

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ В САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Кисилевич Т.И., к.э.н., доцент

Сочинский государственный университет туризма и курортного дела

В структуре потребительского рынка и услуг России доля санаторно-оздоровительных услуг в 1998 г. составляла 2,9%, а в 1999 году она увеличилась и составила 3,5%. Эти данные свидетельствуют о востребованности санаторно-оздоровительных услуг.

За этот период наблюдается рост материально-технической базы санаторно-курортных организаций. Доходы санаторно-курортной отрасли в 1999 году составили около 19 млрд. руб., в 2000 г. эта цифра увеличилась на 2 млрд. руб., увеличилось число отдыхающих более чем на 6%.

На фоне достигнутых успехов проблемной является загрузка санаторно-курортных организаций. По итогам 1999 года в среднем по отрасли этот показатель составил 67%, 2000 года – около 75%. Загрузка курортов средней полосы России, а также Алтая, Башкортостана и Урала, является стабильно высокой (на уровне 90 – 100%) в течение всего года. До 80% всех отдыхающих на курортах региона обслуживалось по линии Фонда социально страхования.

На южных курортах России ситуация иная, реализация путевок здесь существенно выше, но только в летний сезон. В зимние месяцы загрузка здравниц Черноморского побережья Кавказа в лучшем случае составляет 30%, а в среднем редко превышает 15 – 20%. Отсюда вытекает одна из задач – наладить реализацию путевок на южные курорты на протяжении всего года. Достичь этой цели предполагается путем квотирования продажи по сезонам года, а также за счет снижения стоимости санаторно-курортных услуг в зимние месяцы.

На загрузку здравниц влияет форма собственности санаторно-курортных учреждений. Исследования свидетельствуют о том, что в структуре собственности санаторно-курортных организаций государственная собственность занимает 40,6%, смешанная форма собственности - 33,4% (рис. 1).

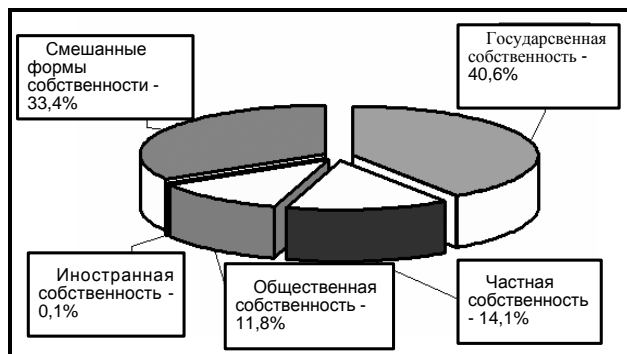


Рис. 1. Структура собственности санаторно-курортных учреждений Российской Федерации в 2000 г.

Наименее загружены здравницы государственной собственности, так как их сервисное обслуживание находится не на надлежащем уровне. Более высокий уровень загрузки наблюдается в здравницах со смешанной собственностью, и самый высокий уровень загрузки – в учреждениях с собственностью иностранных инвесторов, что обусловлено высокой культурой обслуживания отдыхающих и эффективностью и надежностью внутрихозяйственного контроля за деятельностью менеджеров, рациональностью использования производственных ресурсов.

Рыночные преобразования в России обусловили проблемы контроля и управления. Никакое управление не может быть эффективным, если не осуществляется реальный контроль за выполнением заданий и принятых управленческих решений. Управление имуществом организации невозможно без текущего и последующего контроля за его состоянием, без оценки выбора инвестиций, без проверки и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В Большом экономическом словаре под редакцией А.Н. Азрилияна контроль определяется как система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, выявление результатов управленческих воздействий на управляемый объект, а контроль внутрихозяйственный – контроль, который осуществляется за хозяйственными операциями и процессами, происходящими в производственных объединениях, на предприятиях.

Понятие контроля прошло эволюцию (рис. 2). Если в начале XX века контроль - это совокупность 3-х элементов (разделение полномочий; ротация персонала; анализ учетных данных), то в начале XXI века это не только указанные компоненты, но и инструмент снижения различных рисков, что обусловлено глобализацией экономических процессов во всем мире.



Рис. 2. Определение понятия контроля

Развитие внутреннего контроля, на наш взгляд, вызвано рядом причин.

Во-первых, в современных условиях рыночных отношений, бухгалтерская служба санатория должна быть не обособленной, регистрирующей факты совершения хозяйственных операций в соответствии с предъявляемыми законодательством требованиями, а должна координировать контрольные функции всех служб и подразделений (отдела реализации, медицинской или лечебной части, отдела питания, снабжения, автомобильного транспорта и т.д.).

Во-вторых, бухгалтер, организуя учетные работы, должен препятствовать возможному мошенничеству со стороны менеджеров, материально ответственных лиц структурных подразделений и отделов. Несвоевременность и искажение предоставляемой руководству информации, отсутствие внеплановых ревизий, недостаточность осуществляемых мер контроля, низкая производственная дисциплина или невозможность руководящего персонала оценить качество проделанной подчиненными работы могут привести к фактам хищения, мошенничества и расточительства должностными лицами.

В-третьих, действующие виды контроля: государственный, ведомственный, независимый – аудиторский, тесно связаны с внутрихозяйственным контролем, который должен осуществляться постоянно и непрерывно всеми службами организации.

В-четвертых, аспекты учетной политики санатория могут быть успешно реализованы посредством внутреннего контроля.

В современном понимании управления контроль позволяет не только принимать правильные и оптимальные решения, но и выявлять фактическое состояние дел на управляемых объектах независимо от степени сложности хозяйственных систем.

Система – это совокупность каких-либо элементов, объединенных по определенным принципам или взаимосвязям и составляющих единое целое.

Следует строго разграничивать руководителя и наблюдателя хозяйственной системы. В функции руководителя входят принятие управленческих решений и контроль за их выполнением. А в функции наблюдателя – составление, подтверждение протокола поведения хозяйственной системы. Это и есть независимый контроль за реальным направлением развития данной системы, за объективными результатами выполнения системой решений руководителя, за степенью достижения своей цели. Наблюдатель, в отличие от руководителя, выполняет поставленную задачу с надсистемных позиций. Он может быть, в зависимости от исторических событий, аналитиком, внешним аудитором, внутренним аудитором, ревизором, как ведомственным, так и государственным, и т.п.

Хозяйственные и социально-экономические системы отличаются наибольшей сложностью среди всех замкнутых систем управления. Они функционируют только при наличии контроля.

Система организации органов бухгалтерского и финансового контроля включает в странах с развитыми рыночными отношениями следующие виды: независимый аудиторский контроль, собственно бухгалтерию, отделы внутреннего аудита, отделы внутреннего аудита в министерствах и ведомствах, налоговое ведомство и налоговую полицию, высший орган государ-

ственного финансового контроля. Система финансового контроля в России во многом схожа с вышеуказанной системой контроля.

Внутрихозяйственный контроль представляет одновременно контроль административный и экономический, которые можно рассматривать как его составляющие. Однако существуют самостоятельные части административного и экономического контроля, но в области внутрихозяйственного контроля функции административного и экономического контроля переплетены и составляют органическое единство. Взаимосвязь внутреннего, экономического и административного контроля отражена на рис. 3.

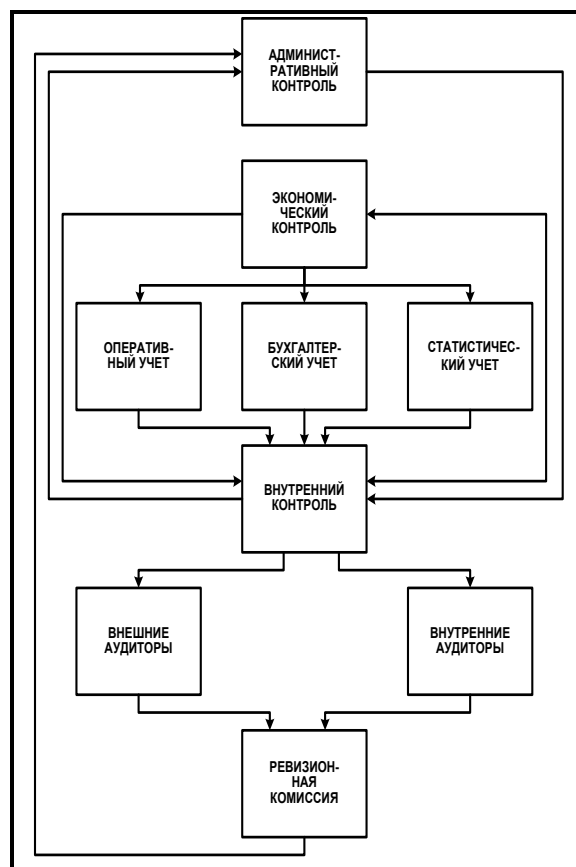


Рис. 3. Взаимосвязь внутреннего, экономического и административного контроля в санаториях со смешанной формой собственности

Административный контроль обеспечивает соответствие хозяйственной системы поставленным социально-экономическим целям.

Бухгалтерский учет - неотъемлемая часть экономического контроля. В соответствии со ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (с изменениями и дополнениями) одной из основных задач бухгалтерского учета является обеспечение пользователей информацией, необходимой для контроля за соблюдением законодательства при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

В системах оперативного, бухгалтерского и статистического учета создается и перерабатывается вся та информация, на которую опирается административный аппарат для выработки управленческих решений и экономической стратегии предприятия.

Внутрихозяйственный контроль включает не только бухгалтерский учет, а всю финансово-хозяйственную деятельность структурных подразделений и предприятия в целом.

Государство не контролирует и не регулирует системы внутреннего контроля экономических субъектов. Предприятие непосредственно само обязано организовывать и качественно развивать систему контроля изнутри. От своевременного качественного внутреннего контроля зависит не только сохранность активов, но и эффективность, и качество финансово-хозяйственной деятельности, и, как следствие этого, кредитоспособность, уменьшение риска банкротства.

Внутренний контроль включает финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта в целом, поэтому контролю должны быть подвергнуты все участки и структурные подразделения. Он способен обеспечить сохранность имущества собственников, влияет на выявление и мобилизацию резервов производства, позволяет не только обнаружить «слабые» места в деятельности предприятия, но и принять своевременно меры к их устранению.

Несмотря на исследование проблем контроля в различных отраслях, недостаточно исследованы и разработаны аспекты внутреннего контроля как системы применительно к санаторно-курортным организациям.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности в Российской Федерации «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» определяет подход к оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого экономического субъекта. Правило, прежде всего, применяется аудиторами, но не определяет сущность формирования системы внутреннего контроля экономического субъекта.

В Перечне терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, система внутреннего контроля рассматривается как совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая в том числе включает организованные внутри данного экономического субъекта и его силами надзор и проверку: соблюдения требований законодательства; точности и полноты документации бухгалтерского учета; своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности; предотвращения ошибок и искажений; исполнения приказов и распоряжений; обеспечения сохранности имущества организации.

Система внутреннего контроля как гарант успешной деятельности фирмы рассматривается в отечественной и зарубежной литературе во взаимосвязи с проблемами и методикой аудита, в том числе и внутреннего. Требования, предъявляемые аудиторами к системе внутреннего контроля, не могут служить отправной базой для формирования методологических основ и совершенствования этой системы, а зарубеж-

ные концепции внутрихозяйственных систем могут быть применены в российской практике только с учетом национальной хозяйственной специфики коммерческих организаций.

Каждый вид деятельности, представленный санаторно-курортной организацией, требует соответствующей методологии контроля, основанной на знании отраслевых особенностей.

В последние годы появились труды экономистов по учету и контролю гостиничной и туристской деятельности. Между этими видами деятельности и деятельностью санаторно-курортных организаций существует множество принципиальных отличий, обусловивших особенности учета, контроля и объектов налогообложения.

Поэтому требуется разработка теоретических и методологических основ системы внутреннего контроля деятельности санаторно-курортных организаций, применение которых на практике будет способствовать повышению эффективности их деятельности.

Законом «О бухгалтерском учете» на руководителя экономического субъекта возложена ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций. Таким образом, руководство несет ответственность за действенность системы внутреннего контроля, которая должна отвечать специфике деятельности санаторно-курортной организации и ее размерам, функционировать регулярно и эффективно.

В соответствии с Правилom аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» система внутреннего контроля должна включать:

- контрольную среду;
- надлежащую систему бухгалтерского учета;
- отдельные средства контроля.

Практические действия руководства экономического субъекта, направленные на создание, развитие и поддержание системы внутреннего контроля, образуют контрольную среду.

Контрольная среда – достаточно емкое понятие, включающее следующие элементы.

1. Организационную структуру экономического субъекта с четкими линиями подчиненности, наличием наряду с необходимыми полномочиями ответственности, возможности ее адаптации к изменениям целей и политики санатория.

2. Разграничение полномочий между службами (отделами) и сотрудниками и четкое распределение ответственности, так как ключевые процессы не должны находиться под контролем одного человека. Например, экономист отдела реализации путевок, наделенный полномочиями выбора турагентов, за предложенные им на летний период путевки получал вознаграждение в виде фиксированного процента от суммы сделки.

С целью повышения ответственности следует разработанные должностные инструкции доводить до сотрудников санатория письменно, составлять планы мероприятий, разрабатывать рекомендации и указания.

3. Кадровую политику, предусматривающую профессиональную подготовку, тестирование и переподготовку сотрудников. Каждый сотрудник должен иметь четкое представление о взаимодействии функций отделов, служб, о том, как именно его деятельность и передаваемая им информация влияет на другие функции и отделы.

Высокая квалификация и ответственность персонала обеспечиваются конкурсной системой отбора, повышением служебного положения, стимулированием. На практике целесообразно реализовывать мероприятия, позволяющие объективно оценить деятельность сотрудников.

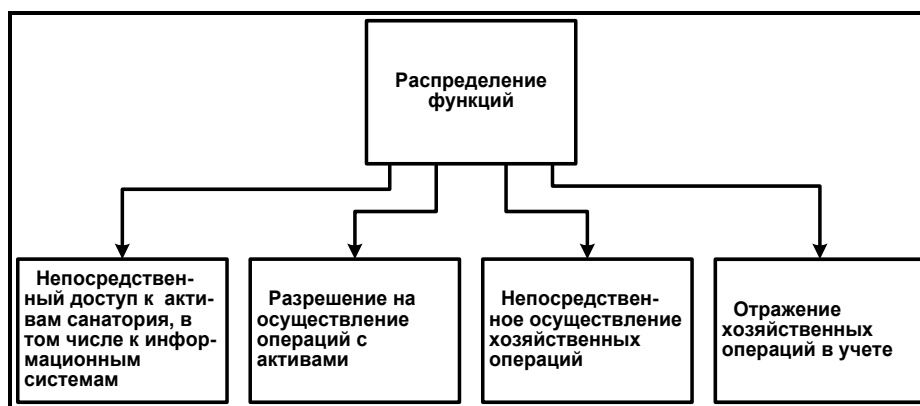


Рис. 4. Функции, подлежащие распределению между различными лицами

4. Порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей.

5. Порядок осуществления управленческого учета для внутренних пользователей.

6. Порядок подготовки отчетности для внутренних целей.

7. Соответствие совершаемых хозяйственных операций экономического субъекта в целом требованиям действующего законодательства.

Эффективная организационная структура экономического субъекта должна по возможности препятствовать попыткам отдельных лиц нарушать требования контроля и обеспечивать разделение несовместимых функций. К ним можно отнести функции, налагаемые на одного сотрудника, если их сосредоточение у него может способствовать совершению как случайных, так и умышленных ошибок, нарушений и злоупотреблений.

Подлежащие распределению между различными лицами функции представлены рис. 4.

Расходы на питание должны подлежать постоянному контролю со стороны бухгалтерии. Нежелательным является приобретение сырья и продуктов питания непосредственно заведующим складом или шеф-поваром. При наличии на балансе санатория ресторана, бара или кафе следует обеспечить контроль за движением продуктов, отпускаемых непосредственно со склада в кухню ресторана, бара или кафе для исключения несанкционированных случаев реализации блюд столовой, предназначенных для питания отдыхающих, через другие точки общественного питания.

По нашему мнению, допустимо применение счета 10 «Материалы» и 41 «Товары» при получении продуктов на централизованный склад, предназначенных для отпуска в столовую и прочие точки общественного питания соответственно.

Таким образом, через систему бухгалтерского учета экономического субъекта проходят все факты хозяйственной жизни, реальные и условные, поэтому для внутреннего контроля основное значение имеют следующие задачи бухгалтерского учета.

1. Хозяйственные операции в каждом конкретном случае и в целом осуществляются с санкционирования их руководителем. В случае разногласий между руководителем и главным бухгалтером организации по осуществлению отдельных хозяйственных операций, документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя. За последствия осуществления таких операций он несет всю полноту ответственности, административной и уголовной.

Фактически проконтролировать законность и правомерность каждой совершаемой хозяйственной операции руководителю не представляется возможным в связи с большим количеством ежедневно осуществляемых фактов хозяйственной жизни в санатории и в связи с невозможностью быть компетентным во всех хозяйственных вопросах с точки зрения экономической их сущности, бухгалтерского учета и налоговых последствий.

Только эффективное выполнение всеми работниками на местах своих обязанностей при совершении хозяйственных операций позволит достичь их законности, целесообразности и экономической безопасности с точки зрения уменьшения рисков.

2. Все хозяйственные операции отражаются в суммах, зафиксированных в соответствующих первичных документах, на аналитических и синтетических счетах бухгалтерского учета в соответствующем периоде времени в соответствии с принятой учетной политикой для бухгалтерского и налогового учета экономического субъекта, и обеспечивают условия подготовки достоверной и существенной во всех аспектах финансовой отчетности.

Изучение и анализ вариантов учета санаторных путевок различными организациями позволили сделать вывод об отсутствии единой и дающей максимальный поток информации схемы. Кроме того, применяемые механизмы учета движения бланков санаторных путевок не позволяют получить информацию для анализа сложившейся ситуации на конкретную дату по наличию нереализованных путевок, реализованных оплаченных путевок, неоплаченных покупателями или частично оплаченных, количеству проведенных в санатории отдыхающими койко-дней и оставшихся по каждому заезду, в разрезе договоров, покупателей и цен.

Для санаториев является важным использование утвержденного Министерством финансов РФ бланка путевки и курсовки (Приказ Министерства финансов РФ от 10.12.1999г. № 90н), так как льготу по НДС возможно применить только в случае оформления услуг типовым бланком (НК РФ, ст. 149, п.3, пп.18). Комплекс услуг оформляется бланком строгой отчетности – санаторно-курортной путевкой и курсовкой. Выручка от реализации услуг определяется не моментом передачи покупателю (физическому или юридическому лицу) путевки, а исчисляется по отработанным койко-дням, то есть количеству дней, проведенным каждым прибывшим в течение отчетного периода, исходя из стои-

мости одного дня. Важно обеспечить не только балансовый учет бланков строгой отчетности, но и отражение в бухгалтерском учете всей цепочки движения бланка путежки от санатория до прибывшего по этой путевке отдыхающего или больного. Нами разработана и применяется санаториями следующая схема учета движения санаторных путежек.

- Дебет счета 10 «Материалы» – Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму стоимости бланков, изготовленных типографским способом;
- Дебет счета 006 «Бланки строгой отчетности» – оприходованы за балансом бланки строгой отчетности – путежки (курсовки) – в разрезе стоимости и количеству дней;
- Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - переданы бланки санаторных путежек покупателям в соответствии с договорами и согласованным графиком заездов;
- Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» - отражена как доходы будущих периодов стоимость путежек, по которым в отчетном месяце произошел заезд отдыхающих в санаторий;
- Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» – Кредит счета 90 «Продажи» – отражены в составе выручки от реализации обработанные койко-дни отчетного месяца, определяемые по стоимости (руб.) и продолжительности (дней) путежки.

Выделение различных служб санатория во вспомогательное производство и обслуживающее хозяйство и обособленный учет связанных с ними затрат позволяют повышать коэффициент использования основных производственных фондов, закрепленных за ними, снижать себестоимость услуг с одновременным повышением качества обслуживания отдыхающих.

Прачечные, находящиеся на балансе санатория, могут оказывать услуги по стирке белья как непосредственно санаторию, так и другим организациям, то есть на сторону. Белье в прачечную сдается по квитанциям установленной формы, которые выписываются в двух экземплярах должностным лицом, сдающим белье в стирку. Общий вес грязного белья определяется путем его взвешивания. Для контроля веса выстиранного белья в бухгалтерии заведующая прачечной передает акт определения веса единицы изделия исходя из материала его изготовления (например, простыни ситцевой, махровой, полотенца льняного, махрового и т.д.). Ввиду постоянного обновления белья вес единицы изделия необходимо определять 2-3 раза в год.

В конце каждого месяца заведующая прачечной представляет в бухгалтерию отчет о количестве выстиранного белья в килограммах с приложенными к нему вторым экземпляром квитанции.

Норма расхода на 1 кг белья (или на любой другой показатель) не рассчитывается бухгалтерией, а применяется из рекомендованных предприятием-изготовителем норм того или иного средства. При отсутствии указанных норм или отклонений от рекомендованных условий применения нормы рассчитываются, обосновываются и утверждаются санаторием самостоятельно.

Лечебные процедуры и медикаменты являются обязательными составляющими комплекса санаторных услуг, направленных на оздоровление прибывших в санаторий. Лечебные процедуры могут быть оказаны как сторонними организациями, так и самим санаторием, располагающим в подавляющем большинстве

случаев собственной лечебной базой. При проведении лечебных процедур, отпуске медикаментов и прочих медспецматериалов необходимо проводить контроль за соблюдением существующих норм.

Приезжая на отдых и лечение в санаторий, в соответствии со сроками, указанными в путевке, отдыхающие могут заехать накануне, утром (до завтрака или после него), до обеда, в обед или в вечерние часы. Независимо от того, в какое время прибыл отдыхающий, его ставят на питание исходя из даты графика заезда, поэтому появляется возможность возврата продуктов из столовой на склад, кухню или буфет. При большой коечной емкости и полной загрузке надо отследить, чтобы на дни недозаездов и досрочных выездов не списывались продукты питания. В целях контроля за возвратом неиспользованных продуктов предлагаем использовать форму, приведенную в табл. 1.

Таблица 1
СПРАВКА ВОЗВРАТА ПРОДУКТОВ ИЗ СТОЛОВОЙ
НА СКЛАД И КУХНЮ за «16» января 2002 г.

№ п / п	Наименование продуктов	Поставлено на питание, чел.	Фактически питалось, чел.	Отклонение +/-, чел.	Возвращено продуктов, не подлежащих использованию		Возвращено продуктов, подлежащих использованию		Отклонение +/-, (гр. 8 – гр. 4)	Причина возврата
					гр.	порции	гр.	порции		
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Йогурт «Здоровье», 250 г.	108	103	5	-	-	1000	4	-1	Досрочный выезд

Справку составил: зав производством Ромашкина А.В.

Ф.И.О.

подпись

Проверил: зав. столовой Валерьев А.Д.

Ф.И.О.

подпись

Несмотря на наличие графиков заездов, на практике часто возникают ситуации опозданий по уважительным причинам, переносы сроков заездов, досрочные приезды, недозаезды, внеплановые группы и т.д. Складские запасы продуктов питания должны обеспечивать бесперебойную работу кухни, и в то же время не должно быть излишне приобретенных запасов. Расчет запасов и план проверки работы кухни можно произвести на основании ведомости учета количества отдыхающих для постановки на питание, предложенной в табл.2.

Аналогичные ведомости рекомендуются для расчета нормативов запасов для лечебных процедур и медикаментов, хозяйственных материалов, горючесмазочных материалов и прочих.

Рассматривая проблемы внутреннего контроля санаторно-курортных организаций, необходимо, в первую очередь, остановиться на группировке объектов и субъектов внутреннего контроля. Говоря о субъектах внутреннего контроля, следует рассмотреть отдельные должностные лица или группы лиц, которые в силу своих должностных прав и обязанностей имеют в конечном итоге единую цель, совпадающую в целом с

интересами предприятия – обеспечение и контроль соблюдения финансово-хозяйственной дисциплины, ответственность осуществляемых фактов хозяйственной жизни действующим законодательным актам. Субъектом внутреннего контроля может быть не только работник организации, но и ее участник, совершающий определенные действия при исполнении своих обязанностей.

Таблица 2
«Утверждаю»
Директор санатория

ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА КОЛИЧЕСТВА ОТДЫХАЮЩИХ, ДЛЯ ПОСТАНОВКИ НА ПИТАНИЕ на «17» февраля 2002 г.

№ п/п	Показатели	Количество, чел.	Должностное лицо, ответственное за показатель	Подпись
1	Количество отдыхающих на начало дня	62	Администратор	
2	Количество отдыхающих, не выехавших в предыдущий день	2	Администратор	
3	Количество прибывающих отдыхающих	30	Отдел реализации	
4	Количество дополнительно поставленных на питание	3	Кассир бюро обслуживания	
5	Предполагаемый дополнительный заезд	-	Отдел реализации	
6	Количество выезжающих отдыхающих	6	Администратор	
7	Количество отдыхающих для расчета меню на следующий день	91	Администратор	

Объекты внутреннего контроля санаторно-курортной организации – звено, элемент системы управления организацией, управляемые и воспринимающее контрольное воздействие, представлены на рис. 5.

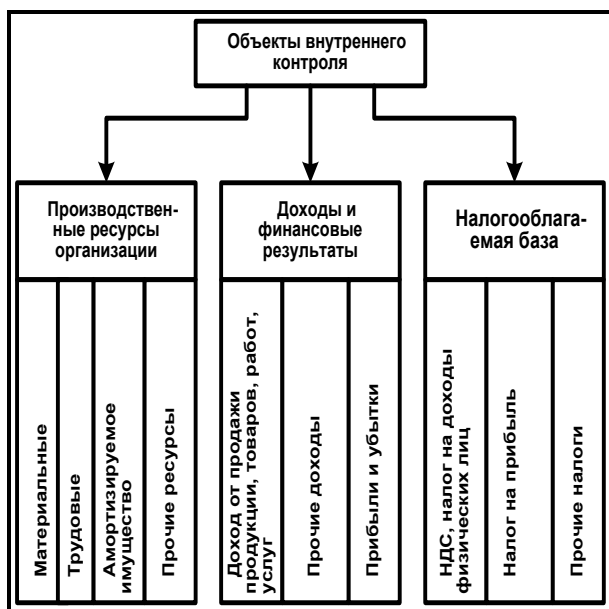


Рис. 5. Объекты внутреннего контроля санаторно-курортных организаций

В зависимости от поставленной цели контроля выбирается соответствующий объект внутреннего контроля.

Каждому объекту контроля соответствуют центр возникновения затрат и центр ответственности, характеризующие структурные подразделения и менеджера, отвечающего за состояние и изменение соответствующего объекта.

Состояние и изменение объектов контролируют субъекты, которые можно распределить на восемь групп с позиций их значения и роли в осуществлении внутреннего контроля организации в целом.

1-я группа субъектов внутреннего контроля – собственники организации, не являющиеся сотрудниками, осуществляют контроль косвенно посредством ревизоров, аудиторов, экспертов, консультантов.

2-я группа субъектов внутреннего контроля – собственники организации, являющиеся сотрудниками, осуществляют контроль непосредственно.

3-я группа – сотрудники, осуществляющие контроль не в силу своих обязанностей, а при их исполнении. Например, диетсестра санатория не контролирует качество питания, но при анализе выбора номера диеты проверяет соответствие продуктового набора необходимым показателям.

4-я группа – сотрудники, должностные обязанности которых включают функции внутреннего контроля. Например, отдел реализации выполняет контрольные функции, связанные со сбытом путевок, соблюдением графиков заезда по каждому договору, с досрочными заездами и отъездами, опозданиями, сроками оплаты переданных на реализацию путевок, а бухгалтер проверяет наличие оплаты за путевки.

5-я группа – сотрудники, осуществляющие непосредственный контроль в силу своих должностных обязанностей и косвенный контроль за деятельностью других отделов, служб и сотрудников. Например, бухгалтер, осуществляющий учет продуктов, контролируя соответствие количества отдыхающих и больных, поставленных на питание, фактическим расходам на продукты косвенно контролирует оперативные данные отдела реализации и администратора о движении прибывших и убывших отдыхающих и больных.

6-я группа – сотрудники, в обязанности которых входят не только контрольные, но и другие функции, например, административно-управленческий персонал, финансовый отдел, служба охраны.

7-я группа – субъекты внутреннего контроля, в функциональные обязанности которых входит осуществление контроля, например, сотрудники службы (отдела) внутреннего аудита, члены ревизионной комиссии.

8-я группа – сотрудники организации, в должностные обязанности которых могут и не входить контрольные функции, но они осуществляют их в силу общественных обязанностей в соответствии, например, с правилами внутреннего распорядка санатория, коллективным договором и прочими положениями (например, члены комиссии по качеству питания).

Приведенная группировка в определенном смысле является условной, поскольку в практической деятельности нельзя жестко квалифицировать те или иные контрольные действия субъектов внутреннего контроля отнесением к конкретной группе. Во многом роль сотрудников как субъектов внутреннего контроля определяется личным отношением к своим обязанностям, их уровнем и вкладом в процесс контроля.

Уровни значимости субъектов внутреннего контроля за деятельностью экономического субъекта изображены на рис. 6.

Контрольные функции субъектов внутреннего контроля санаторно-курортной организации отражены в табл. 3.

Анализируя контрольные функции субъектов внутреннего контроля, целесообразно по характеру взаимоотношений работников, осуществляющих контроль, и контролируемых работников выделить три направления внутреннего контроля:

- контроль по линии соподчиненности;

- контроль, обусловленный необходимостью проверки подчиненным функций работников, его контролирующих;
- контроль, направления которого не связаны отношениями подчиненности.

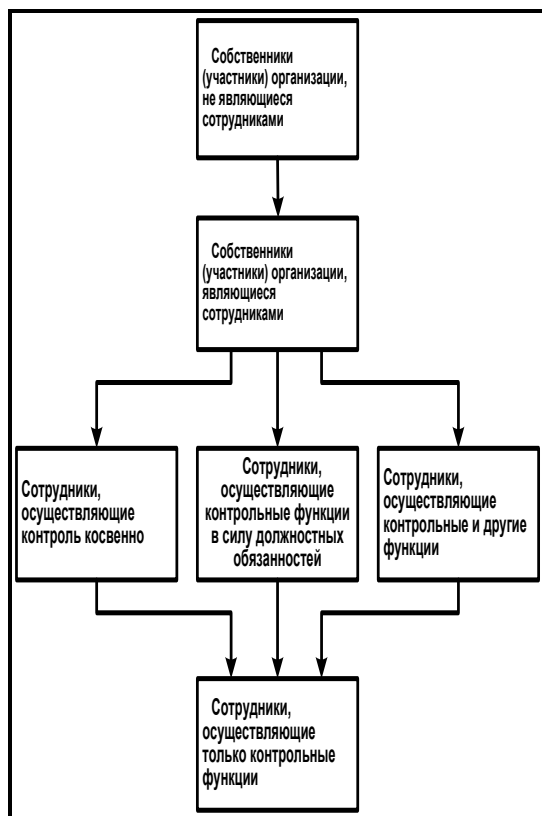


Рис. 6. Уровни значимости субъектов внутреннего контроля

Изучение практики показывает, что на основную деятельность санаторно-курортных организаций приходится около 90% всей выручки от реализации услуг (работ, продукции). С учетом прочих видов деятельности, не входящих в себестоимость санаторной путевки, но подлежащих контролю со стороны многих служб, можно определить следующие субъекты внутреннего контроля:

- отвечающие за контроль всех видов деятельности санаторно-курортной организации, а значит всей финансово-хозяйственной деятельности;
- контролирующие деятельность, расходы по которой не должны включаться в себестоимость санаторной путевки и, следовательно, учитываться обособленно, с соотношением к полученным доходам;
- контролирующие финансово-хозяйственные операции, относящиеся к основной деятельности, дополнительным видам деятельности и видам деятельности (операциям), не включаемым в себестоимость продукции (работ, услуг). К такой деятельности может быть отнесено, например, содержание на балансе санаторно-курортных организаций жилых домов, детских садов.

Раскрытие сущности внутреннего контроля организации как целостной системы возможно посредством рассмотрения центров ответственности как объектов внутреннего контроля.

Таблица 3

КОНТРОЛЬНЫЕ ФУНКЦИИ СУБЪЕКТОВ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ САНАТОРНО- КУРОРТНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Объекты контроля	Субъекты внутреннего контроля	Функции
Уставная деятельность санатория, распределение прибыли	Собрание акционеров	Контроль изменений уставного капитала, утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности, утверждение и использование нераспределенной прибыли
Финансово-хозяйственная деятельность санатория, финансовая устойчивость	Совет директоров (наблюдательный совет)	Разработка направлений финансово-хозяйственной деятельности санатория, определение стратегических задач
Результаты финансово-хозяйственной деятельности санатория, деятельность структурных подразделений	Ревизионная комиссия	Подтверждение законности фактов хозяйственной жизни, проверка соответствия порядка ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности законодательству; оценка качества работы по обеспечению активов и эффективности использования источников отделами (службами, структурными подразделениями)
Все виды деятельности санатория и его структурных подразделений	Генеральный директор	Руководство, организация работы и эффективного взаимодействия всех структурных подразделений, направление их деятельности
Хозяйственная деятельность санатория в области снабжения, административно-хозяйственного и транспортного обслуживания	Заместитель генерального директора по хозяйственной части	Контроль периодичности, целесообразности и качества текущих ремонтов и организация хозяйственного обслуживания сотрудников и отдыхающих; контроль за нормами расхода ГСМ, запчастей и материалов
Объем капитальных вложений, их эффективное и рациональное использование, текущие и перспективные планы капитального строительства; договоры с заказчиками, подрядчиками и субподрядчиками	Заместитель генерального директора по капитальному строительству или главный инженер (если должность заместителя директора не предусмотрена штатным расписанием)	Контроль за качеством заключаемых договоров по строительству; технический надзор за сроками и качеством работ; организация учетной работы и отчетности по капитальному строительству; анализ цен применяемых материалов, норм их расхода и расчетов, применяемых в сметах
Лечебные факторы, лечебная база, медицинские процедуры	Заместитель генерального директора по медицинской части	Контроль за эффективностью использования совокупности лечебных факторов, качеством лечения и профилактики больных и отдыхающих, соответствием поставленным диагнозам назначаемых процедур, нормами списания ле-

Объекты контроля	Субъекты внутреннего контроля	Функции
		чебных препаратов, медикаментов и лечебных материалов
Факты хозяйственной жизни, протекающие в санатории, полнота охвата всех хозяйственных операций, реальность отражения остатков активов и пассивов; первичные учетные документы; деятельность работников по вопросам бухгалтерского учета и отчетности	Бухгалтерия	Прием, контроль и обработка первичной документации, отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни; калькулирование себестоимости путевок и прочих услуг; инвентаризация имущества и обязательств; подготовка данных для бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее составление; внутренний контроль за отчетностью подразделений и служб, контроль за соблюдением графика документооборота
Действующее законодательство, его применение и исполнение санаторием	Юридический отдел	Контроль за соответствием требованиям законодательства документов (положений, актов, приказов, договоров и т.д.) предприятия; непосредственное участие в их разработке; выработка предложений и рекомендаций
Фактическая и плановая себестоимость санаторной путевки; себестоимость реализованных услуг и результаты производственно-хозяйственной деятельности санатория; ценообразование путевок и их стоимость в регионе	Экономический отдел	Организация статистической отчетности, разработка форм и документов по учету и анализу хозяйственной деятельности совместно с бухгалтерией; выявление резервов; комплексный анализ финансово-хозяйственной деятельности
Выполнение договоров продажи путевок; реализация путевок непосредственно покупателям и через агентов; изучение спроса на санаторно-курортные услуги	Отдел реализации путевок	Контроль за своевременностью расчетов с покупателями, агентами; за соблюдением графиков заездов и т.д., выполнением договорных обязательств
Сметы по культурным мероприятиям, осуществляемым санаторием, их соответствие калькуляционным статьям путевок «Курортно-досуговое обслуживание»	Заместитель генерального директора по культурно-массовой работе	Контроль за соответствием проводимых культурно-массовых мероприятий сметам; отчетность по фактическим расходам проводимых мероприятий, связанных с юбилеями, праздничными датами, днями рождения отдыхающих
Озеленение и благоустройство территории при помощи «живого» материала	Агроном-озеленитель садово-паркового хозяйства	Контроль и руководство озеленительными работами, проводимыми на территории санатория, учет и инвентаризации многолетних насаждений, отчетность по посевным материалам, деревьям, кустар-

Объекты контроля	Субъекты внутреннего контроля	Функции
		никам; контроль за
		соблюдением условий выращивания и сохранения реликтовых насаждений, особо ценных пород, за списанием минеральных удобрений и прочего вспомогательного материала
Финансово-хозяйственная деятельность санатория, бухгалтерская (финансовая) отчетность организации и служб (подразделений)	Отдел внутреннего аудита	Контроль достоверности целостности финансовой информации, анализ внутрихозяйственной системы контроля, выработка рекомендаций и предложений по ее совершенствованию
Транспортное обслуживание всех отделов (служб), выполнение запланированных услуг	Начальник автопарка	Контроль за эффективным использованием автотранспортных средств, нормами списания горючесмазочных материалов, периодичностью проводимых текущих, средних и капитальных ремонтов, модернизаций автотранспортных средств, отчетность в соответствии с графиком документооборота по списанию материалов (путевые листы, дефектные ведомости, акты уставки и т.д.), в том числе мюющих средств
Продукты для нужд питания отдыхающих, включаемые в стоимость путевки, и продукты, предназначенные для приготовления блюд и реализации через рабочие столовые	Заведующий пищеблоком и бухгалтер по учету продуктов	Контроль за нормами запасов, ассортиментом, правильностью хранения и сроками употребления продуктов, достоверностью отчетности по движению товарно-материальных ценностей, анализ цен поступающих на склад продуктов, их сопоставление с текущими рыночными
Организация питания отдыхающих и больных	Заведующий пищеблоком; врач-диетолог; бухгалтер по учету продуктов	Контроль за соблюдением рекомендованных номеров диет фактически приготовленным блюдам, контроль качества приготовленных блюд, соответствие фактических норм закладки сырьевого набора и выхода «Сборнику рецептур блюд и кулинарных изделий», контроль за наличием дежурных блюд, анализ соответствия количества поставленных на питание человек фактическому; составление отчетности по питанию

Кисилевич Татьяна Ивановна