

4.6. ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ОРГАНИЗАЦИЙ-ТУРАГЕНТОВ

Чепилко Н.Г., аспирант
кафедры бухгалтерского учета и аудита

*Сочинский государственный университет
туризма и курортного дела*

В статье предложена методика осуществления аудиторской проверки организаций-турагентов. Автором предложен комплексный подход к построению методики проведения аудита, объединяющий в себе три основных подхода к проверке туристских организаций, таких как юридического, бухгалтерского и отраслевого. Рассматриваются особенности аудита доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета, а также проверки финансового результата от реализации туристского продукта.

Туризм является одной из наиболее динамично развивающихся отраслей в отечественной экономике. В 2008 г. тенденция роста числа туристских поездок в Российскую Федерацию из развитых стран укрепились, что, в частности, является результатом работы по продвижению нашей страны на международных рынках как крупнейшего туристского объекта.

Методики проведения аудиторских проверок туристских организаций, в частности турагентов, разрабатываемые специалистами аудиторских организаций, являются их коммерческой тайной. В настоящее время выделяют несколько подходов к созданию методик аудита: юридический, бухгалтерский, специальный и отраслевой.

Бухгалтерский подход является традиционным. Он заключается в разработке методик проверки по различным разделам бухгалтерского учета.

Юридический подход включает в себя разработку методик проверки различных вопросов с юридической точки зрения. В некоторых аспектах такие методики пересекаются с бухгалтерскими, но подразумевают более глубокое изучение правовой стороны отражения хозяйственной деятельности экономического субъекта в учете.

Специальный подход включает в себя разработку методик проверки групп экономических субъектов, обладающих общими специальными признаками (структурой управления, структурой капитала, численностью работников, организационно-правовой формой и др.).

При отраслевом подходе разрабатываются методики аудита экономических субъектов в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности. К таким методикам можно отнести методики аудита туристских организаций, в том числе аудит турагента. В этих методиках учтены особенности проверки состава затрат на выполнение работ, оказание услуг, организации управленческого учета и др.

В современной литературе, посвященной аудиту организаций-турагентов, встречаются односторонние и внесистемные принципы организации проверки. По нашему мнению, целесообразно выделить еще один подход к построению методики проведения аудита – организаций-турагентов – это комплексный подход.

На наш взгляд, только объединение трех основных методик по проведению аудита туристских организаций, в комплексе, таких как юридического, бухгалтерского и отраслевого, может дать полную оценку финансово-хозяйственной деятельности предприятий, а также достичь главной цели аудита – выражения мне-

ния о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Совокупность составляющих финансово-хозяйственной деятельности, которые необходимо проверить в ходе проведения аудита организаций-турагентов, в соответствии с комплексной методикой проверки, можно разделить на две группы.

- Первая группа включает учредительные и другие общие документы, хозяйственные договоры организаций – турагентов, учетную политику для целей бухгалтерского и налогового учета, систему внутреннего контроля.
- Вторая группа – комплексы по всем разделам и счетам бухгалтерского учета, отчетность экономического субъекта.

В ходе проведения комплекса работ первой группы, аудитор изучает правовую сторону отражения хозяйственной деятельности организации – турагента с юридической точки зрения.

Туристская деятельность в Российской Федерации регулируется Федеральным законом «Об основах туристической деятельности в РФ» от 24 ноября 1996 г. №132-ФЗ. В 2007 г. федеральным законом от 5 февраля 2007 г. №12-ФЗ в закон внесены существенные изменения, вступившие в силу с 1 июня 2007 г. Впервые туристскую деятельность регулирует правовой документ, обладающий второй после Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) юридической силой и являющийся стержнем правовой системы в области туризма.

Уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по проведению государственной политики, нормативно-правовому регулированию, оказанию государственных услуг и управлению государственным имуществом в сфере туризма является Федеральное агентство по туризму. Постановлением Правительства РФ от 31 декабря 2004 года №901 утверждено Положение о Федеральном агентстве по туризму. На агентство возложены функции по проведению государственной политики, нормативно-правовому регулированию, оказанию государственных услуг по управлению государственным имуществом в сфере туризма. Порядок оказания услуг по реализации туристского продукта определяется Правительством РФ.

Первоначально аудитор проверяет общие документы организации-турагента. Основная цель аудита учредительных документов и расчетов с учредителями – подтверждение законных оснований деятельности экономического субъекта на протяжении всего периода его функционирования от момента регистрации до настоящего момента. Аудитор должен ответить на следующие вопросы.

1. Насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы для того, чтобы организация-турагент имела юридические основания для функционирования?
2. Полностью ли произведены все расчеты с учредителями по:
 - формированию уставного капитала;
 - промежуточным расчетам;
 - окончательным расчетам?

Аудитор выделяет для себя четыре направления проверки:

- аудит учредительных документов;
- аудит формирования уставного капитала;
- аудит расчетов с учредителями;
- аудит налогообложения при формировании уставного капитала и расчетах с учредителями.

Планирование аудиторской проверки учредительных документов и расчетов с учредителями осуществляется на основе сводного общего плана и сводной про-

граммы аудита. Общий план проверки учредительных документов и расчетов с учредителями должен учитывать направления аудита, рассмотренные выше.

Следует отметить, что общий план и программа аудита учредительных документов и расчетов с учредителями должны быть составлены, учитывая следующие моменты.

1. Юридическое лицо действует на основании устава либо учредительного договора и устава, либо только учредительного договора. В случаях, предусмотренных законом, юридическое лицо, не являющееся коммерческой организацией, может действовать на основании общего положения об организациях данного вида. Учредительный договор юридического лица заключается, а устав утверждается его учредителями (участниками). Юридическое лицо, созданное в соответствии одним учредителем, действует на основании устава, утвержденного этим учредителем. В учредительных документах юридического лица должны определяться наименование юридического лица, место его нахождения, порядок управления деятельностью юридического лица, а также содержатся другие сведения, предусмотренные законом для юридических лиц соответствующего вида. В учредительных документах должны быть определены предмет и цели деятельности юридического лица. В учредительном договоре учредители обязуются создать юридическое лицо, определяют порядок совместной деятельности по его созданию, условия передачи ему своего имущества и участия в его деятельности. Договором определяются также условия и порядок распределения между участниками прибыли и убытков, управления деятельностью юридического лица, выхода учредителей (участников) из его состава.
2. В бухгалтерском учете отражается величина уставного капитала, зарегистрированная в учредительных документах экономического субъекта как совокупность вкладов (долей, паевых взносов учредителей (участников), акций по номинальной стоимости (для акционерных обществ) в денежной, натуральной, нематериальной форме или в виде ценных бумаг.
3. Минимальный уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату регистрации общества, а закрытого общества – не менее стократной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату государственной регистрации общества. Для остальных коммерческих организаций – не менее стократной суммы минимального размера оплаты труда.
4. Уставный капитал и фактическая задолженность учредителей (участников) по вкладам (взносам) в уставный капитал учитываются и отражаются в отчетности отдельно.
5. Сумма уставного капитала увеличивается или уменьшается в соответствии с результатами рассмотрения итогов деятельности экономического субъекта за год, и после перерегистрации учредительных документов с внесенными в них изменениями.
6. Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала экономического субъекта предназначен пассивный балансовый счет 80 «Уставный капитал».
7. Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов.
8. Серьезное внимание необходимо уделить аудиторской проверке организации учета и выплат дивидендов.

В ходе проверки организации-турагента аудитором проводится экспертиза заключенных субъектом хозяйственных договоров на соответствие законодательству РФ. В правилах – стандартах аудиторской деятельности – такие методики называются методиками проверки средств системы контроля.

В условиях рыночных отношений договор – основной юридический акт, из которого возникают обязательные правоотношения, главное средство регулирования товарно-денежных связей, определяющее содержание правоотношений, права и обязанности участников.

Продвижение и реализация туристского продукта турагентом осуществляются на основании договора, заключаемого между туроператором и турагентом. Турагент осуществляет продвижение и реализацию туристского продукта от имени и по поручению туроператора, а в случаях, предусмотренных договором, заключаемым между туроператором и турагентом, – от своего имени. Из ст. 9 федерального закона «Об основах туристической деятельности в РФ» от 24 ноября 1996 г. №132-ФЗ следует, что между туроператором и турагентом может быть заключен только договор комиссии или агентский договор. Таким образом, практиковавшаяся ранее турагентами форма договора поручения со стороны туриста отныне является неприемлемой. Поскольку в противном случае возникнет ситуация «двойного агентирования», организация будет выступать в сделке представителем обеих сторон: и туроператора, и туриста.

Реализация туристского продукта – деятельность туроператора или турагента по заключению договора о реализации туристского продукта с туристом или иным заказчиком туристского продукта, а также деятельность туроператора и (или) третьих лиц по оказанию туристу услуг в соответствии с данным договором.

Основное различие посреднических договоров друг от друга заключается в том, от чьего имени (турагента или туроператора) осуществляется сделка.

Ст. 990 ГК РФ установлены правила договора комиссии. По такому договору комиссионер совершает одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. Комиссионер – турагент, а комитент – туроператор. По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

Ст. 1005 ГК РФ регулирует заключение агентского договора. Он представляет собой совокупность двух вышеописанных договоров. По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала. По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В данном случае агент – это турагент, а принципал – туроператор.

Основные различия между турагентами и туроператорами заключаются в системе формирования доходов и принадлежности туристского продукта.

Туроператор имеет некоторый туристский продукт, и его прибыль формируется из разницы между ценой покупки и ценой продажи. Туроператор может приобретать отдельные услуги, из которых затем формирует комплексный туристский продукт со своим механизмом

ценообразования. В это время турагент действует как розничный продавец, и его прибыль получается из комиссионных за продажу чужого туристского продукта. Турагент реализует туристский продукт (часто и отдельные услуги: авиабилеты, номера в гостиницах и т.д.) по реальным ценам туроператоров или производителей услуг.

Туроператор всегда имеет запас туристского продукта для продажи, а турагент запрашивает определенный продукт (услугу), только когда клиент проявляет покупательский интерес.

В повседневной практике бывает трудно определить различие между туроператорами и турагентами. Чаще всего обе эти функции выполняет одно предприятие. Законом РФ «О туристической деятельности» это не запрещено, и на практике фирма может сама разрабатывать маршруты как туроператор и продавать их туристам и другим агентам, одновременно как турагент приобретает туры у других фирм для своих клиентов.

Экспертиза учетной политики должна предшествовать всем остальным этапам аудиторской проверки. Поэтому аудитор прежде всего должен выяснить, имеется ли приказ (распоряжение) руководителя предприятия по учетной политике.

Учетная политика включает совокупность наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации-турагента включает следующие элементы бухгалтерского учета:

- методологическое обеспечение;
- организационное обеспечение;
- техническое обеспечение.

Анализ положений учетной политики позволяет аудитору сделать соответствующие выводы об уровне учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета. Аудитор делает общие выводы и вместе с экономическим субъектом принимает решение о дальнейшем ведении работы по проверке аудируемого лица.

В ходе проведения комплекса работ второй группы, аудитору следует применить бухгалтерский подход к построению методики аудита. В правилах (стандартах) аудиторской деятельности они называются методиками проверки оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета.

Методика детальной проверки отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам должна разрабатываться по единой (типовой) схеме, включающей:

- перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по данному бухгалтерскому счету;
- описание альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен экономическому субъекту нормативными документами;
- состав первичных учетных документов по счету;
- регистры аналитического учета по счету;
- регистры синтетического учета по счету;
- бухгалтерскую отчетность, в которой находит отражение раздел (участок, бухгалтерский счет);
- классификатор возможных нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету);
- перечень вопросов (вопросник) для проведения типовых опросов на этапе планирования аудиторской проверки;
- перечень аудиторских процедур, применяемых при проверке оборотов и остатков по счету;
- особенности проведения аудита в условиях использования персональных компьютеров;

- применение методов экономического анализа.

В рамках данного подхода методика аудита организаций-турагентов включает в себя несколько этапов. На первом этапе проводится проверка затрат и расходов турагента для целей бухгалтерского и налогового учета.

В программу проверки расходов организаций-турагентов аудитор может включить следующие разделы.

1. Если туристская организация осуществляет продвижение и продажу туристского продукта других туристских организаций и оказывает прочие коммерческие услуги, в том числе агентские услуги по продаже авиабилетов, туристская организация выступает как организация, занятая в торговой, сбытовой или иной посреднической деятельности.

При этом туристская организация должна обеспечить отдельный учет затрат по осуществляемым ею видам деятельности (туроператорской, турагентской). Учет затрат по торговой, сбытовой и иной посреднической деятельности ведется с применением правил, установленных для организаций, занятых указанной деятельностью, в частности Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания №1-550/32-2, утвержденными Комитетом Российской Федерации по торговле 20 апреля 1995 г.

Расходы организации-турагента в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Затраты на реализацию туристского продукта организаций-турагентов являются издержками обращения и отражаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» и кредиту счетов учета расчетов с контрагентами: организациями-туроператорами, транспортными организациями, информационными агентствами и пр.

2. В ходе аудита затрат организаций-турагентов проверяются командировочные расходы. Первоначально анализируется первичная учетная документация, служащая основанием для командирования сотрудников. Затем определяется правильность корреспонденции счетов по учету командировочных расходов и достоверность аналитических данных по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

В случае направления работника в служебную командировку работодатель обязан возместить работнику:

- расходы на проезд;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне постоянного места жительства;
- расходы, связанные с получением загранпаспорта, оформлением визы, расходы по оплате услуг аэропортов, по обмену наличной валюты или дорожного чека на наличную иностранную валюту, страховку.

Порядок возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяется коллективным договором или локальным актом организации.

При этом следует помнить, что для целей исчисления налога на прибыль с 1 января 2009 г. размер суточных более не нормируется. Аудитор должен проверить, все ли необходимые документы для оформления командировочных расходов составлены. Проверка расходов по служебным командировкам может осуществляться по следующим этапам:

- проверка наличия журнала убывших в командировку;
- проверка правильности бухгалтерских записей по авансовым отчетам;
- проверка правильности оформления авансовых отчетов (применение унифицированной формы №АО-1, утвержденной постановлением Госкомстата России от 1 августа 2001 г. №55);
- применение унифицированных форм №Т-10 «Командировочное удостоверение» и Т-10а «Служебное задание для направления командировки и отчет о его выполнении»;
- наличие приказов о повышенном размере выплачиваемых суточных по сравнению с установленными законодательством. С 1 января 2008 г., согласно п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ (НК РФ) установлены предельные нормативы суточных, которые не будут включаться в доход командированного работника и облагаться налогом на доходы физических лиц (НДФЛ), – до 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ и до 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке (федеральный закон от 24 июля 2007 г. №216-ФЗ);
- проверка приложенных к авансовым отчетам документов на предмет своевременности их представления в бухгалтерию.

Датой совершения операции по погашению задолженности по подотчетным суммам считается дата утверждения авансового отчета.

Аудит расчетов с подотчетными лицами, выезжающими в командировку за границу, целесообразно осуществлять сплошным методом. Аудитор для оценки системы внутреннего контроля расчетов с подотчетными лицами, выезжающими в командировку за границу, может использовать рабочий документ аудитора «Тест контроля обоснованности командировочных расходов, сотрудников убывающих за пределы РФ» (РДА №1) (табл. 1).

При проверке использования корпоративных расчетных карт для оплаты в заграничных командировках представительских расходов аудитор обращает внимание на следующие моменты.

Держателями корпоративной расчетной карты являются один или несколько сотрудников организации. Количество держателей карты согласовывается между руководством организации и обслуживающим банком.

Аудитору необходимо проверить отчеты по израсходованным средствам, так как средства, списанные со счета, считаются выданными под отчет. Расчетными документами, сопровождающими сделку по корпоративной расчетной карте, являются слипы (документы, свидетельствующие о расходах по карте), подтвержденные квитанциями, товарными чеками на получение соответствующих услуг.

Кроме того, аудитор обязан проверить на конец каждого месяца переоценку валютного карточного счета.

3. Если туристская организация совмещает два вида деятельности – туроператорскую и турагентскую, то аудитор должен проверить, как распределяются в учете общехозяйственные расходы. Метод распределения общехозяйственных расходов в учете следует отразить в учетной политике. В учетной политике туристской фирмы необходимо выбрать базу распределения, которой может быть, например, выручка от продаж в

рамках туроператорской и турагентской деятельности. Организация должна обеспечить раздельный учет выручки от продаж услуг в рамках туроператорской и турагентской деятельности путем использования отдельных субсчетов третьего и выше порядка счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка от продаж».

Таблица 1

РДА №1. ТЕСТ КОНТРОЛЯ ОБОСНОВАННОСТИ КОМАНДИРОВОЧНЫХ РАСХОДОВ СОТРУДНИКОВ, УБЫВАЮЩИХ ЗА ПРЕДЕЛЫ РФ, ООО «ПУТЕШЕСТВЕННИК»

№	Направление контроля	Да / Нет	Примечание
1	Наличие приказа о круге лиц, имеющих право получать денежные средства под отчет (кроме затрат на командировку сотрудников)	Да	Приказом №21/45 от 10 января 2009 г. «О круге лиц, имеющих право получать денежные средства под отчет» установлены следующие сотрудники: Иванов А.Л., Петрова Ю.Д., Сидоров А.А.
2	Наличие письменного распоряжения руководителя организации (приказов) при направлении работников в заграничную командировку	Да	Приказ №45 от 20 марта 2009 г. «О направлении в заграничную командировку». Сотрудник Петрова Ю.Д. командировается в г. Париж, Республика Франция, в срок с 20 марта 2009 г. по 31 марта 2009 г.
3	Наличие приказа о круге лиц, которые могут совершать представительские расходы от имени ООО «Путешественник»	Да	Приказом №21/46 от 15 января 2009 г. «О круге лиц, которые могут совершать представительские расходы от имени ООО «Путешественник» установлены следующие сотрудники: Петрова Ю.Д.
4	Наличие приказов руководителя организации о повышенном размере выплачиваемых суточных по сравнению с установленными законодательством	Нет	Сотруднику выплачены суточные в размере 65 евро за день нахождения на территории Франции. Приказ о повышенных нормах в организации не разработан
5	Удерживается ли НДФЛ на суточные сверх норм, установленных п. 3 ст. 217 НК РФ	Нет	-
6	Ко всем ли авансовым отчетам приложены первичные бухгалтерские документы, являющиеся оправдательными?	Да	-
7	Правильно ли отражены на счетах бухгалтерского учета и в финансовой (бухгалтерской) отчетности расчеты с подотчетными лицами, командированными за пределы РФ	Да	-

В Методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью, утвержденных приказом Госкомитета РФ по физкультуре и туризму от 4 декабря 1998 г. №402, предлагается распределять общехозяйственные расходы между объектами учета затрат на основе одного из специальных

методов (расчетов), который выбирается туристской фирмой, исходя из цели выявления наиболее точной себестоимости объекта учета затрат:

- пропорционально сумме оплаты труда работников, прямо включаемой в затраты по объекту учета;
- пропорционально прямым затратам, отнесенным на объект учета;
- пропорционально плановой себестоимости объектов учета.

4. Турагент осуществляет продвижение и реализацию туристского продукта от имени и по поручению туроператора, а в случаях, предусмотренных договором, заключаемым между туроператором и турагентом, – от своего имени. Таким образом, между туроператором и турагентом могут быть составлены следующие виды посреднических договоров – договор комиссии и агентский договор. В любом случае турагент совершает сделки за счет туроператора. Это означает, что помимо выплаты вознаграждения турагенту туроператор возмещает израсходованные турагентом на исполнение поручения суммы. В данном случае аудитор должен проверить, не включены ли неправомерно данные расходы в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль турагента.

5. Одним из важнейших мер по продвижению продвижение туристского продукта – является реклама, участие в специализированных выставках, ярмарках, организация туристских информационных центров, издание каталогов, буклетов и другое. Расходы на рекламу присутствуют в учете любой туристской организации. Не все затраты на рекламу можно учесть в целях налогообложения прибыли, поэтому аудитору необходимо проверить данные расходы сплошным методом.

Проверку можно разделить на два этапа: аудит расходов на рекламу для целей бухгалтерского учета и аудит расходов на рекламу для целей налогового учета.

Аудит расходов на рекламу для целей бухгалтерского учета

Понятие рекламы раскрыто в Федеральном законе «О рекламе» от 13 марта 2006 г. №38-ФЗ.

Реклама – это информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке (п. 1 ст. 3 Закона «О рекламе»).

Информацию о том или ином объекте можно считать рекламой этого объекта, если такая информация одновременно отвечает следующим условиям:

- распространяется любым способом, в любой форме и любыми средствами;
- адресуется неопределенному кругу лиц;
- направлена на то, чтобы привлечь внимание к соответствующему объекту, на формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Поскольку, согласно п. 5 Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. № 33н, расходы на рекламу учитываются в составе затрат по обычным видам деятельности, аудитору следует проверить, правомерно ли те или иные расходы включены в состав расходов на рекламу. Для целей бухгалтерского учета к расходам на рекламу относятся расходы на:

- разработку, издание и распространение иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, рекламных открыток и т.д.;
- разработку, изготовление и распространение образцов оригинальных и фирменных пакетов, упаковки, рекламных сувениров, образцов выпускаемой продукции;
- объявления в печати, по радио и телевидению, то есть через средства массовой информации;
- световую и наружную рекламу;
- приобретение, изготовление, демонстрацию рекламных кино-, видео-, диафильмов и т.п.;
- изготовление рекламных щитов, указателей;
- участие в выставках, экспозициях, ярмарках;
- оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;
- уценку товаров, которые полностью или частично потеряли свои первоначальные качества при экспонировании в витринах;
- приобретение (изготовление) и распространение призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний;
- проведение рекламных мероприятий, связанных с деятельностью организации;
- прочие расходы на рекламу.

Аудитор должен проверить, как на счетах бухгалтерского учета отражены расходы на рекламу. Во-первых, расходы на рекламу на основании п. 18 ПБУ 10/99 должны быть признаны в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени их фактической оплаты. Согласно п. 7 ПБУ 10/99, рекламные расходы представляют собой коммерческие расходы, так как они связаны непосредственно со сбытом продукции. Таким образом, туристская организация расходы на рекламу должна отразить на отдельном субсчете к счету 44 «Расходы на продажу» в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета. Причем это справедливо как для туроператоров, так и для турагентов.

На заключительном этапе проверки расходов на рекламу для целей бухгалтерского учета аудитор должен подтвердить достоверность данных финансовой (бухгалтерской) отчетности в части отражения расходов на рекламу.

Аудит расходов на рекламу для целей налогового учета

В целях налогообложения прибыли расходы на рекламу делятся на две группы – ненормируемые, т.е. учитываемые в полном объеме, и нормируемые. Эта классификация приведена в п. 4 ст. 264 НК РФ и выглядит следующим образом (табл. 2).

Во-первых, аудитору следует выявить нормируемые и ненормируемые расходы на рекламу туристской организации. По расходам, которые включаются в расчет налогооблагаемой базы в полном объеме, проверяется наличие и качество оформления первичной документации, служащей основанием для принятия расходов к учету. Также целесообразно проверить экономическую обоснованность данных затрат, соразмерны ли затраты размеру выручки от реализации туристского продукта.

Особое внимание следует уделить нормируемым расходам на рекламу. Для этого аудитору нужно рассчитать предельный размер нормируемых рекламных расходов, исходя из выручки от реализации без учета НДС.

Отметим, что расходы на рекламу для целей налогового учета являются косвенными (п. 1 ст. 318 НК РФ).

Если в ходе проверки выявлены сверхнормативные расходы на рекламу, аудитор проверяет, начислена ли в бухгалтерском учете вычитаемая временная разница, равная сумме сверхнормативных расходов на рекламу, и, соответственно, отложенный налоговый актив (пп. 8-11, 14, 17 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. №114н).

Таблица 2

ВИДЫ РЕКЛАМНЫХ РАСХОДОВ

Ненормируемые расходы	Нормируемые расходы
Включаются в состав расходов в размере фактических затрат	Включаются в состав расходов в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ
Реклама через СМИ (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационной сети; световая и иная наружная реклама, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов; участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов; изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах (работах, услугах), товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации; уценка товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании	Приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний и иные рекламные расходы

Второй этап проверки – это аудит доходов организации-турагента. В ходе проверки данного раздела следует учитывать отраслевые особенности деятельности организаций-турагентов, а именно особенности формирования выручки и финансовых результатов.

Аудит продаж туристского продукта турагентом следует начинать с анализа положений учетной политики. При реализации турагентом туристских продуктов, сформированных туроператором, по посредническим договорам, моментом их реализации при использовании метода начисления будет являться дата утверждения отчета турагента. Если турагент реализует авиабилеты на чартерные рейсы, то в учетной политике организации должна быть прописана дата реализации (отгрузки) авиабилетов. Такой датой будет являться дата вылета. Для авиабилетов, реализуемых на коммиссионных началах, датой реализации считается дата передачи покупателю (заказчику) документов.

Проанализировав положения учетной политики турагента, аудитору следует изучить договоры, заключенные с туроператором, авиакомпаниями и другими контрагентами.

Аудитору следует сопоставить размер вознаграждения, установленный в договоре и отраженный в бухгалтерском и налоговом учете. Размер вознаграждения может быть установлен в виде:

- фиксированной суммы;
- в процентах от цены сделки, совершенной турагентом;

- в виде разницы между ценой туроператора и более выгодной ценой, по которой турагент совершил сделку.

В любом случае источником выплаты вознаграждения, в каком бы виде оно не назначалось, является организация-туроператор.

Проверяя отражения выручки от продаж турагентом, следует помнить, что выручкой посредника будет являться только сумма вознаграждения. Вознаграждение, причитающееся турагенту по договору, является для него доходом от обычных видов деятельности (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №32н). При отражении выручки от посреднических услуг на счетах бухгалтерского учета поступление денежных средств на счет или в кассу турагента от других юридических лиц в пользу туроператора не признается доходом турагента (п. 3 ПБУ 9/99).

Если турагент перечисляет предварительную оплату за туристские путевки до момента их реализации конечным потребителям, такая ситуация может быть расценена как покупка туристского продукта турагентом, т.е. квалифицирована как сделка купли-продажи. Аудитору следует учитывать, что туристский продукт, поступивший к турагенту от туроператора, является собственностью туроператора. Турагент распоряжается туристскими путевками по поручению туроператора, но не является их собственником. Таким образом, следует проверить, действительно ли денежные средства, перечисленные турагентом туроператору только за те туристские продукты, которые он фактически реализовал (получил денежные средства от покупателя) или же встречаются факты предварительной оплаты за счет собственных средств.

Договор, заключенный между туроператором и турагентом, в обязательном порядке должен содержать указание на то, как турагент может исполнять поручение туроператора: с участием в расчетах или без участия в расчетах. Целесообразно проверить, как турагентом на практике исполняются положения данного пункта договора.

Если в договоре указано, что турагент участвует в расчетах, то денежные средства, полученные от третьих лиц, поступают на расчетный счет или в кассу турагента. При этом все поступившие турагенту денежные средства являются собственностью туроператора. В свою очередь, турагент должен перечислить все полученное при исполнении договора туроператору. При этом турагент может удержать свое вознаграждение из всех поступающих ему сумм, предназначенных для туроператора.

Если договором комиссии не предусмотрен срок, в течение которого турагент должен перечислить туроператору денежные средства, полученные от покупателей, то турагент должен это сделать непосредственно после получения на свой расчетный счет оплаты за путевки.

Если договором оговорено, что турагент не участвует в расчетах, то денежные средства за реализованные им туристские продукты должны поступить от покупателей непосредственно на счет или в кассу туроператора. В этом случае туроператор оплачивает турагенту агентское вознаграждение отдельно.

Одним из основных документов, служащих основанием для начисления на счетах бухгалтерского и налогового учета выручки (агентского вознаграждения) яв-

ляется отчет турагента. Целесообразно сплошным методом проверить, на все ли случаи реализации оформлены отчеты. Также необходимо проверить, соответствует ли форма отчета действующему законодательству. Форма отчета не является унифицированной, поэтому турагент может составить отчет в произвольной форме. Согласно п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ первичные документы должны иметь обязательные реквизиты.

В отчет должны быть включены следующие данные: количество и стоимость реализованных путевок с выделением налога на добавленную стоимость (НДС), стоимость фактически произведенных за счет оператора расходов с приложением подтверждающих документов, сумма агентского вознаграждения, сумма оплаты, сальдо расчетов и другие существенные условия. Кроме этого, отчет должен содержать дату составления подписи и печати сторон.

На заключительном этапе аудитор проверяет полноту отражения посреднического вознаграждения на счетах бухгалтерского и налогового учета, а также соответствие данных учета данным финансовой (бухгалтерской) отчетности. Таким образом, выручка турагента составит только сумма его вознаграждения. Сумма выручки, отраженная на счетах бухгалтерского и налогового учета, а также выручка, указанная в отчете о прибылях и убытках (форма №2) и налоговой декларации по налогу на прибыль, должна соответствовать данным, отраженным в отчете турагента. Отчет турагента должен быть подтвержден договорами, заключенными между турагентами, туроператорами и третьими лицами, первичной учетной документацией, налоговыми регистрами.

Третий этап проверки включает в себя аудит финансовых результатов и распределение прибыли. Задачами данного этапа являются:

- установление правильности определения и отражения в учете прибыли (убытков) от продаж туристских услуг;
- анализ правильности учета прочих доходов и расходов, правомерности и обоснованности распределения чистой прибыли.

На данном этапе аудита финансовых результатов и распределения прибыли аудитору следует проверить заключительные записи по итогам отчетного года по счету 90 «Продажи», а также проверить, как закрывается финансовый результат от обычных видов деятельности, т.е. перенесено ли сальдо по счету 90 «Продажи» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Необходимо уделить внимание проверке реформации годового баланса. Для этих целей следует использовать счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки». Поскольку реформация баланса заключается в закрытии счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», следует проверить, произведены ли заключительные бухгалтерские записи по итогам года.

Затем проверяется закрытие счета 99 «Прибыли и убытки». Сальдо счета 99 «Прибыли и убытки», равное чистой прибыли (или убытку) текущего года, должно быть перенесено на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

После проверки сальдо по счетам 90, 91, 99 аудитор оценивает влияние выявленных отклонений на следующие показатели ф. №2 «Отчет о прибылях и убытках»:

- выручка;

- себестоимость;
- валовая прибыль;
- коммерческие расходы;
- управленческие расходы;
- прибыль (убыток) от продаж.

После этого аудиторы приступают к проверке правильности формирования и использования различных фондов и резервов, создаваемых в организациях-турагентах. Проверка заключается в тщательном изучении отдельных положений учредительных документов, решений собраний учредителей (собственников), учетной политики. В документах должны быть раскрыты источники формирования и использования таких фондов и резервов.

Затем аудитор изучает фактический порядок распределения прибыли, оставшейся в распоряжении организации-турагента после налогообложения, и его соответствие порядку, сформулированному в учредительных документах, учетной политике.

На основании протоколов заседаний общего собрания учредителей, смет аудиторы проверяют обоснованность расходования средств нераспределенной прибыли, правильность отражения данных операций по счету 84.

Выявленные в ходе ошибки и нарушения аудиторы регистрируют в рабочих документах и определяют их количественное влияние на показатели бухгалтерской отчетности.

Систематизация типичных ошибок

На заключительном этапе аудитор систематизирует выявленные ошибки и нарушения в бухгалтерском и налоговом учете, разрабатывает рекомендации по их устранению. Приведем перечень типичных ошибок, встречающихся в учетно-аналитической системе организаций-турагентов:

- несоответствие применяемых в организации-турагенте внутрифирменных нормативных документов нормативно-правовой базе, регулирующей бухгалтерский и налоговый учет;
- некорректность учетных записей по валютным операциям;
- неверное отнесение доходов в состав прочих доходов;
- неверное отнесение расходов в состав прочих расходов;
- туристская фирма не вела раздельного учета по НДС. Как известно, реализация одних путевок облагается НДС, на стоимость же других этот налог начислять не надо. Большинство туристских фирм продают и тот и другой вид путевок. И тут зачастую бухгалтеры допускают ошибку. Дело в том, что в этом случае туристская фирма должна вести раздельный учет НДС по приобретенным товарам, работам или услугам. Данный порядок закреплен в п. 4 ст. 170 НК РФ. Так, НДС по товарам (работам, услугам), которые фирма использовала при продаже путевок, облагаемых данным налогом, можно предъявить к вычету из бюджета. Всю остальную сумму НДС, уплаченную поставщикам, туристская фирма должна включить в стоимость реализуемых услуг;
- туристская фирма не отразила имущество на балансе. Нередко аудиторы участвуют в инвентаризации имущества организации и обнаруживают, что в учете туристская фирма отразила не все имущество. Его нужно оприходовать в бухгалтерском учете и включить стоимость такого имущества в финансовые результаты;
- неправомерное использование прибыли отчетного года;
- ошибочная корреспонденция счетов при отражении прочих доходов и расходов;
- ошибочная корреспонденция счетов при отражении некоторых расходов за счет собственных источников через счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Нами рассмотрены лишь несколько типичных ошибок, встречающихся в финансово-хозяйственной деятельности организаций-турагентов. Несомненно, виды ошибок и их объем зависят от количества хозяйственных операций и направлений деятельности таких организаций. Разработанные рекомендации по решению проблем бухгалтерского, налогового и управленческого учета целесообразно оформлять в рабочих документах аудитора. Предложенные нами стратегии проведения аудита организаций-турагентов, с учетом отраслевых особенностей, может быть внедрена в практику деятельности аудиторских организаций.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ; часть вторая от 26 яв. 1996 г. №14-ФЗ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. №230-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Аудит [Текст] : учеб. для вузов / под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Аудит, Юнити-Дана, 2006. – 583 с.
2. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О рекламе [Электронный ресурс] : федер. закон от 13 марта 2006 г. №38-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об основах туристической деятельности в РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 24 ноября 1996 г. №132-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Об утверждении Положения о Федеральном агентстве по туризму [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 31 дек. 2004 г. №901. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Доходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №32н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Учет расчетов по налогу на прибыль [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 19 нояб. 2002 г. №114н.
9. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания [Электронный ресурс] : утв. Комитетом РФ по торговле 20 апр. 1995 г. №1-550/32-2.
10. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью [Электронный ресурс] : утв. приказом Госкомитета РФ по физкультуре и туризму от 4 дек. 1998 г. №402. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. О внесении изменений в часть вторую налогового кодекса российской федерации и некоторые другие законодательные акты российской федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 24 июля 2007 г. №216-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № АО-1 «Авансовый отчет» [Электронный ресурс] : постановление Госкомстата от 01 августа 2001 г. №55. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Аудит в России [Текст] : антология российского аудита : учеб. / под ред. А.В. Крикунова. – 2-е изд. с доп. и изм., с использованием CD-диска. – М. : Маркет ДС, 2007. – 352 с. – (Университетская серия).
14. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита [Текст] / Н.П. Барышников. – М. : Филинь, 1997. – 448 с.
15. Бухгалтерский учет в туризме [Текст] : практ. пособие / О.А. Александров. – М. : Омега-Л, 2006. – 190 с. – (Практическая бухгалтерия).
16. Бухгалтерский учет и налогообложение в туристической фирме [Текст] : учеб. пособие / Л.А. Саполгина. – М. : КНОРУС, 2007. – 160 с.
17. Козырева Т.В. Бухгалтерский учет в туризме [Текст] : учеб. / Т.В. Козырева. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 464 с. : ил.
18. Скобара В.В. Аудит [Текст] / В.В. Скобара. – М. : Просвещение, 2005. – 310 с.
19. Учет в туризме : бухгалтерские аспекты и налогообложение [Текст] / И.А. Феоктистов, Ф.Н. Филина. – М. : Гросс-Медиа, РОСБУХ, 2007. – 392 с. – (Практикум бухгалтера).

Ключевые слова

Финансово-хозяйственная деятельность турагента; экспертиза учетной политики; материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты; аудит расчетов с подотчетными лицами; внутренний контроль; финансовая отчетность; рекламные расходы; агентский договор; агентский вознаграждение; распределение прибыли; финансовый результат от реализации туристского продукта.

Чепилко Наталья Геннадьевна

РЕЦЕНЗИЯ

В статье автором предложена методика проведения аудиторской проверки организаций-турагентов. Значительное внимание уделено методическим вопросам построения аудита.

Вопросы, освещенные в статье, являются актуальными как для аудиторов, осуществляющих проверки организаций на предмет достоверности отражения сведений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и для руководителей и главных бухгалтеров туристских организаций.

В статье содержатся ссылки на нормативно-законодательную базу по бухгалтерскому учету и налогообложению, подробно освещены особенности регулирования туристской деятельности с точки зрения гражданского законодательства.

Заслуживает внимания подробное рассмотрение действий аудитора на каждом этапе проверки организаций-турагентов.

Для практического понимания изложенного материала автором предложен пример рабочего документа аудитора, который может быть использован аудиторами при проверке туристских организаций.

Выводы и предложения, изложенные в статье, теоретически обоснованы и имеют практическую значимость.

Кисилевич Т.И., д.э.н., профессор Сочинского Государственного Университета Туризма и Курортного дела

4.6. ORGANIZATION AND TECHNIQUE OF CARRYING OUT OF AUDIT OF TRAVEL AGENTS

N.G. Chepilko, the Post-graduate Student of Faculty of Book Keeping and Audit

Sochi State University of Tourism and Resort Business

In article the technique of audit of travel agents is offered. The author offers the complex approach to construction of the audit, including three approaches, such as legal, accounting and branch. Features of audit of incomes and charges for the purposes of the accounting and tax account, and also check of financial result from realization of a tourist product are considered.

Literature

1. The civil code of the Russian Federation [the Electronic resource]: a part the first from 30 November 1994 № 51-FL; a

- part the second from January, 26 th, 1996 № 14-FL; a part the third from November, 26 th, 2001 № 146-FL; a part the fourth from December, 18 th, 2006 № 230-FL.
2. The tax code of the Russian Federation [the Electronic resource]: a part the first from July, 31st, 1998 № 146-FL; a part the second from August, 5 th, 2000 № 117-FL. Access from legal system «Consultant Plus».
 3. About advertising [the Electronic resource]: The federal law from March, 13th, 2006 № 38-FL. Access from access from legal system «Consultant Plus».
 4. About bases of tourist activity in the Russian Federation [the Electronic resource]: The federal law from November, 24th, 1996 № 132-FL. Access from legal system «Consultant Plus».
 5. About the statement of Regulations about Federal agency on tourism [the Electronic resource]: The decision of governments the Russian Federation from December, 31 st, 2004 № 901. Access from legal system «Consultant Plus».
 6. Incomes of the organization [the Electronic resource]: position on book keeping PBK 9/99: It is approved the order of The Ministry of Finance the Russian Federation from May, 6th, 1999 № 32n. Access from legal system «Consultant Plus».
 7. Charges of the organization [the Electronic resource]: position on book keeping PBK 10/99: It is approved the order of The Ministry of Finance the Russian Federation from May, 6th, 1999 № 33n. Access from legal system «Consultant Plus».
 8. The account of calculations under the profit tax [the Electronic resource]: position on book keeping PBK 18/02: It is approved The order of The Ministry of Finance the Russian Federation from November, 19 th, 2002 № 114n. Access from legal system «Consultant Plus».
 9. Methodical recommendations on book keeping the expenses included in distribution costs and manufacture, and financial results on trading enterprises and public catering [the Electronic resource]: It is approved Committee of the Russian Federation on trade on April, 20th, 1995 № 1-550/32-2.
 10. Methodical recommendations on planning, the account and calculation cost prices of a tourist product and to formation of financial results at the organizations, engaged tourist activity [the Electronic resource]: It is approved the order of the State Committee of the Russian Federation on physical culture and tourism from December, 4 th, 1998 № 402. Access from legal system «Consultant Plus».
 11. About modification in a part the second the tax code of the Russian Federation and some other certificates of the Russian Federation [Electronic resource]: The federal law from July, 24th, 2007 № 216-FL. Access from legal system «Consultant Plus».
 12. About the statement of the unified form of the primary registration documentation № AO -1 «The advance report» [the Electronic resource]: the decision of Goskomstat from August, 1 th, 2001 № 55. Access from legal system «Consultant Plus».
 13. Audit: the textbook for high schools / edited by Prof. V.I.Podolski. The third edition – M.: Unity – 2006. – 583 p.
 14. Audit in Russia. The anthology of the Russian audit: edited by Prof. Krickunov. The textbook for high schools. M.: Market, 2006. – 592 p.
 15. N.P. Baryshnickov. Organization and methodic of the general audit. M.- The information-publishing house «Philin», 1997. - 448 p.
 16. Book keeping in tourism: prakt. the grant / O.A. Alexanders.- M.: Omega – L, 2006.-190 pages – (Practical accounts department).
 17. Book keeping and the taxation in a travel company: the educational grant / Sapolgina. M.:KNORUS, 2007.-160 p.
 18. Book keeping in tourism: Kozireva T.V.textbook. M: the Finance and statistics, 2006. – 464 p.
 19. V.V. Scobora. Audit. M.: Publishing house «Enlightenment», 2005. – 310 p.
 20. The account in tourism: accounting aspects and the taxation / A.Feoktistov, F.N. Filina. – M.: GrossMedia: ROSBUX, 2007 – 392 p. (the Practical work of the bookkeeper).

Keywords

Financial and economic activity of a travel agent; Examination of registration policy; Material inputs; Expenses for a payment; Deductions on social needs; Amortization; Other expenses; Audit of calculations with accountable persons; The internal control; The financial reporting; Advertising charges; The agency contract; Agency compensation; Distribution of profit; Financial result from realization of a tourist product.