

## Пожарицкая И.М., Забродина К.С. ОРГАНИЗАЦИОННАЯ МОДЕЛЬ АУДИТА ДОХОДОВ САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Перед региональной экономикой Украины стоит актуальная проблема создания теоретических положений по организации аудита рекреационных предприятий. В Законе Украины «О внесении изменений в Закон Украины «Об аудиторской деятельности» от 6 июля 2005 г № 2738 обращается внимание на осуществление мероприятий «по обеспечению независимости аудиторов при проведении ими аудиторских проверок и организации контроля за качеством аудиторских услуг» [1].

Действующие нормативные стандарты в области аудита не раскрывают положений по организации аудита в сфере услуг. В научной литературе раскрытие понятия организации аудита хотя и нашло отражение, но не касается рекреационных организаций (Белуха Н.Т., Бутинец Ф.Ф.) [3,4]. В работах Т. Кисилевич, Т. Иванина [6,7], посвященных аудиту санаторно-курортных и туристических организаций рассматривается только методика аудита, но не организация аудита.

Целью статьи является определение сущности с учетом взглядов ученых и обоснование особенностей организационной модели аудита доходов санаторно-курортных организаций.

Понятие «организация» в переводе с французского означает «придавать стройный вид, упорядочить». Организацию следует понимать как внутреннюю упорядоченность и согласованность взаимодействия автономных частей целого, обусловленного его построением, совокупность процессов или действий, которые приводят к созданию и совершенствованию взаимодействия между частями этого целого. Это понятие употребляется в контексте с понятиями «структура» и «система» и выражает регламентированные закономерности их построения, функционирования, взаимодействия [5, с.46].

По результатам обработки специальной литературы по аудиту, другой экономической, философской, филологической литературы, справочных изданий приведем определение понятия «организация аудита» разными авторами (табл.1).

**Таблица 1.** Раскрытие термина «организация аудита» в литературных источниках

№	Источник	Определение
1	Белуха Н.Т.[3]	Организация аудита – совокупность определенных элементов, направленных на рациональное выполнение аудиторского процесса (с.132)
2	Бутинец Ф.Ф.[4]	Організація аудиту – це комплекс заходів аудиторської фірми, спрямованих на повне забезпечення виконання договорів з клієнтами, ефективно використання майна фірми, зниження витрат діяльності та отримання прибутку (с.135)
3	Бутинец Ф.Ф. [4]	Організація здійснення аудиту – це встановлений аудиторською фірмою порядок і технологія виконання договірної роботи суб'єктами аудиту при узгодженні зусиль і способів виконання аудиторської праці при виконанні умов договору (с.135)
4	Белуха Н.Т.[3]	Организация аудиторского процесса состоит в создании организационных предпосылок для достижения и аналитической обработки экономической информации в системе финансово-хозяйственного контроля с целью активного влияния на оптимизацию результатов предпринимательской деятельности (с.256)
5	Подольский В.И.[2]	Организация аудита - планирование этапов аудита, унификация приёмов и методов аудиторских проверок, вопросы ответственности, дисциплины, системы подчинения, проблемы учёта и контроля (с.59)

Таким образом, на основании приведенных дефиниций можно сформулировать организацию аудита санаторно-курортных предприятий как совокупность мероприятий аудиторской фирмы по обеспечению выполнения аудиторской проверки предприятий санаторно-курортного комплекса.

Организацию аудита доходов санаторно-курортных организаций можно определить как систему элементов, направленных на эффективное и рациональное осуществление аудиторского процесса по проверке доходов санаторно-курортных организаций.

Организационную модель аудита доходов санаторно-курортного предприятия в общем виде можно представить следующим образом (рис.1)

Аудит доходов санаторно-курортных организаций целесообразно начинать с анализа плана реализуемых санаторно-курортных путевок, курсовок на текущий год с разбивкой по кварталам и калькуляций отпускных цен на путевки, курсовки и оказываемые услуги, т.е. плана доходов санаторно-курортных организаций.

Планирование должно проводиться с учетом коэффициента загрузки на основании: базы прошлого периода и заключенных договоров с непосредственными пользователями санаторно-курортных услуг, с агентами (туристическими фирмами, предпринимателями без образования юридического лица); количества санаторно-курортных путевок, направляемых в свободную реализацию на месте; количества путевок (квот), реализуемых головной компанией или акционерами. Нами разработана и применяется в аудиторской практике форма для анализа планируемых доходов.

План доходов санатория включает также доходы от прочих видов деятельности, объем которых напрямую зависит от степени загрузки санатория.

Резервом увеличения незапланированных доходов в летне-осенний период максимального развертыва-

ния коечной емкости является возможность предоставления дополнительных мест путем реализации детских путевок, а также взрослых путевок сверх номерного фонда (кресло-кровать, раскладушка, диваны в люксе и т.п.) и за счет реализации курсовок, предусматривающих практически весь комплекс услуг по путевке без расходов на проживание.

Объекты аудита					
Материалы по учету реализации путевок и прочих услуг		Инвентаризация имущества			Правильность и своевременность отражения доходов
Источники информации					
Учётная политика санаторно-курортной организации		Договора на предоставление санаторно-курортных услуг			Внутренняя организация учета на предприятии, материалы контроля и внутреннего аудита
Учетные документы					
Первичные		Сводные Регистры			Отчетность
Счета на оплату, накладные на переданные санаторно-курортные путёвки		Журнал регистрации отдыхающих и больных, Журнал регистрации выданных счетов фактур, Книга продаж, сведения о количестве отработанных койко-дней, Отчёт о движении бланков путевок, Отчет кассира-операциониста			Баланс, Отчет о финансовых результатах
Методические приемы аудита					
Исследование документов	Взаимная проверка	Выборочное наблюдение	Арифметическая проверка	Анкетирование	Расчетная проверка показателей отчетности
Оформление результатов аудита					
Изучение актов предыдущих проверок		Систематическая и хронологическая группировка отклонений		Рабочие документы аудитора	Аудиторское заключение

Рис.1. Организационная модель аудита доходов санаторно-курортного предприятия

Аудитору необходимо осуществлять проверку правильности и своевременности отражения доходов в отчетном периоде. Объектом внимания должно стать сальдо субсчетов 685 «Расчеты по переданным санаторно-курортным путевкам, по которым не наступил срок заезда» и 691 «Доходы, полученные в счет будущих периодов по путевкам, по которым наступил срок заезда» на предмет своевременного включения отработанных койко-дней в состав доходов от продаж.

Особое внимание аудитору следует обратить на процесс движения бланков санаторно-курортных путевок от момента оприходования изготовленных путевок в составе бланков строгой отчетности на забалансовом счете 08 «Бланки строго учета» до момента возврата отрывных талонов к санаторно-курортной путевке (талон на проживание, на питание и лечение).

Проверке целесообразно подвергать информацию по продолжительности лечения, стоимости путевки, которая указывается прописью, дате продажи и наименованию продавца. Не должны иметь место случаи отпуска бланков путевок без указанной прописью санаторно-курортной организацией стоимости, сроков лечения и другой предусмотренной бланком информации. Отпуск санаторно-курортной путевки без указания сроков приводит к нарушению графика заездов и различным неудобствам при приеме отдыхающих, а отсутствие указанной стоимости на бланке санаторно-курортной путевки приводит к ее перепродаже агентами по завышенной цене, не согласованной с санаторием.

В случае возврата путевки отдыхающий имеет право истребовать уплаченную сумму с санатория. Важно знать о негативных последствиях несоблюдения требований к бланкам строгой отчетности — санаторно-курортным путевкам, курсовкам. Основная ошибка в процессе продвижения путевок к потребителю — заключение договоров купли-продажи с турагентами, а не договоров агентирования (поручения, комиссии).

Аудитору необходимо проверить своевременность и полноту поступлений в кассу санатория выручки от прочих видов деятельности. Особое внимание следует обратить на наличные расчеты, осуществляемые с применением контрольно-кассовых машин. Объем продаж должен проверяться не только по проводке: Дебет 30 «Касса» — Кредит 70 «Доход от реализации», но и по отчету кассира-операциониста.

Суммы арендной платы к получению должны отражаться в составе прочих операционных доходов (кредит 71 «Прочие операционные доходы»). Однако для достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в учетной политике следует определить порядок отражения доходов в виде арендной платы по принципу начисления.

Санаторно-курортные организации могут получать доходы от оказания на сторону прочих услуг (например, от стирки белья, транспортных, медицинских услуг и др.). На каждую услугу руководством разрабатывается и утверждается прейскурант цен, а в бухгалтерском учете каждому виду деятельности присваивается соответствующий субсчет.

Аудитору в соответствии с программой и выборкой целесообразно проверить достоверность доходов в

месяцы максимального развертывания коечной емкости по видам оказываемых дополнительных услуг.

#### **ВЫВОДЫ:**

Таким образом, в результате исследования сформулировано определение организации аудита доходов санаторно-курортных предприятий. Организационная модель аудита доходов санаторно-курортных предприятий включает объекты аудита и источники информации, методические приемы аудита и оформление результатов аудиторской проверки.

Дальнейшему исследованию подлежат вопросы организации и методики аудита расходов санаторно-курортных предприятий.

#### **Источники и литература**

1. Закон Украины «О внесении изменений в Закон Украины «Об аудиторской деятельности» от 6 июля 2005 г № 2738 // Аудитор.- 2005. - № 6. – С.9 - 21.
2. Аудит:Учебник для вузов //Под ред. проф. В.И. Подольского- 2-е изд., перераб. и доп.- М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.- 655 с.
3. Белуха Н.Т. Аудит: Учебник. – К.: «Знання», КОО, 2000. – 769с.
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник. – 2-е вид. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 672с.
5. Бодюк А. Принципы и требования к организации аудита // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. - № 12. – С.46 – 51.
6. Іваніна О.О. Аудит туристичної діяльності: Навчальний посібник. – Київ: ЦУЛ, 2005. – 256с.
7. Кисилевич Т.И., Воробей Е.К. Внешний аудит санаторно-курортных организаций: Практ.пособие / Под ред. Л.В. Сотниковой. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 160с.

#### **Рогатенюк Э.В.**

### **РЕЗУЛЬТАТЫ ПРОЕКТИРОВАНИЯ РЕКРЕАЦИОННОГО СТАТУСА ТЕРРИТОРИЙ-ТАКСОНОВ КРЫМСКОГО РЕГИОНА**

Анализ тенденций финансово-экономических показателей деятельности курортных учреждений и туристских организаций Крымского региона за последние пять лет позволил выявить причины дифференциации цен на рекреационный продукт его локальных территорий. Эти причин обусловлены направлением и видом рекреационной деятельности, формой собственности и типом субъекта рекреационной деятельности, стоимостью калькуляционной единицы (1 койко-дня, 1 туро-дня) и продолжительностью пребывания рекреанта в месте рекреации. Однако главным фактором дифференциации цен на услуги, оказываемые курортными учреждениями и туристскими организациями, является состояние и эффективность использования ресурсного потенциала территории их функционирования. В связи с этим, одним из направлений развития механизма рыночного ценообразования на уровне региона является рекреационное проектирование рекреационного статуса его территорий-таксонов.

В качестве теоретической основы рекреационного проектирования могут использоваться две концепции рекреационной деятельности: объектно-субъектная и субъектно-объектная [7]. Согласно первой, основой рекреационной деятельности является наличие, качество, видовой состав и освоенность рекреационных ресурсов, которыми обладает определенная территория. Базируется она на ценностях, связанных с охраной природы и, главное, регламентацией деятельности человека, а ее применение обусловлено преобладанием в СССР экстенсивного типа расширенного воспроизводства и загрязняющего геоэкологического хозяйства. Данная концепция являлась теоретической основой экономического зонирования в СССР, применяется украинскими учеными и сегодня [3, 4, 13].

Однако в настоящее время, в связи с переходом к интенсивному типу расширенного воспроизводства (характерного для рыночной экономики) и восстанавливающему геоэкологическому хозяйству, акцент меняется – потребности человека становятся побудительными стимулами рекреационной деятельности. Поэтому, на наш взгляд, наиболее рациональной является субъектно-объектная концепция рекреационной деятельности. Согласно данной концепции формирование специализированных пространств, необходимых для оказания различных рекреационных услуг, и их локализацию следует осуществлять в зависимости от реализуемых в их рамках рекреационных потребностей. При этом методологической основой рекреационного проектирования является таксонирование – метод типологии, в основе которого лежит группировка объектов с помощью обобщенной модели или типа [6]; «...процесс членения территории на сопоставимые или иерархически соподчиненные таксоны, включающий определение классов и типов таксонов, их идентификацию, делимитацию и установление отношений между ними» [1, с.116]. Результатом типологии является выделение таксонов, представляющих собой совокупность различных территориальных единиц (ареалов, зон, районов, регионов), обладающих специфическими квалификационными признаками [1]; группу территориально локализованных объектов, связанных общими свойствами и составляющих на основе этой общности одну таксономическую единицу [5].