4.5. ОСОБЕННОСТИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ГОСТИНИЧНОГО БИЗНЕСА

Сыроижко В.В., д.э.н., профессор, кафедра экономики, финансов и менеджмента

Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, г. Воронеж

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

Аудит как один из важнейших элементов рыночной инфраструктуры и форма независимого финансового контроля находится в состоянии эволюционных изменений под влиянием глобализации экономики. Процесс становления и развития внутреннего аудита на предприятиях Российской Федерации находится на стадии перехода от подтверждающего аудита к системно-ориентированному, а по сути – к практической деятельности субъектов внутреннего аудита, ориентированного на оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля предприятий.

Статья посвящена организации и методике проведения аудиторской проверки деятельности гостиничного бизнеса в регионе с использованием информационно-коммуникационных технологий.

В современных условиях хозяйствования аудит признан как действенный инструмент контроля и управления экономической безопасностью предприятия. Развитие аудита в Российской Федерации связано с эволюционными изменениями в экономике, обществе, политическом устройстве. Необходимость аудита не возникает стихийно – в его результатах заинтересованы различные пользователи информации, которые прямо и косвенно регулируют деятельность субъекта хозяйствования. Весомый вклад в формирование теоретических и организационно-методических аспектов бухгалтерского учета и внутреннего аудита услуг, предоставляемых различными отраслями экономики, осуществили отечественные ученые: Л.И. Булгакова [1], В.Н. Глаз [2], А.В. Глущенко [3], Д.Н. Хорохордин [9,10,11], С.И. Шиленко [12], Г.А. Юдина [13], а также зарубежные ученые: Г. Армстронг, Ф. Букерель, А. Голмен, А. Дайан, Г. Монтгомери, Д. Уокер и др. Учитывая результаты и не уменьшая роли проведенных исследований, следует отметить, что теоретические и методические вопросы бухгалтерского учета и внутреннего аудита, а именно гостиничных услуг, ограничиваются фрагментарными наработками специфики учета:

- расчетных операций в гостиничном бизнесе;
- определение рентабельности;
- себестоимости;
- оценки эффективности инвестиционной политики гостиничных услуг.

Недостаточно разработанными остаются вопросы совершенствования организации и методики внутреннего аудита гостиничных услуг. На основе изложенного можно сформулировать исследование, которое заключается в обосновании организационных и методических положений, а также разработке практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и внутреннего аудита услуг в системе управления гостиничным бизнесом.

Аудит как один из важнейших элементов рыночной инфраструктуры и форма независимого финансового контроля находится в состоянии эволюционных изменений под влиянием глобализации экономики. Процесс становления и развития внутреннего аудита на предприятиях РФ находится на стадии перехода от подтверждающего аудита к системно-ориентированному, а по сути – к практической деятельности субъектов внутреннего аудита, ориентированного на оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля предприятий. Систему внутреннего аудита в сфере финансового контроля Д.Н. Хорохордин формулирует как исследование показателей финансовой отчетности субъекта хозяйствования с целью выражения независимого мнения о ее достоверности во всех существенных аспектах и соответствие критериям, установленным пользователями [11, с. 23].

Такая позиция является довольно ограниченной. Цели внутреннего аудита значительно шире, чем цели внешнего аудита, что придает гибкости внутренним аудиторам для удовлетворения потребностей предприятия [2, с. 68].

Предприятия отличаются объемом, направленностью и сферами исследования внутреннего аудита, что дает основания для классификации внутреннего аудита, обусловленной разнообразием финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования. Согласно Международному стандарту аудита (МСА) 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» возможности и цель деятельности службы внутреннего аудита имеют очень широкий спектр и многие направления и зависят от размера и структуры предприятия, требований его управленческого персонала [3, с. 171]. Поэтому перед принятием решения о создании службы внутреннего аудита на предприятиях гостиничной отрасли необходимо исследовать следующие факторы влияния:

- размер и категорию;
- организационно-правовую форму хозяйствования;
- организационную структуру предприятия;
- потребности управленческого персонала;
- уровень автоматизации учетных и контрольных процедур.

Большинство предприятий гостиничной отрасли г. Воронежа (табл. 1) не имеет в своей структуре системы внутреннего аудита, а те, что имеют такую систему, возлагают на внутренние аудиторские службы в основном задания на подтверждение достоверности финансовой отчетности предприятия, оставляя вне внимания ее трансформацию по международным стандартам и другие задачи по повышению эффективности учетных работ и управления вообще. Исследование потребностей управления гостиничными комплексами позволило предложить взаимосвязь уровней системы внутреннего аудита и типов предприятий гостиничного хозяйства (рис. 1).

В первую очередь потребность в формировании отдела внутреннего аудита имеют крупные предприятия с различными видами деятельности, со сложной разветвленной структурой и большим количеством территориально удаленных филиалов, дочерних и зависимых предприятий. Работа специалистов отдела

внутреннего аудита в этом направлении заключается в унификации и стандартизации учетных процессов для рационального формирования финансовой отчетности [4].

Таблица 1

АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ПРЕДПРИЯТИЙ ГОСТИНИЧНОГО ХОЗЯЙСТВА г. ВОРОНЕЖА

Состояние системы внутреннего аудита	Уровень отеля (количество звезд)			
	5	4	3	без звезд
Функции внутреннего аудита не выполняются	–	3	6	5
Планируется создание системы внутреннего аудита	–	5	11	1
Отдельные функции внутреннего аудита выполняются по инициативе менеджмента	–	8	–	1
Отдельные функции внутреннего аудита отдаются на аутсорсинг	–	–	1	–
Должность внутреннего аудитора выделяется в структуре учетной службы	–	4	3	–
Система ВА подконтрольная менеджменту	–	–	–	1
Независимая система внутреннего аудита	2	1	–	–
Всего	2	25	22	8

Одним из направлений деятельности внутренних аудиторов является формулировка выводов и разработка рекомендаций, которые должны способствовать сокращению расходов и повышению эффективности деятельности предприятия. Внутренний аудит не может считаться завершенным, пока не будут внедрены аудиторские рекомендации и устранены выявленные отклонения [6, с. 225].

Управленческий персонал компании может принять, а может отклонить такое предложение, поскольку отчетность предприятий подлежит обязательной проверке. В табл. 2 приведены отличительные черты между внутренним и внешним аудитом, что позволяет оценить целесообразность формирования службы внутреннего аудита [8, с. 128].

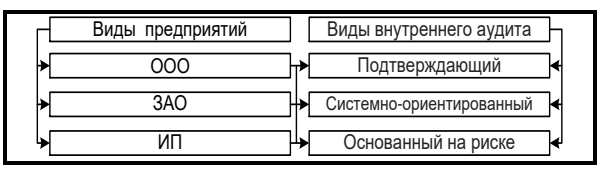

Рис. 1. Взаимосвязь типов предприятий гостиничного хозяйства и видов внутреннего аудита

Следовательно, потребность в обязательной внешней аудиторской проверке не исключает потребности в создании службы внутреннего аудита, что необходимо для выявления внутренних резервов компании, определения приоритетных направлений ее развития, оценки рисков и управления на основе использования знаний и опыта ее специалистов, что обеспечивает повышение финансовой устойчивости и конкурентоспособности компании. Подразделение внутреннего аудита не заменяет собой внешний аудит, ревизионную группу, службу безопасности, бухгалтерию или финансовый отдел, он тесно сотрудничает с ними [7, с. 113].

Таблица 2

ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ЧЕРТЫ МЕЖДУ ВНУТРЕННИМ И ВНЕШНИМ АУДИТОМ

Признак	Внутренний аудит	Внешний аудит
Цель аудита	Убедить менеджеров в том, что активы используются эффективно	Получить возможность выразить мнение о том, что финансовая отчетность составлена в соответствии с установленными требованиями
Объем проверки	Анализ всех процессов	Выборочная проверка
Периодичность и частота	Работают в постоянном контакте с бухгалтерией и другими экономическими службами	Работают единовременно, как правило, по окончании отчетного года
Пользователь услуг	Направлен на удовлетворение интересов управленческого персонала	Направлен на удовлетворение интересов пользователей информации - клиентов, владельцев корпоративных прав и др.
Субъект аудита	Персонал предприятия	Независимая аудиторская компания
Регламент	Международные стандарты внутреннего аудита, внутренние положения компании	Международные стандарты внутреннего аудита, действующее законодательство
Результаты их использования	Аудиторский отчет и рекомендации по под-повышению эффективности деятельности используются для управления	Аудиторское заключение, используемое для получения уверенности в достоверности финансовой отчетности
Формат отчета	Определяется непосредственно руководителем службы внутреннего аудита по согласованию с руководящим персоналом предприятия	В зависимости от вида услуг определяется Международными стандартами аудита
Охват сферы деятельности предприятия	Текущее оперативное консультирование по вопросам управления и экономической политики конкретного предприятия	Развитие общих экономических тенденций, анализ их влияния на производственно-финансовую деятельность предприятия

Анализ содержания учетной политики гостиничных предприятий свидетельствует о том, что в большинстве отелей Воронежской области выполнение функций внутреннего аудита и контроля возлагается на главного бухгалтера.

Такая практика не отвечает требованиям системы управления гостиничными предприятиями и не способствует созданию условий для осуществления надлежащего контроля над формированием финансовых результатов и подготовкой отчетности по сегментам предприятия [5, с. 184].

Отсутствие независимого отдела внутреннего аудита на предприятиях гостиничного хозяйства приводит к искажению информации относительно формирования себестоимости гостиничных услуг и, соответственно, неверного определения учетной службой финансового результата деятельности отдельных подразделений. Это вызывает чрезмерно высокий риск неверного распределения денежных потоков финансовым отделом предприятия.

Поэтому, согласно определенным приоритетам внутреннего аудита в сфере гостиничного хозяйства, были выделены составляющие его концептуальной модели и взаимосвязи с такими элементами информационного сервиса предприятий, как учетная и финансовая службы.

Одним из важных вопросов, который встает перед внутренним аудитором, является предварительное определение размера аудиторского риска, значение которого напрямую влияет на количество аудиторских процедур, размер аудиторской выборки и затраты труда, связанные с проведением проверки [12, с. 113].

Кроме того, широкое использование информационных технологий в организации и учете деятельности по предоставлению гостиничных услуг значительно влияет на размер аудиторского риска, добавляя к традиционным его составляющих информационный риск. Поэтому при разработке общей стратегии внутреннего аудита в сфере гостиничного хозяйства целесообразно выделить направления деятельности гостиничного предприятия, осуществление которых связано с высоким аудиторским риском и требует большего внимания в системе внутреннего аудита.

Формирование программы внутреннего аудита предусматривает углубленную проверку достоверности и качества учетной информации на основании оценки выделенных элементов типовых объектов аудита, присущих организации-заказчику, и контроля отдельных вопросов деятельности, указанных органами управления субъекта хозяйствования [9, с. 43].

Программа внутреннего аудита гостиничных предприятий составляется на этапе планирования проверки, основной задачей которого является выявление и оценка аудиторского риска. Аудиторский риск – это риск того, что аудитор выразит несоответствующее аудиторское мнение, используя при этом финансовую отчетность, которая может содержать как существенно искривленную, так и достоверную информацию [13, с. 19].

Согласно МСА, аудиторский риск состоит из внутрихозяйственного (прямого) риска, риска контроля и риска не обнаружения. Несмотря на то, что системой внутреннего аудита осуществляется не выборочная, а сплошная проверка деятельности гостиничного предприятия, ему присущи такие же группы рисков, но их оценка на стадии планирования имеет свои особенности.

Прежде всего необходимо принимать во внимание то, что планирование внутреннего аудита является перманентным процессом, по результатам которого постоянно вносятся коррективы в программы внутреннего аудита. Д.Н. Хорохордин называет внутренний аудит «третьим глазом системы управления», подчеркивая, что предмет внимания внутреннего аудита составляют риски бизнеса как внешние, так и внутренние (среди последних – неэффективность внутреннего контроля), а задачи – предупреждение возникновения, обнаружения и устранения нежелательных последствий рисков для бизнеса [10, с. 11].

Поэтому оценка рисков должна осуществляться в системе внутреннего аудита постоянно, с целью их снижения до приемлемого уровня. В системе риск-менеджмента гостиничного предприятия следует выделять четыре группы рисков: внутрихозяйственные, контроля, информационных систем и инвестиционных проектов.

На каждом из этапов информационного сервиса предприятий гостиничного хозяйства возникают внутрихозяйственные риски, которые для осуществления их аудиторской оценки следует классифицировать по следующим группам: по отношению к макро- и микросреде, природой рисков, возможностью страхования и управления ими (рис. 2).

Кроме того, для гостиничных предприятий характерным является наличие большого количества бумажной документации, которая формируется на всех этапах оказания отельных услуг. Специфика информационного сервиса на предприятиях гостиничного хозяйства заключается в том, что большая часть учетной информации формируется и частично обрабатывается инженерно-техническими и вспомогательными службами гостиницы, которые ведут оперативный учет на местах фактического предоставления комплекса гостиничных услуг, что создает дополнительные угрозы целостности информационных массивов.

На этапе документирования процесса предоставления гостиничных услуг внутренний аудит должен обеспечить контроль состояния информационной безопасности предприятия, который предлагается осуществлять с помощью расчета информационного риска.

Первым шагом в оценке информационного риска внутреннего аудита является анализ состояния использования ИТ, который предлагается определять на основе экспертных оценок 16 показателей, по разработанной шкале (единица – не используется, два – на этапе разработки, три – на этапе внедрения, четыре – используется частично, пять – используется в полном объеме).

В предложенной модели оценки информационного риска гостиничных предприятий индекс информационного риска целесообразно рассчитывать для предприятий, где рассчитанный показатель степени использования информационных технологий превышает 20 баллов. Поэтому степень защищенности и информационных угроз для предприятий, которые имеют низкий показатель использования ИТ, не анализировался.

Рис. 2. Классификация внутрихозяйственных рисков гостиничных предприятий

Для расчета степени уязвимости информационного сервиса и состояния информационной защиты предприятий гостиничного хозяйства следует использовать шкалу, предложенную ФСТЭК РФ в нормативном документе системы технической защиты информации «Методика определения актуальных угроз безопасности персональных данных при их обработке в информационных системах персональных данных» для использования в процессе аудита банковского сектора.

В разработанной модели риск информационных угроз прямо пропорционально влияет на общий аудиторский риск информационной безопасности, а коэффициент состояния информационной защищенности – обратно пропорционально. Методика оценки информационной безопасности учитывает особенности деятельности предприятий гостиничного хозяйства.

Для расчета риска информационных угроз необходимо использовать следующую формулу:

$$R=\sqrt[5]{R_1*R_2*R_3*R_4*R_5}, \quad (1)$$

где R – риск информационных угроз;

R_1 – программно-математические риски;

R_2 – физические риски;

R_3 – радиоэлектронные риски;

R_4 – организационно-правовые риски;

R_5 – информационные риски.

Для расчета степени информационной защиты целесообразно использовать следующую формулу:

$$S=\sqrt[5]{S_1*S_2*S_3*S_4}, \quad (2)$$

где S – состояние защищенности информационной системы;

S_1 – состояние защищенности физических средств;

S_2 – состояние защиты от несанкционированного доступа;

S_3 – состояние защищенности программных средств;

S_4 – состояние защищенности баз данных.

Оценка риска информационной безопасности гостиничного предприятия позволяет уже на этапе планирования проверки отделом внутреннего аудита разработать комплекс процедур для проверки состояния информационного сервиса на предприятии. Таким образом, действенным инструментом контроля и управления экономической безопасностью предприятий гостиничного хозяйства является внутренний аудит. При проектировании организационно-методической структуры внутреннего аудита на предприятиях гостиничного хозяйства уместно использовать этапы развития аудита: подтверждающий, системно-ориентированный и аудит, основанный на риске.

При принятии решения о создании службы внутреннего аудита на предприятиях гостиничной отрасли необходимо учитывать следующие факторы: размер и категория предприятия, организационно-правовую форму хозяйствования, организационную структуру предприятия, потребности управленческого персонала и уровня автоматизации учетных и контрольных процедур.

Литература

1. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования [Текст] / Л.И. Булгакова. – М. : Волтерс Клувер, 2005. – 256 с.
2. Глаз В.Н. Управленческий аудит как основа диагностики и прогнозирования деятельности организации потребительской кооперации [Текст] / Н.В. Глаз, С.И. Шиленко // Белгородский экон. вест. – 2002. – №11. – С. 68-73.
3. Глущенко А.В. Система обеспечения качества аудита [Текст] : монография / А.В. Глущенко, А.С. Худякова. – Волгоград : Волгоградское науч. изд-во, 2010. – 202 с.
4. Сыроижко В.В. Организация системы контроллинга в потребительской кооперации [Текст] : автореф. дисс. … канд. экон. наук / В.В. Сыроижко. – Белгород, 2000.
5. Сыроижко В.В. и др. Сущность, содержание и назначение контроллинга в деятельности предприятий и организаций [Текст] / В.В. Сыроижко, М.А. Воронова, Л.Ф. Лахина // Крымский экон. вестн. – 2014. – №2. – С. 184-188.
6. Сыроижко В.В. Назначение контроллинга в системе внутреннего контроля за деятельностью организации [Текст] / В.В. Сыроижко, Н.И. Щеблыкина // Крымский экон. вестн. – 2013. – №6-2. – С. 225-229.
7. Сыроижко В.В. и др. Роль контроллинга в современной системе учета, контроля и управления организацией [Текст] / В.В. Сыроижко, И.И. Кульнева, Н.И. Щеблыкина // Молодий вчений. – 2014. – №5-1. – С. 113-116.
8. Сыроижко В.В. Особенности внутреннего контроля процессов продаж и расчетов в организации [Текст] / В.В. Сыроижко, Е.В. Мазурина // Вестник БУКЭП. – 2012. – №3. – С. 128-134.
9. Хорохордин Д.Н. Некоторые аспекты организации внутреннего аудита холдингов и сложно структурированных экономических субъектов [Текст] / Д.Н. Хорохордин // Аудитор. – 2014. – №11. – С. 43-47.
10. Хорохордин Д.Н. Формирование активно-адаптивных систем внутреннего аудита [Текст] : монография /

Д.Н. Хорохордин // Воронеж. гос. аграрный ун-т им. К.Д. Глинки. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2003. – 152 с.
11. Хорохордин Д.Н. Методические рекомендации по организации внутреннего аудита коммерческих предприятий [Текст] : монография / Д.Н. Хорохордин. – Воронеж : Центрально-Черноземное кн. изд-во, 2004. – 130 с.
12. Шиленко С.И. Система внутреннего контроля как инструмент мониторинга достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности [Текст] / С.И. Шиленко, А.А. Гордеева. – Белгород : БУКЭП, 2011. – 279 с.
13. Юдина Г.А. Теоретические, организационно-правовые и методические основы аудита [Текст] / Г.А. Юдина, М.Н. Черных ; Красноярский госуд. ун-т. – Красноярск, 2005. – 112 с.

Ключевые слова

Предприятия гостиничного бизнеса; аудит; внешний аудит; внутренний аудит; учетная служба; автоматизация; аудиторский риск.

Сыроижко Валентина Васильевна

РЕЦЕНЗИЯ

В условиях происходящего в настоящее время в Российской Федерации развития рынка аудиторских услуг перед аудиторскими организациями неизбежно возникают вопросы совершенствования работы службы внутреннего аудита. Очевидно, что информатизация действий аудитора может быть достигнута только моделированием процессов принятия решений последним.

В литературе в настоящее время не создана стройная теоретическая база для разработки моделей и алгоритмов, которые могли бы быть положены в основу конкретных программ информатизации аудита, в частности, отсутствует теоретическая база для обоснованной оценки уровня существенности, аудиторского риска и его компонентов.

В рассматриваемой работе сформулированы требования к задачам, подлежащим решению в ходе внутреннего аудита: оценке существенности, определению аудиторского риска и его компонентов, выбору аудиторских процедур, определению ожидаемых ошибок генеральных совокупностей. Разработаны основы теории моделирования процессов принятия решений аудитором. Предложены алгоритмы решения перечисленных задач, позволяющие осуществить информатизацию процесса внутреннего аудита.

Следует отметить как теоретическую, так и практическую значимость рассмотренной проблемы, логику изложения и аргументированность выводов. В этой связи рецензируемая статья подготовлена на высоком профессиональном уровне, отличается научным стилем изложения и рекомендуется к опубликованию в открытой печати.

Кузьменко Р.В., д.ф.-м.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет, аудит и финансы» Воронежского института кооперации (филиала) АНО ВО «БУКЭП», г. Воронеж.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ