діяльності важливе значення має той факт, що туристичний продукт і туристичні послуги є саме послугами, а не товаром.

На заключному етапі аудитор систематизує виявлені помилки і порушення в бухгалтерському обліку, розробляє рекомендації по їх усуненню.

Література

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ.
2. *Чепилко Н.Г.* Организация и методика проведения аудита организаций-турагентов. // Аудит и финансовый анализ. — 2009. — № 2. С. 193–200.
3. Закон України «Про туризм» від 15.09.1995 р. № 324/95-ВР.
4. *Садовников О. А.* Шляхи вдосконалення організації і методики аудиту обліку доходів за видами діяльності в умовах національних та міжнародних стандартів // Аудитор України. — 2008. — №21 (149) грудень. — С. 29–32.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» затвердженого наказом Міністерства фінансів від 29.11.1999 р. № 290.
6. Усе про облік та організацію туристичної діяльності . — 4-те вид., перероб. і доп. — Х.: Фактор, 2007. — 272 с. — (Серія «Усе про облік та організацію...»).
7. *Балченко З. А.* Бухгалтерський облік у туризмі і готелях України: Навчальний посібник Київського університету туризму, економіки і права. — К.: КУТЕП, 2006. — 232 с.
8. *Іваніна О. О.* Аудит туристичної діяльності: Навчальний посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2005. — 256 с.

Статтю подано до редакції 15.02.10 р.

УДК 657.446

Н. П. Букресва, аспірант,
кафедра обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ДИНАМІКА ЕКСПОРТУ ТА ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТНИХ ПЕРЕВАГ ПІДПРИЄМСТВ ПАРФУМЕРНО-КОСМЕТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ УКРАЇНИ НА РИНКАХ ЄВРОПИ

У даній науковій статті висвітлено основні чинники формування конкурентних переваг підприємств парфумерно-косметичної діяльності України на зовнішніх ринках та представлено таке виробниче підприємство як об'єкт обліку контролю та аналізу у зовнішньоекономічному контексті. В результаті проведеного дослідження автором