

году составляла около 60 процентов, что является самым высоким показателем за последние десятилетия.

Экономические функции играют решающую роль в определении сущности ЛКХ, и главное их назначение состоит в создании более благоприятных и адекватных существующему образу жизни условий воспроизводства рабочей силы.

Социальные функции личного хозяйства изучены гораздо меньше, чем экономические, хотя и находятся в постоянном взаимодействии друг с другом. Результаты социологических исследований позволяют сделать вывод о том, что наиболее значительной социальной функцией крестьянского подворья является возможность привлечения к трудовой деятельности огромную армию людей, не занятых в общественном производстве. С работой на своем подворье в Украине связана значительная часть населения. Примерно половина из них – это пенсионеры, нетрудоспособные и дети. Эта категория лиц при создании оптимальных условий может увеличить производство ряда видов выпускаемой ими продукции почти в 2 раза.

Не менее важной социальной функцией ЛКХ является приобщение подрастающего поколения к сельскохозяйственному труду, трудового воспитания детей и подростков. Установлено, что дети, выросшие в семьях, где велось личное крестьянское хозяйство, в 5–7 раз чаще выбирают сельскохозяйственные профессии, чем их сверстники, проживающие на селе в домах городского типа, они растут более физически крепкими, самостоятельными и социально активными.

Среди социальных функций выделяется и существенное влияние ЛКХ на миграционные процессы современной деревни с точки зрения стабилизации трудовых коллективов. Полученные результаты показывают, что миграционные намерения у людей, проживающих в домах с приусадебным участком, меньше, чем у других сельских жителей, живущих в квартирах городского типа. В современных условиях подтверждается старинная народная поговорка, что «крестьянин без подворья, что дерево без корней». Более того, в процессе исследований установлено, что наличие у сельской семьи личного подворья существенно влияет на ее укрепление, увеличение рождения детей и т.д.

Важное место среди социальных функций находит проблема труда на подворье и свободное время, возможностей использования творческих потенциалов, социально-психологических отношений.

В целом анализ экономических и социальных функций крестьянского подворья показывает их взаимозависимость, существенную важность в развитии современного сельского образа жизни.

Как и сотни лет назад, институт ЛКХ оказывает влияние практически на все стороны жизни современного крестьянства. Большие его потенциальные возможности и низкий уровень их реализации позволяют сделать вывод о том, что в институте ЛКХ имеются все еще невостребованные резервы экономического и социального роста.

Источники и литература

1. Самсонов В.Б. Владельцы личного подсобного хозяйства: типология, образ жизни // Социол. Исследования. – 1988. – № 4. – С. 7–14.
2. Корнилов Ю.Д. Чтобы рубль стал полновесным (нетрадиционно – о проблемах личного подсобного хозяйства) // Вестник сельскохозяйственной науки. – 1990. – № 11. – С. 45–49.
3. Хорунжий Л.А. Сущность и перспективы эволюции личного подсобного хозяйства. – Из-во. АН СССР. Сер. Экономика, 1979. – № 2.
4. Osofsky S. Soviet Agricultural Policy: Forwards the abolition of collective Farms. – N. Y., 1984. – P. 231.
5. Malish A.F. Soviet Agricultural Policy in the 1980. World Food Policies Toward Agricultural Independence. – Ed. by William P. Brown and Don F. Hadurger. – Boulder (Colorado), 1986. – P. 77–90.
6. Allen Z. USSR Train Imports: Past and Future – Food Policy, 1987, May. – P. 90–93.

Сметанко О.В.

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГАЛУЗІ ТУРИЗМУ АР КРИМ

Успіх роботи аудитора при проведенні перевірки насамперед залежить від того, наскільки досконало розроблено методику аудиту. Тому особливу увагу при проведенні перевірок слід приділяти безпосередньо методиці проведення аудиту.

Проблемам розвитку аудиту присвячено досить велику кількість наукових праць відомих вітчизняних і зарубіжних вчених: Р.Адамс [1], Н. Барышников [2], М.Білуха [3], А. Богомолов [4], Г. Давидов [5], Н. Дорош [6], С. Егорова [7], В. Савченко [8]. Однак проведений аналіз наукової літератури показав, що питанням аудиту підприємств галузі туризму практично не приділялась увага, а методика й організація аудиту витрат для підприємств цієї галузі практично не вивчена.

Виділена проблема визначає актуальність проведеного дослідження та потребує вивчення існуючих методик проведення аудиту з подальшим відокремленням методичних рекомендацій з організації і проведення аудиту витрат на підприємствах досліджуваної галузі.

Проаналізувавши літературні джерела нами виділено загальне визначення мети аудиту витрат, яке знайшло відображення в енциклопедії загального аудиту, а саме: «... перевірка законності віднесення затрат на виробництво продукції» [9, с.186].

На підставі наведеного визначення і практичного досвіду вважаємо, що основною метою аудиту витрат є проведення незалежної експертної оцінки чинної системи обліку витрат і калькулювання собівартості туристичних послуг, в основу якої покладено комплексний підхід до розробки методики й рекоменда-

цій, спрямованих на визначення рівня витрат і їх впливу як на собівартість турпродукту, так і безпосередньо на фінансовий результат діяльності підприємства.

По-перше, основною метою обліку виступає вироблення єдиних методичних рекомендацій з обліку, планування та калькулювання собівартості турпродукту (турпослуг). По-друге, рівень витрат, які включаються до собівартості туристського продукту (послуг), впливає як на кінцеву вартість туристського ваучеру, так і на кінцевий результат діяльності будь-якої туристської організації, – одержання прибутку. По-третє, кінцевою метою аудиту витрат має виступати низка методичних і практичних рекомендацій з поліпшення облікової політики та фінансової стратегії туристського підприємства.

Виділене визначення і цілі дають змогу нам зробити висновок про їх тісний взаємозв'язок з основними завданнями аудиту витрат, за допомогою яких поставлені цілі можуть бути успішно реалізовані.

Для рішення й досягнення поставленої мети нами виділено основні завдання аудиту витрат на підприємствах галузі туризму АР Крим:

- 1) здійснення групування витрат за статтями та економічними елементами;
- 2) зіставлення даних фінансової звітності з даними первинної облікової документації та реєстрів;
- 3) виділення основних статей витрат, що не включаються до собівартості туристського продукту (турпослуг);
- 4) визначення основних напрямів і методичних прийомів та рекомендацій проведення аудиту витрат;
- 5) визначення порядку й послідовності обробки облікової інформації;
- 6) виділення основних етапів проведення аудиту витрат і калькулювання собівартості туристського продукту (турпослуг);
- 7) установлення основних помилок і чинників, що впливають на їх відображення в облікових реєстрах і фінансовій звітності;
- 8) ознайомлення з порядком відображення витрат в обліку відповідно до прийнятої облікової політики на підприємстві;
- 9) визначення основних чинників, що впливають на методику проведення аудиту витрат на підприємстві.

Ці завдання необхідно вирішувати в тісному взаємозв'язку з об'єктом, предметом і методами аудиту витрат. Для визначення предмета, об'єкта і методів аудиту витрат у галузі туризму за основу автором прийняти загальні практичні та висвітлені теоретичні підходи, які застосовуються на підприємствах.

Отже, предметом аудиту витрат виступає сукупність витрат, пов'язаних з формуванням туристичних послуг і функціонуванням туристського підприємства; об'єктом аудиту витрат є складова частина предмета – це окремо взята стаття або елемент витрат, калькуляційна одиниця, а також інші витрати, пов'язані з діяльністю підприємства, дані про які знайшли відображення в первинній обліковій документації та облікових реєстрах.

На основі існуючої методики відображення витрат і калькулювання собівартості туристичних послуг було виділено основні напрями, які дають змогу визначити порядок і послідовність проведення аудиту витрат, що передбачають розчленування сукупності понесених витрат на основні складові: аудит матеріальних витрат; аудит витрат на оплату праці і соціальне страхування; аудит амортизаційних відрахувань; аудит інших витрат; аудит витрат, що не включаються до собівартості турпродукту або окремих видів турпослуг.

У статті автором узагальнено обґрунтування кожного із запропонованих до застосування етапів проведення аудиту витрат на малих підприємствах галузі туризму, які згідно з чинним законодавством та обліковою політикою для відображення витрат в обліку застосовують тільки восьмий клас рахунків (рис.1):



Рис1. Методика проведення аудиту витрат на малих підприємствах рекреаційно-курортного комплексу АР Крим

1. Етап визначення переліку основних облікових реєстрів і документів. Цей етап є важливою ланкою в загальній методиці проведення аудиту витрат. Насамперед це пов'язано з тим, що від того, наскільки чітко та ефективно організовано документообіг на підприємстві, залежить рівень аудиторського ризику неви-

явлення помилок, загальні трудовитрати аудитора, а це, в свою чергу, безпосередньо вплине на вибір методів аудиту (аналітичних процедур).

2. Етап визначення методів і прийомів проведення аудиту витрат. Цей етап прямо залежить від обсягу облікової інформації, що підлягає перевірці, а також конкретної мети та завдань, поставлених перед аудитором.

3. Етап вибору аудиторських процедур збирання доказів. На цьому етапі з метою всебічного охоплення і відображення всіх облікових процесів та збору аудиторських доказів доцільно застосовувати наступні аудиторські процедури: розрахункова, прогнозна, порівняння, судження, нормативно-правова. Слід зазначити, що використання тієї чи іншої процедури залежить від етапів аудиторської перевірки, обраних методів та прийомів. Також слід зазначити те, що при проведенні аудиту витрат на цьому етапі значний вплив на вибір методів і аудиторських процедур має ступінь автоматизації облікового процесу та аудиту в цілому.

4. Етап проведення перевірки елементів і статей витрат. Практика свідчить, що при проведенні аудиту витрат і їх документального оформлення аудиторі віддають перевагу методам та процедурам документального контролю, використання яких дає можливість переконатися в правильності заповнення реквізитів документів, які підтверджують його юридичну чинність. Основним чинником, що обумовлює вибір аудиторської процедури, є етап проведення перевірки елементів і статей витрат. Звідси випливає, що методика проведення аудиту витрат має зводитися до перевірки основних елементів і статей витрат, що включаються до собівартості туристської продукції (послуг), правильності відображення господарських операцій, пов'язаних з формуванням собівартості турпродукту (послуг), і закриття витратних рахунків тощо.

У зв'язку з громіздкістю питання, що розглядається, та розгалуженістю напрямів аудиторських перевірок розкриємо лише основні моменти та особливості проведення аудиту витрат на різних його стадіях і напрямках. Основні етапи проведення перевірки та послідовності контролю статей і елементів витрат такі:

1. Етап аудиту матеріальних витрат. Аудитору на цьому етапі роботи потрібно виділити основні напрями та завдання, які мають бути вирішені на етапі «Аудит матеріальних витрат», а також основні підетапи послідовності проведення перевірки, які можна розподілити так:

- аудит правильності визначення собівартості матеріальних ресурсів. На цьому етапі аудиторами здійснюється перевірка додержання правильності зарахування матеріальних ресурсів на баланс підприємства, а саме перевіряється:

- правильність визначення справедливої вартості матеріальних ресурсів;
- ведення складського і фінансового обліку;
- правильність оформлення облікових документів і відображення господарських операцій на рахунках синтетичного обліку.

У разі розбіжності даних необхідно зробити вибірку по рахунку, що перевіряється, з подальшим виведенням оборотів по аналізованому рахунку в розрізі рахунків другого, третього і вище порядків. Дані про невідповідність мають бути відображеними в робочому документі аудитора, в якому необхідно зазначити причину, обліковий регістр та інші чинники, що викликали цю помилку;

- аудит правильності відпустку і вибуття матеріальних ресурсів. На цьому підетапі послідовності контролю аудитору необхідно встановити основні причини та критерії вибуття запасів.

Вивчення існуючої системи обліку і методики вибуття запасів на підприємствах галузі туризму дало змогу виділити основні напрями вибуття запасів:

- відпуск матеріальних ресурсів у виробництво, тобто включення до собівартості туристського продукту (турпослуг);
- відпуск матеріальних ресурсів на адміністративні та інші потреби. Ці витрати не включаються до собівартості турпродукту (послуг), а безпосередньо списуються на операційні витрати;
- вибуття запасів у результаті форс-мажорних обставин.

Основну увагу при проведенні аудиту необхідно звернути на правильність віднесення матеріальних витрат і закриття рахунку 80 «Матеріальні витрати». Наприкінці звітнього періоду обороти по рахунку 80 «Матеріальні витрати» мають закриватися, тобто сальдо по цьому рахунку повинно дорівнювати нулю.

2. Аудит витрат на оплату праці і соціальне страхування. Як показує практичний досвід, цей етап аудиторської перевірки спрямований на проведення аудиторських перевірок щодо оплати праці та соціального страхування. Даний етап з точки зору аудитора є найбільш трудомістким за рахунок жорсткої трудової та законодавчої дисципліни з питань прийому і звільнення працівників, встановлення окладу, нарахування заробітної плати та відрахуванням до фондів соціального страхування. Тому цей чинник має вплив на послідовність і обсяг аудиторської перевірки:

а) аудит законодавства про працю. На цьому підетапі у ході проведення перевірок аудитору потрібно звернути увагу на наступні базові напрями перевірки, серед яких зазначимо такі:

- аналіз діючих на підприємстві форм, систем і видів оплати праці;
- порядок прийому працівників на постійну, тимчасову та сезонну роботу;
- порядок звільнення працівників;
- вивчення штатного розкладу;
- організація обліку праці та робочого часу;

б) аудит нарахування заробітної плати і зроблених з неї утримань. На цьому підетапі аудиторської перевірки аудитор здійснити контроль за правильністю нарахування й утримання із заробітної плати.

Цей підетап аудиторської перевірки є найбільш трудомістким і потребує від аудитора великих трудо-

витрат, в результаті чого при проведенні розрахунків бухгалтером і перевіряючим можуть бути допущені як арифметичні, так і механічні помилки (описки).

Проведення аудиторської перевірки розрахунків з оплати праці доцільно здійснювати суцільним або вибірконим методом;

в) аудит утримань із заробітної плати. Поряд з перевіркою легальності оформлення операцій доцільно здійснювати перевірку правильності нарахування та зроблених утримань із заробітної плати.

Для аудитора цей підетап роботи є найбільш складним, оскільки в більшості випадків через велику чисельність працівників і обмежений час проведення перевірки стає неможливо досконало проаналізувати правильність та вірогідність проведених утримань. Зазначимо, що, з одного боку, утримання із заробітної плати не впливають на собівартість туристського продукту (послуг), а з другого, – за рахунок застосування штрафних санкцій за неповне перерахування податків і обов'язкових платежів нараховуються пені та неустойки, які відносяться в статтю інших витрат і впливають на фінансові результати. Основним напрямом проведення аудиту правильності нарахування та утримань із заробітної плати є зіставлення розрахункових і фактичних даних, тобто перевірка правильності розрахунку: податку з доходів фізичних осіб; утримань до Пенсійного фонду; відрахувань до фондів соціального страхування; повноти нарахування і сплати податків до фондів та ін.

3. Аудит нарахувань на фонд оплати праці. Цей підетап поряд з перевіркою правильності нарахування заробітної плати має важливе значення при перевірці розрахунку фактичної собівартості туристичних послуг (турпродукту) і визначення сум витрат на оплату праці та соціальні заходи.

На цьому підетапі аудиту витрат на соціальні заходи пропонуємо проводити перевірку з виокремлення та визначення основних виплат, на ті виплати на які частково або повністю не виконувалися нарахування згідно з чинним законодавством. Пропонуємо аудиторам виокремлювати та визначати доцільності віднесення до собівартості турпродукту (послуг) нарахувань на фонд оплати праці по наступним видам виплат, а саме:

- при нарахуванні допомоги по тимчасовій непрацездатності звертати увагу на: лікарняні листки, а саме на правильність їх оформлення, стаж роботи, розмір допомоги тощо;
- правильність нарахування оплати за поточну відпустку;
- правильність документального відображення витрат на оплату праці за рахунок виплат, пов'язаних з підготовкою і перепідготовкою фахівців і службовців, задіяних в обслуговуванні туристів та інші види виплат.

Дотримання запропонованого порядку здійснення аудиту дасть змогу підвищити ступінь виявлення помилок, а також визначити правильність віднесення витрат на оплату праці як до собівартості туристського продукту (послуг), так і безпосередньо до фонду оплати праці.

4. Аудит амортизаційних відрахувань і витрат на утримання обладнання. Основним завданням при проведенні аудиту амортизаційних відрахувань є вивчення правильності та обґрунтованості нарахування зносу відповідно до обраного методу. На цьому підетапі аудиторської перевірки слід вивчити суми амортизаційних відрахувань у розрізі об'єктів аналітичного та синтетичного обліку. Особливу увагу необхідно звернути на своєчасність нарахування амортизації, збільшення балансової вартості об'єктів основних засобів та інших нематеріальних активів.

Вважаємо, що у ході проведення перевірки аудитор потрібно визначити правильність віднесення витрат і сум амортизаційних відрахувань до собівартості туристського продукту або туристичних послуг. Тому нами запропоновано проводити аудит на цьому підетапі за допомогою наступних процедур:

- а) провести вибірку та розбивку основних засобів за їх складом і функціональним призначенням у процесі формування туристського продукту (туристичних послуг);
- б) визначити вірогідність придбання і зарахування туристського обладнання та об'єктів основних засобів на баланс підприємства. Особливу увагу потрібно приділити виявленню помилок, пов'язаних з визначенням справедливої (первісної) вартості основних засобів.
- в) перевірити правильність відображення і нарахування податків на основні засоби, що надійшли та безоплатно передані (прийняті);
- г) перевірити відповідність норм зносу основних засобів;
- д) перевірити вірогідність нарахування зносу основних засобів у первинних документах і облікових регістрах;
- е) перевірити обґрунтованість і правильність використання різних методів нарахування амортизації.

Використання на практиці наведених процедур дасть змогу підвищити ефективність роботи аудитора, а також визначити обґрунтованість включення амортизаційних відрахувань до собівартості туристського продукту (турпослуг).

5. Аудит інших операційних витрат. Згідно з чинним законодавством, суб'єкти малого підприємництва витрати, які не ввійшли до собівартості туристського продукту (послуг), повинні відображувати на рахунку 84 «Інші операційні витрати».

Відповідно до діючої методики обліку витрат пропонуємо для підвищення ефективності перевірки з метою визначення правильності віднесення їх до собівартості турпродукту (послуг) проводити перевірку в такому порядку:

- вивчити норми представницьких витрат;
- звернути увагу на правильність оформлення первинних облікових документів;
- ознайомитися з наказами про відрядження;
- проаналізувати норми витрат на відрядження;
- з'ясувати, чи є документальне підтвердження здійснених витрат тощо.

Дослідження автором туристських підприємств, дають змогу дійти висновку, що собівартість туристського продукту (турпослуг) завищується за рахунок неправильного розподілу і необґрунтованого включення статей витрат, пов'язаних з оплатою праці та соціальним страхуванням, витратами на рекламу, підготовку й перепідготовку кадрів, амортизацію основних засобів та ін. Тому аудиторю для підвищення ефективності аудиторських процедур необхідно проводити поетапну перевірку з відображенням основних відхилень у робочих документах та розрахункових таблицях, шляхом виведення кінцевих оборотів по рахунках синтетичного обліку, складання коректних записів і оформлення відповідних зауважень.

Література

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер.с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Барышников Н.П. Организация и методика общего аудита. – М.: ФИЛИНЪ, 1995. – 448 с.
3. Білуха М.Т. Курс аудиту. – К.: Вища шк.; Знання, 1998. – 574 с.
4. Богомолов А.М., Голошапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. – М.: Экзамен, 2000. – 192 с.
5. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 363 с.
6. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.
7. Егорова С.К., Денисова К.Я. Основы бухгалтерского учета и аудита в сфере сервиса: Учеб. пособие / Под ред. проф. С.К. Егоровой – М.: Юристъ, 2000. – 382 с.
8. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
9. Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления: В 2-х. Т.2. – М.: Международная школа управления «Интенсив» РАГС, Изд-во «ДИС», 1999. – 569 с.

Чеглазова М.Е.

МЕТОДИКА ВЫДЕЛЕНИЯ СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОН БЕЗРАБОТИЦЫ В КРЫМСКОМ РЕГИОНЕ

В настоящее время особое значение приобретает всестороннее исследование безработицы как важнейшего и чрезвычайно динамичного социально-экономического явления рыночной экономики, которое, с одной стороны, способствует более рациональному использованию трудовых ресурсов потенциала а, с другой, вызывает социальные напряжения в обществе. Особенности и методам территориальной дифференциации и природных, и социально-экономических явлений посвящено много работ как отечественных, так и зарубежных ученых, однако географические исследования территориальной дифференциации социально-экономического явления безработицы до сих пор не проводились. В исследованиях проблем безработицы следует выделить работы Ким Т.И., Либановой Е. М., Никифоровой А.А., Рофе А.И., Штундер И.А., Ходакевича С.И., Ану М., Гавела А., Манкива Н., Робсона М.Т., Шиммельпфеннига А. и др.

Тема данного исследования определяется актуальностью и значительной конструктивной направленностью общественно-географических исследований территориальной дифференциации социально-экономического явления безработицы, а также недостаточной изученностью данной научной проблемы, отсутствием общепризнанных методических подходов и методик исследования. Цель работы заключается в обосновании использования метода пороговых значений и кластерного анализа в изучении территориальной дифференциации безработицы в Крыму.

На каждом уровне проводимых исследований важным моментом является определение территориальных границ зоны исследования. За основу выделения **границ социально-экономических зон** мы приняли понятие «порога». Под **пороговыми значениями социально-экономического явления «безработица»** понимаются такие качественно-количественные характеристики, которые определяются по суммарному баллу, и разделяют социально-экономические зоны по степени интенсивности протекания в них исследуемых процессов [1].

Вычисление порогового значения можно проводить при помощи метода **кластерного анализа**. Механизм кластерного анализа сводится к решению задач разбиения множества объектов таким образом, чтобы все объекты, принадлежащие одному кластеру, были более похожи друг на друга, чем на объекты других кластеров. Узловым моментом в кластерном анализе считается выбор метрики, от которого решающим образом зависит окончательный вариант разбиения объектов на группы при заданном алгоритме разбиения [2]. Наиболее распространенными расстояниями, характеризующими взаимное расположение отдельных групп объектов, являются: расстояние ближайшего соседа, расстояние дальнего соседа, расстояние центров тяжести. Алгоритмы, основанные на расстоянии ближайшего соседа, хорошо работают в случае группировок, имеющих сложную, в частности, цепочечную структуру. Расстояние дальнего соседа применяется, когда искомые группировки образуют в пространстве признаков так называемые шаровидные облака, промежуточное место занимают алгоритмы, использующие расстояния центров тяжести и средней связи, которые лучше всего работают в случае группировок эллипсоидной формы. Необходимо применять несколько алгоритмов кластерного анализа и отдавать предпочтение какому-либо выводу на основании комплексной оценки совокупности результатов работы этих алгоритмов [3].

Иерархические методы кластерного анализа становятся более наглядными, если результаты расчета представить в виде специального графика, называемого **дендрограммой**. Суть построения дендрограммы