

Л.М. Янчева, канд. екон. наук, проф.

Н.С. Герасимова, канд. екон. наук

О.О. Нестеренко, канд. екон. наук

ПРОЕКТУВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

Розроблено класифікацію видів аудиту, досліджено основні чинники попиту на послуги внутрішнього аудиту, розглянуто інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту підприємств готельного господарства, проведено аналіз стану системи внутрішнього аудиту підприємств готельного господарства Харківського регіону.

Разработана классификация видов аудита, исследованы основные факторы спроса на услуги внутреннего аудита, рассмотрено информационное обеспечение внутреннего аудита предприятий гостиничного хозяйства, проведен анализ состояния системы внутреннего аудита предприятий гостиничного хозяйства Харьковского региона.

Classification of audit types is developed, basic factors of internal audit services needs is investigational, the information sources of hotel enterprises internal audit economy is considered, the comparative state analysis of the economy of internal audit system of Kharkiv region hotel enterprises is conducted.

Постановка проблеми у загальному вигляді. У сучасних умовах господарювання аудит визнано як дієвий інструмент контролю та управління економічною безпекою підприємства. Розвиток аудиту в Україні пов'язаний з еволюційними змінами в економіці, суспільстві, політичному устрої. Необхідність аудиту не виникає стихійно – в його результатах зацікавлені різні користувачі інформації, які прямо та опосередковано регулюють діяльність суб'єкта господарювання.

Імплементация внутрішнього аудиту в контрольну практику в Україні тільки починається. Існує недостатність як наукових розробок з цього питання, так і загального нерозуміння внутрішнього аудиту вищим менеджментом та власниками. Аудит як один із найважливіших елементів ринкової інфраструктури та форма незалежного фінансового контролю перебуває в стані еволюційних змін під впливом глобалізації економіки. Процес становлення й розвитку внутрішнього аудиту на підприємствах України знаходиться на стадії переходу від підтверджуючого аудиту до системно-орієнтованого, а по суті до практичної діяльності суб'єктів

внутрішнього аудиту, орієнтованої на оцінку систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загально визнаним на сьогоднішній день є визначення аудиту як системного процесу отримання, дослідження та оцінки об'єктивних даних про предмет дослідження з метою з'ясування рівня їх відповідності встановленим критеріям та донесення отриманих результатів до зацікавлених осіб [1, с. 153]. Поняття аудиту ширше, ніж поняття ревізії та контролю, оскільки воно включає не лише перевірку вірогідності фінансових показників, а й розробку додатків із поліпшення господарської діяльності з метою раціоналізації витрат та оптимізації прибутків на законних підставах [2, с. 8–9]. Це навіть більшою мірою стосується системи внутрішнього аудиту, яка покликана окрім завдань традиційно властивих аудиту, надавати послуги з експертного планування та консультування з метою запобігання виникненню нерациональних витрат. У цих умовах потребують подальшого дослідження питання розробки практичних рекомендацій із проектування системи внутрішнього аудиту на підприємствах готельного господарства.

Мета та завдання статті. Метою і завданням даної статті є розгляд специфічних елементів системи внутрішнього аудиту на підприємствах готельного господарства.

Виклад основного матеріалу дослідження. В економічній літературі існують різні підходи до визначення понять та класифікації видів аудиту, які, на наш погляд, не враховують сучасний стан розвитку цього виду контролю та обмежуються тільки підтвердженням вірогідності фінансової інформації. Але на цей час потреби користувачів інформації є значно ширшими. Це підтверджується ратифікацією положень із міжнародної аудиторської практики групи 1000–100 та повсюдним впровадженням і використанням комп'ютерних технологій. Серед інших до функцій служби внутрішнього аудиту входить перевірка, оцінювання й моніторинг адекватності та ефективності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю [3, с. 42]. Тому нами було розроблено власну класифікацію видів аудиту, яка відповідає вимогам бізнесу та має наступний вигляд (табл. 1).

У сучасних умовах внаслідок впливу низки чинників значно підвищилась зацікавленість підприємств готельного господарства в отриманні професійного висновку внутрішнього аудитора щодо вірогідності облікової інформації та відповідності фінансової звітності вимогам П(С)БО та МСФО (рис. 1).

Таблиця 1 – Класифікація аудиту

№ з/п	Класифікаційна група	Вид аудиту
1	За етапами аудиту	1. Попередній 2. Поточний 3. Подальший
2	Стосовно суб'єкта господарювання	1. Зовнішній 2. Внутрішній 3. IT-аудит
3	За джерелами	1. Фактичний 2. Документальний
4	Стосовно вимог законодавства	1. Обов'язковий 2. Ініціативний 3. Передінвестиційний
5	За призначенням	1. Аудит фінансової звітності 2. Податковий 3. Аудит на відповідність вимогам 4. Ціновий 5. Управлінський (виробничий) аудит 6. Аудит господарської діяльності 7. Спеціальний (екологічний, операційний та ін.) 8. Експрес-аудит
6	За методами аудиту	1. Мануальний 2. Комп'ютерний

Повноту, достовірність та своєчасність одержуваної інформації, що одержує і використовує управлінська система, забезпечує саме бухгалтерський облік. Він виробляє необхідну для управління інформацію про стан об'єктів, які використовуються в процесі діяльності під час планування, контролю та аналізу.

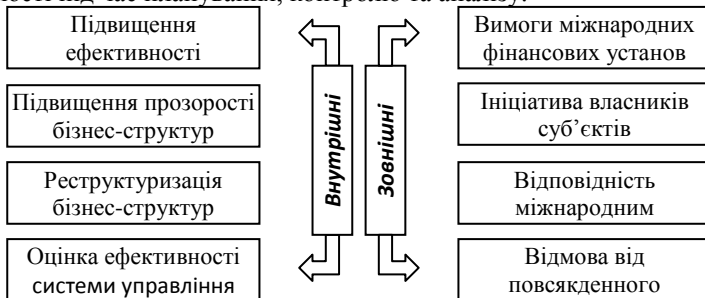


Рисунок 1 – Основні чинники попиту на послуги внутрішнього аудиту

Головною перевагою облікової інформації є наявність трьох характеристик: часової, якісної та кількісної, які дозволяють сформувати інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту, що забезпечить формування об'єктивного управлінського рішення (рис. 2). Іншими важливими складовими інформаційного забезпечення якості аудиту, що створюють підґрунтя для його ефективного проведення, є характеристики облікової інформації – своєчасність та суттєвість. Кожна з них оцінюється користувачами інформації суб'єктивно, оскільки інформація може бути подана в різних варіантах, що не знижує рівня достовірності та необхідності для потреби внутрішнього аудиту (рис. 3).

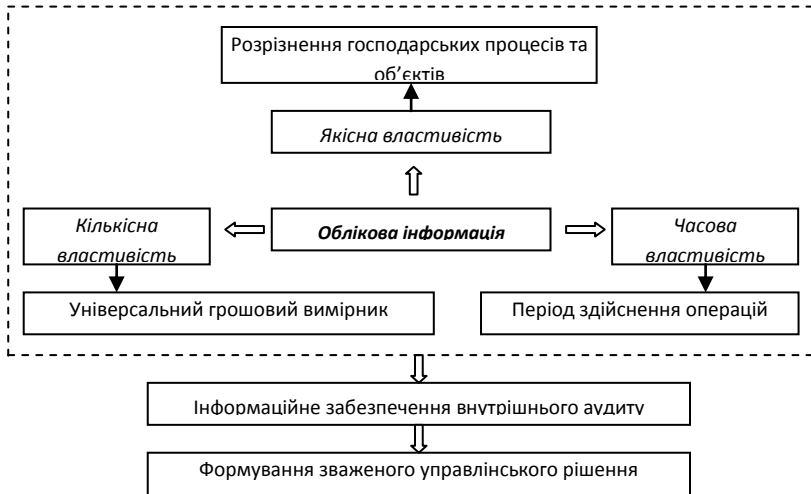


Рисунок 2 – Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту

Основою забезпечення якості інформації для аудиту є етапи бухгалтерського обліку, (підготовка, ведення, узагальнення інформації), які покладено в основу визначення якості бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні аудиту. На кожному з етапів користувачі інформації гарантовано отримують дані, які визначають подальший напрям діяльності підприємства шляхом оцінки існуючого стану, контролю та формування тактичних і стратегічних управлінських рішень. У цьому процесі облік забезпечує не лише інформаційну, контрольну та аналітичну функції, а й виконує комунікаційну функцію, тобто передачу інформації органам управління для ухвалення управлінських рішень.

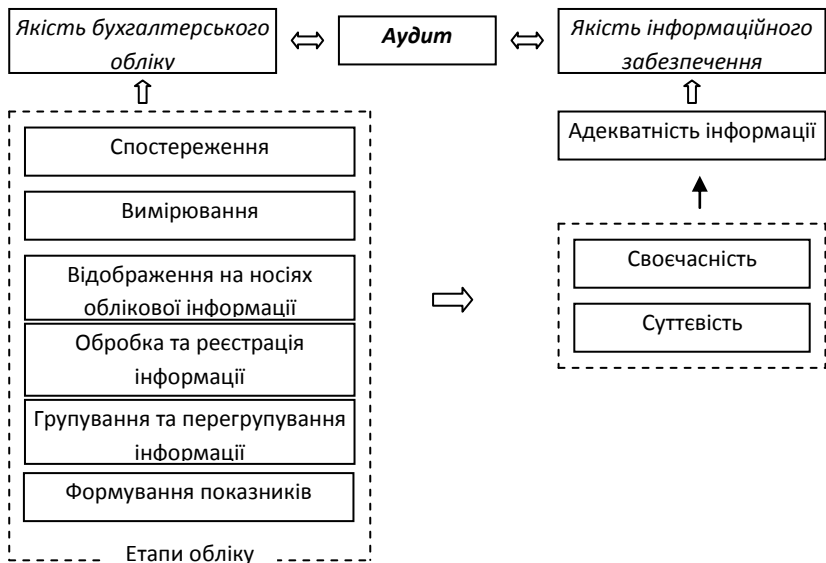


Рисунок 3 – Інформаційне забезпечення аудиту

Система бухгалтерського обліку має формувати інформацію, що задовольняє потреби широкого кола зацікавлених користувачів. Якість обліку залежить від якості всіх етапів бухгалтерського обліку, кожен із яких має забезпечувати формування таких інформаційних даних, які крім фактичних включають планові, нормативні, кошторисні показники.

Систему внутрішнього аудиту в сфері фінансового контролю М.Й. Гейдз формулює як дослідження показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність критеріям, встановленим користувачами [1, с. 153]. Така позиція є досить обмеженою. Цілі внутрішнього аудиту значно ширші ніж цілі зовнішнього, що надає гнучкості внутрішнім аудиторам для задоволення потреб підприємства [3, с. 42].

Підприємства відрізняються обсягом, спрямованістю та сферами дослідження внутрішнього аудиту, що є підставою для класифікації внутрішнього аудиту, зумовленою розмаїттям фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Під час проектування організаційно-методичної структури внутрішнього

аудиту на підприємствах готельного господарства доречно використовувати наступні етапи розвитку аудиту:

1. Підтверджуючий аудит (являє собою перевірку й підтвердження відповідності бухгалтерської звітності вимогам П(С)БО та її вірогідності).

2. Системно-орієнтований аудит (полягає в аналізі ефективності системи внутрішнього контролю підприємства готельного господарства).

3. Аудит, заснований на ризику (проводиться стосовно об'єктів аудиторської перевірки, де аудиторський ризик вище, при цьому скорочується час перевірки областей із прийнятними ризиками).

Згідно з МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» можливості й мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають дуже широкий спектр та багато напрямів і залежать від розміру та структури підприємства, а також вимог його управлінського персоналу [4, с. 371]. Тому, перед прийняттям рішення про створення та функції служби внутрішнього аудиту на підприємствах готельної галузі необхідно дослідити наступні чинники впливу:

- розмір та категорія;
- організаційно-правова форма господарювання;
- організаційна структура підприємства;
- потреби управлінського персоналу;
- рівень автоматизації облікових та контрольних процедур.

Аналіз, проведений на підприємствах Харківського регіону, показав, що найрозвиненіша організаційно-функціональна структура служби внутрішнього аудиту притаманна п'яти- та чотиризірковим готельно-ресторанним комплексам (табл. 2).

Як бачимо, більшість підприємств готельної галузі Харківського регіону не має в своїй структурі системи внутрішнього аудиту, а ті, що мають таку систему, покладають на внутрішні аудиторські служби здебільшого завдання щодо підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства, залишаючи поза увагою її трансформацію за міжнародними стандартами та інші завдання з підвищення ефективності облікових робіт та управління загалом.

Таблиця 2 – Аналіз стану системи внутрішнього аудиту підприємств готельного господарства Харківського регіону

Стан системи внутрішнього аудиту	Рівень готелю (кількість зірок)			
	5	4	3	Без зірок
Функції внутрішнього аудиту не виконуються	–	3	–	5
Планується створення системи внутрішнього аудиту	–	5	–	1
Окремі функції ВА виконуються за ініціативою менеджменту	–	–	–	1
Окремі функції внутрішнього аудиту віддаються на аутсорсінг	–	–	1	–
Посада внутрішнього аудитора виділяється в структурі облікової служби	–	1	–	–
Система ВА підконтрольна менеджменту	–	–	–	1
Незалежна система внутрішнього аудиту	2	–	–	–
Разом	2	9	1	8

Результати проведеного аналізу тенденцій розвитку готельного господарства України, свідчать про те, що значну частку підприємств готельного господарства становлять саме публічні та приватні акціонерні товариства, для яких складання фінансової звітності на основі МСФЗ з 01.01.2012 р. є обов'язковим, або рекомендованим згідно зі статтею 12 оновленого ЗУ «Про бухгалтерський облік та звітність в Україні» та п. 1 Листа НБУ, МФУ та Державної служби статистики України від 07.12.2011 р. [5]. Дослідження потреб управління готельними комплексами дозволило запропонувати взаємозв'язок рівнів системи внутрішнього аудиту та типів підприємств готельного господарства (рис. 4).

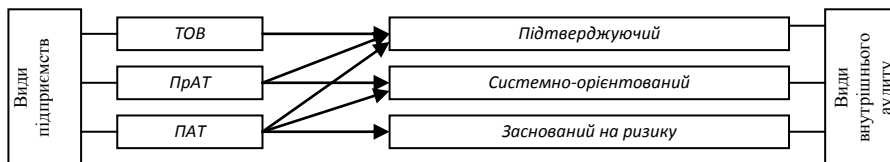


Рисунок 4 – Взаємозв'язок типів підприємств готельного господарства та видів внутрішнього аудиту

Висновки. Таким чином, першочергово потребу в формуванні відділу внутрішнього аудиту мають великі підприємства з різними видами діяльності, зі складною розгалуженою структурою та великою

кількістю територіально віддалених філій, дочірніх і залежних підприємств. Робота фахівців відділу внутрішнього аудиту в цьому напрямі полягає в уніфікації та стандартизації облікових процесів для раціонального формування фінансової звітності. Одним із напрямів діяльності внутрішніх аудиторів є формулювання висновків та розробка рекомендацій, які мають сприяти скороченню витрат і підвищенню ефективності діяльності підприємств готельного господарства. Внутрішній аудит не може вважатися завершеним, доки не будуть впроваджені аудиторські рекомендації та усунуті виявлені відхилення.

Список літератури

1. Гейдз М. Й. Актуальні питання теорії і практики аудиту в Україні / М. Й. Гейдз // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. пр. – Суми : УАБС НБУ, 2006. – С. 245–251.

2. Подольский В. И. Компьютерный аудит : практическое пособ. / В. И. Подольский, Н. С. Щербакова, В. Л. Комиссаров ; под ред. проф. В. И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 128 с.

3. Дорош Н. І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту / Н. І. Дорош // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 1 (35). – С. 41–46.

4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : [пер. з англ.] / О. В. Селезньов [та ін.]. – К. : Статус, 2004. – 1028 с.

5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996 – Режим доступу : <<http://zakon.rada.gov.ua>>.

Отримано 01.08.2013. ХДУХТ, Харків.

© Л.М. Янчева, Н.С. Герасимова, О.О. Нестеренко, 2013.