

УДК 657.633.5:338.48

DOI: 10.31891/2307-5740-2021-292-2-27

ПЕТРЕНКО Н. І.

ORCID ID: 0000-0001-9583-6350

e-mail: natapni@ukr.net

Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України
“Бережанський агротехнічний інститут”

ЛЕВЧЕНКО О. Ф.

ORCID ID: 0000-0002-3871-0564

e-mail: levchenko.of@ukr.net

МАГНУШЕВСЬКА Т. М.

e-mail: magnushevskaja@ukr.net

ORCID ID: 0000-0002-5915-3058

ДМУХОВСЬКА О. М.

e-mail: dmyhovskaoksanaa@ukr.net

ORCID ID: 0000-0002-1295-2813

Житомирський агротехнічний коледж

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ: МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ В ТУРИЗМІ

Особливості ведення туристичного бізнесу породжують внутрішньофірмові ризики. Своєчасна оцінка впливу ризиків дозволяє уникнути штрафних санкцій. Внутрішньому контролю в туризмі притаманні свої характерні риси. Найважливішим напрямком ризик-орієнтованого контролю є перевірка і оцінка ризиків інвестиційно-інноваційної діяльності. Звертається увага на вибір і розробку підприємством туризму власних методик внутрішнього контролю. Розроблено рекомендації з перевірки основних напрямків діяльності підприємств туризму. Серед процедур контролю визначено документальне оформлення, підтвердження відповідності між документами, санкціонування угод і операцій, розмежування повноважень та ротація обов'язків, фактична наявність, звіряння даних, нагляд і перевірка комп'ютерної обробки інформації.

Запропонована методика дозволяє логічно поетапно, взаємопов'язано і детально перевіряти діяльність туристичного підприємства, інтерпретувати і аналізувати вплив ризиків на фінансові результати, вносити коригування, виробляти рекомендації щодо попередження ризиків.

Ключові слова: туризм, внутрішній контроль, туристичний ринок, ризики, процедури контролю, туроператор, турагент.

NATALYA PETRENKO

Separated subdivision of NULESU «Berezhany Agrotechnical Institute»

OKSANA LEVCHENKO,

TATIANA MAGNUSHEVSKAYA,

OKSANA DMUKHOVSKA

Zhytomyr Agrotechnical College

INTERNAL CONTROL: METHODOLOGICAL APPROACHES IN TOURISM

Peculiarities of conducting tourism business create internal risks. Timely risk assessment avoids penalties. Internal control in tourism has its own characteristics. The most important area of risk-oriented control is the verification and assessment of risks of investment and innovation activities. Attention is paid to the choice and development of the tourism enterprise's own methods of internal control. Recommendations for checking the main activities of tourism enterprises have been developed.

For the effective operation of the tourism enterprise, internal control should extend to the following areas: business planning; accounting and statistical accounting; economic analysis of financial and economic activities; risk identification and assessment; organization and monitoring of the system of input, internal and output information; execution of orders and instructions; control of cash flows of the enterprise, control of preservation of property, intellectual and human capital of the tour operator; organization and control of document flow of the tourist enterprise; assessment of the effectiveness of hiring and work of staff; prevention of fraud and abuse, money laundering in the company, as well as terrorist financing; fulfillment of social responsibility of business.

Among the control procedures are: documentation, confirmation of compliance between documents, authorization of agreements and transactions, separation of powers and rotation of responsibilities, actual availability, verification of data, supervision and verification of computer processing of information.

The proposed method allows logically step by step, interconnected and detailed verification of the tourist enterprise, interpret and analyze the impact of risks on financial results, make adjustments, make recommendations for risk prevention.

Keywords: tourism, internal control, tourist market, risks, control procedures, tour operator, travel agent.

Постановка проблеми у загальному вигляді,

її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями

Туристичні послуги, що надаються туроператорами і турагентами, мають особливості бухгалтерського обліку, що зумовлює необхідність вибору оптимальної системи оподаткування і як впливає на ефективність діяльності туристичної компанії. Особливості ведення туристичного бізнесу породжують внутрішньофірмові ризики, своєчасна оцінка впливу яких дозволяє уникнути штрафних санкцій.

На даний період застосовується велика кількість методик контролю підприємств різних сфер, проте в сфері туризму досліджень їх небагато.

Методика контролю основних засобів та нематеріальних активів, грошових коштів і позикових ресурсів у туристичних підприємствах не має суттєвих відмінностей від контролю підприємств інших сфер. Але незважаючи на це внутрішньому контролю в туризмі притаманні свої характерні риси. Так, перевірка і оцінка ризиків інвестиційно-інноваційної діяльності вельми актуальна і є найважливішим напрямком ризик-орієнтованого контролю. Для здійснення перевірки в цій області діяльності необхідно своєчасно виявляти комплекс можливих причин ризиків, дотримання базових принципів інвестицій і вибір правильності джерел фінансування.

На цій основі слід розробляти специфічні методики контролю і аналізу, оцінювати вплив ризиків на результати діяльності туристичних фірм.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання внутрішнього контролю в туристичній сфері в Україні розкрито на сторінках наукових досліджень [1–5]. Зокрема розкрито об'єкти контролю [4, с. 73–75], облікове забезпечення контролю ризиків [1, с. 20–25], методичні засади контролю [2, с. 10–12], інформаційно-контрольні аспекти забезпечення оцінювання якості на підприємствах туризму [3, с. 63–68], організаційним аспектам [5, с. 446–449], але питанням методики проведення внутрішнього контролю підприємств туризму приділено незначну увагу. Хоча від того, які прийоми та способи використовуються під час внутрішнього контролю на туристичних підприємствах, залежить в цілому ефективність їх роботи.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття

Підприємствам туризму необхідно обирати і розробляти власні методики внутрішнього контролю, що зумовлює потребу в розробці рекомендації з перевірки основних напрямків їх діяльності підприємств. Така методика повинна бути логічною, поетапною, взаємопов'язаною і дозволяти детально перевіряти діяльність туристичного підприємства. За допомогою розробленої методики внутрішнього контролю повинна бути можливість у контролера інтерпретувати і аналізувати вплив ризиків на фінансові результати, вносити коригування, виробляти рекомендації щодо попередження ризиків.

Формулювання цілей статті

Метою дослідження є узагальнення методичних підходів до внутрішнього контролю підприємств туристичної сфери, оскільки внутрішній контроль є важливим компонентом управління туристичним підприємством, вироблення рекомендацій, спрямованих на оптимізацію інвестицій і нейтралізацію ризиків. Необхідність розробки методичних підходів внутрішнього контролю підприємств туризму зумовлена пристосуванням туристичних підприємств до діяльності в умовах ризику і невизначеності, зміною цілей і змісту контролю, розширенням сфер його застосування.

Виклад основного матеріалу

У вільній ринковій економіці внутрішній контроль, в умовах обмеженого втручання держави, є передумовою успішного ведення бізнесу. Внутрішній контроль є частиною системи управління, він необхідний для забезпечення конкурентоспроможності, довгострокової фінансової стійкості і ефективного функціонування підприємств будь-яких видів діяльності. Тому одним з інструментів управління та контролю стійкості підприємства туризму виступає його система внутрішнього контролю. Внутрішній контроль туроператора є бізнес-функцією його системи управління. Вплив політичних, фінансово-економічних, екологічних ризиків породжує негативні тенденції в діяльності підприємств туризму. Їх своєчасний аналіз сприяє збереженню стабільності бізнесу. Внутрішній контроль сприяє ритмічній роботі та фінансової привабливості суб'єктів туристичного бізнесу. Особливість системи внутрішнього контролю туроператора пов'язана зі специфікою його бізнес-моделі і відповідних бізнес-процесів.

Туроператор є синергетичним суб'єктом ринку туристичних послуг. При цьому туристичний продукт формується туроператором з послуг, що надаються різними об'єктами туристичної індустрії, і комплементарних їм кластерів економіки. Після формування багато варіативних туристичних продуктів туроператор доводить їх до кінцевого потенційного споживача. Просування і реалізація турпродукту є самостійним набором логічно взаємопов'язаних дій і суб'єктів продажу.

Об'єктом внутрішнього контролю повинні стати в туристичній індустрії законність, доцільність та достовірність інформаційних, матеріальних, фінансових, туристичних, транспортних потоків, будь-яких процесів, пов'язаних з формуванням турпродукту і наданням послуг клієнтам.

Система внутрішнього контролю може забезпечити ефективне виконання управлінських функцій туроператора в частині: бізнес-планування; бухгалтерського і статистичного обліку; внутрішньої ревізії, контролю і перевірки; економічного аналізу фінансово-господарської діяльності туристичного підприємства; виявлення та оцінки ризиків; організації і моніторингу системи вхідної, внутрішньої та вихідної інформації; виконання наказів і розпоряджень; контролю грошових потоків підприємства, контролю збереження майна,

інтелектуального і людського капіталу туроператора; організації і контролю документообігу туристичного підприємства; оцінки ефективності найму і роботи персоналу; запобігання шахрайським діям і зловживанням, легалізації доходів, отриманих незаконним шляхом в компанії, а також фінансування тероризму; виконання соціальної відповідальності туристського бізнесу тощо [6].

Основними напрямками внутрішнього контролю на туристичних підприємствах є:

- контроль установчих документів і розрахунків із засновниками (перевірка установчих документів; перевірка наявності ліцензії на право здійснення туристичної діяльності; контроль розрахунків з засновниками);
- контроль операцій з грошовими коштами (контроль обліку касових операцій; контроль обліку операцій на поточних банківських рахунках; контроль операцій на валютних рахунках);
- контроль операцій із запасам (контроль надходження матеріальних цінностей; перевірка оцінки запасів; контроль списання матеріальних цінностей);
- контроль фінансових результатів діяльності туристської фірми (контроль доходів та витрат від основної та іншої діяльності).

Внутрішній контролер повинен звернути особливу увагу під час контролю підприємства туризму, чи відповідає діяльність даної підприємства нормативним документам. Перевіряється також обов'язкова наявність дозвільних документів на даний вид діяльності, договорів з контрагентами та клієнтами.

Основне завдання контролера зробити правову оцінку документів, які знаходяться на підприємстві туризму та виявити порушення і розбіжності, якщо вони мають місце бути. Спочатку встановлюється відповідність назви договорів з їх змістом. Потім проглядається наявність всіх умов, які повинні бути зафіксовані відповідно до цивільного законодавства. Досліджується правова форма кожного договору на предмет їх відповідності вимогам законодавства.

Завдання контролера полягає в перевірці правової сутності цих документів і виявленні протиріч і порушень.

Якщо у туроператора організована управлінська бухгалтерія, то контролер повинен провести окрему перевірку управлінського обліку, зокрема: оцінити юридично та економічно структуру управлінської бухгалтерії, вивчити внутрішні документи, що регламентують діяльність і функції управлінської бухгалтерії, посадові інструкції працівників управлінської бухгалтерії.

В цілому методика контролю витрат і доходів підприємств туризму схожа на загальну методику. Контролер вивчає правильність поділу доходів підприємства на доходи від звичайної діяльності та інші доходи. До доходів від звичайної діяльності підприємство включає доходи від просування туристичного продукту. До інших доходів туристичної діяльності відносять всі доходи, пов'язані з передачею за плату в тимчасове користування активів підприємства, а також участь в капіталах інших підприємств.

Контролеру також необхідно вивчити правильність віднесення сум доходів на рахунки 7 класу, що дасть можливість перевірити правильність показників валового прибутку, прибутку від реалізації продукції, прибутку до оподаткування, оподаткованого прибутку та чистого прибутку у фінансовій звітності.

В рамках фінансового обліку витрат підприємства аудитор визначає правильність групування витрат за елементами: витрати на оплату праці, матеріальні витрати, відрахування на соціальне страхування, амортизаційні відрахування тощо.

Контролер визначає відповідність всіх витрат і доходів турфірми нормативним документам з обліку, а також перевіряє правильність укладення договорів між туроператором і клієнтами, турагентами або контрагентами.

Далі контролер аналізує всі бухгалтерські записи туристичного підприємства, перевіряє порядок відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

Процедури внутрішнього контролю є діями спрямованими на мінімізацію ризиків, які впливають на досягнення цілей економічного суб'єкта. Можна виділити наступні процедури контролю [7, с. 22–23]:

- документальне оформлення (наприклад, здійснення записів у регістрах бухгалтерського обліку на основі первинних облікових документів, у тому числі бухгалтерських довідок; включення в бухгалтерську звітність істотних облікових оцінок виключно на основі розрахунків);
- підтвердження відповідності між документами (наприклад, перевірка оформлення первинних облікових документів на відповідність встановленим вимогам при прийнятті їх до бухгалтерського обліку). В індустрії туризму до подібних операцій можна віднести контроль і зіставлення документів первинного обліку продуктів в ресторані з даними план-меню;
- санкціонування угод і операцій, що забезпечує підтвердження правомірності здійснення їх; як правило, виконується персоналом вищого рівня, ніж особа, яка здійснює операцію або операцію (наприклад, співробітники турфірм, готелів часто відправляються у відрядження, на підставі виправдувальних документів керівник санкціонує авансовий звіт, тобто затверджує його);
- розмежування повноважень і ротація обов'язків: горизонтальні переміщення, зміна посадових обов'язків (наприклад, покладання повноважень щодо складання первинних облікових документів, санкціонування угод і операцій і відображення їх результатів у бухгалтерському обліку на різних осіб на обмежений період з метою зменшення ризиків виникнення помилок і зловживань);
- процедури контролю фактичної наявності і стану об'єктів, у тому числі фізична охорона, обмеження доступу, інвентаризація;

- процедури, пов'язані з комп'ютерною обробкою інформації і інформаційними системами;
- звіряння даних (наприклад, звірка розрахунків економічного суб'єкта з постачальниками і покупцями для підтвердження сум дебіторської та кредиторської заборгованості; звірка залишків по рахунках бухгалтерського обліку готівкових грошових коштів із залишками грошових коштів за даними касової книги). Необхідно проводити звірку розрахунків між готелями та постачальниками готельних послуг шляхом звірки актів;

- нагляд, що забезпечує оцінку досягнення поставлених цілей або показників (наприклад, правильності здійснення угод і операцій, виконання облікових операцій, точності складання бюджетів (кошторисів, планів), дотримання встановлених термінів складання бухгалтерської звітності).

Погоджуємося з Н.В. Лазаревою щодо типових порушень, виявлених в ході аналізу результатів аудиторських перевірок достовірності обліку і звітності підприємств сфери туризму, належать:

- "не враховано оціночне зобов'язання виходячи з істотної оцінки ймовірності результату судових справ і невиконання договірних зобов'язань;
- не включені в збитки суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості, а також суми відновленого резерву по контрагентах, які припинили свою діяльність;
- активи і зобов'язання не представлені в звітності з підрозділом, в залежності від терміну звернення (погашення), на короткострокові та довгострокові;
- проведені коригування показників звітності поточного звітного періоду без ретроспективного перерахунку показників попереднього звітного періоду;
- в поясненнях до бухгалтерської звітності не розкрито суттєва інформація щодо пов'язаних сторін, події після звітної дати і загрози безперервності діяльності туроператора або турагента" [8, с. 90].

За результатами проведеного дослідження контролер формує висновки та рекомендації про ефективність роботи підприємства туризму. У разі відсутності, на думку контролера, якого б то не було позитивного ефекту від здійснення конкретного заходу контролеру необхідно встановити причини таких порушень. Для попередження інвестиційних ризиків туристичному підприємству контролер може запропонувати: нормування фінансових витрат при визначенні сум вкладення капіталу; диверсифікацію вкладень капіталу і розширення видів діяльності; побудову ефективної системи управління ризиками; створення спеціальних резервних фондів для компенсації збитків при настанні непередбачених ситуацій.

Висновки з дослідження та перспективи подальших розвідок

Підводячи підсумок дослідження, відмітимо, що методика внутрішнього контролю на підприємствах туризму є інструментом, за допомогою якого реалізуються завдання контролю. Такий інструмент складається з набору специфічних способів, прийомів, критеріїв, показників, індикаторів і моделей для вимірювання величин, систематизації даних та узагальнення характеристик і властивостей досліджуваного об'єкта. Ризики діяльності туристичних підприємств мають неоднозначну природу і утворюються під впливом безлічі факторів як внутрішнього, так і зовнішнього середовища. Пропонована методика внутрішнього контролю сприятиме системному вивченню потенціалу та ефективності діяльності підприємств туризму, виявленню факторів, що сприяють і стримують розвиток підприємств туризму.

Відмітимо, що на сьогодні відсутня методика комплексної оцінки всіх ризиків діяльності туристичного підприємства, і це є перспективою подальших досліджень з проблем сучасного внутрішнього контролю.

Література

1. Вигівська І.М. Облікове забезпечення контролю ризиків туристичних підприємств: організаційно-методичні засади. Ефективна економіка. 2015. № 9. С. 20–25.
2. Боднар В. Методичні засади контролю діяльності туристичних підприємств. Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". 2018. № 2(2). С. 10–12.
3. Цаль-Цалко Ю.С. Мороз Ю.Ю., Рябцева Н.О. Інформаційно-контрольні аспекти забезпечення оцінювання якості надання туристичних послуг. Наукові горизонти. 2019. № 1. С. 63–68.
4. Денисенко А.В. Ідентифікація об'єктів внутрішнього контролю на туристичних підприємствах. Економіка та держава. 2014. № 7. С. 73–75.
5. Петренко Н.І., Левченко О.Ф., Магнушевська Т.М. Внутрішній контроль в туристичній індустрії: фактори що впливають на його організацію. Інфраструктура ринку. 2020. № 43. С. 446–449. URL: http://market-infr.od.ua/journals/2020/43_2020_ukr/81.pdf
6. Гизятова А.Ш. Организация и оценка эффективности системы внутреннего контроля туроператора. Актуальные направления научных исследований XXI века: теория и практика. 2016. Т. 4. № 4 (24). С. 67–71.
7. Городецкая М.И. Модель внедрения внутреннего контроля в туристической индустрии. Научный вестник МГИИТ. 2014. № 6 (32). С. 17–24.
8. Лазарева Н.В. Учет, контроль и аудит в туризме. Казанский экономический вестник. 2019. № 3 (41). С. 86–93

References

1. Vyhivska I.M. Oblikove zabezpechennia kontroliu ryzykiv turystychnykh pidpriemstv: orhanizatsiino-metodychni zasady. *Efektivna ekonomika*. 2015. № 9. S. 20–25
2. Bodnar V. Metodychni zasady kontroliu diialnosti turystychnykh pidpriemstv. *Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal "Internauka"*. 2018. № 2(2). S. 10–12.
3. Tsal-Tsalko Yu.S. Moroz Yu.Iu., Riabtseva N.O. Informatsiino-kontrolni aspekty zabezpechennia otsiniuvannia yakosti nadannia turystychnykh posluh. *Naukovi horyzonty*. 2019. № 1. S. 63–68.
4. Denysenko A.V. Identyfikatsiia obiektiv vnutrishnoho kontroliu na turystychnykh pidpriemstvakh. *Ekonomika ta derzhava*. 2014. № 7. S. 73–75.
5. Petrenko N.I., Levchenko O.F., Mahnushevska T.M. Vnutrishnii kontrol v turystychnii industrii: faktory shcho vplyvaiut na yoho orhanizatsiiu. *Infrastruktura rynku*. 2020. № 43. S. 446–449. URL: http://market-infr.od.ua/journals/2020/43_2020_ukr/81.pdf
6. Gizyatova A.Sh. Organizaciya i ochenka effektivnosti sistemy vnutrennego kontrolya turopatora. *Aktualnye napravleniya nauchnyh issledovanij XXI veka: teoriya i praktika*. 2016. T. 4. № 4 (24). S. 67–71.
7. Gorodeckaya M.I. Model vnedreniya vnutrennego kontrolya v turindustrii. *Nauchnyj vestnik MGIT*. 2014. № 6 (32). S. 17–24.
8. Lazareva N.V. Uchet, kontrol i audit v turizme. *Kazanskij ekonomicheskij vestnik*. 2019. № 3 (41). S. 86–93

Надійшла / Paper received : 15.04.2021

Надрукована/Printed : 01.06.2021