

УДК 657.471:641.4

Герасимова Н.С.*кандидат економічних наук,**доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Харківського державного університету харчування та торгівлі***МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ
В ГОТЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

Стаття присвячена організації та методиці проведення аудиту з використанням інформаційно-комунікаційних технологій в сучасних умовах господарювання.

Ключові слова: аудит, внутрішній аудит, зовнішній аудит, аудиторський ризик, облікова служба, автоматизація, готельні підприємства.

Герасимова Н.С. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ГОСТИНИЧНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Статья посвящена организации и методике проведения аудита с использованием информационно-коммуникационных технологий в современных условиях хозяйствования.

Ключевые слова: аудит, внутренний аудит, внешний аудит, аудиторский риск, учетная служба, автоматизация, гостиничные предприятия.

Gerasymova N.S. METHODOICAL ASPECTS OF LEADTHROUGH OF INTERNAL AUDIT ARE IN HOTEL ENTERPRISES

The article is devoted to the organization and methodology of the audit of the use of information and communication technologies in the contemporary economy.

Keywords: audit, internal audit, external audit, public accountant risk, registration service, automation, hotel enterprises.

Постановка проблеми. В 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 непрямо регулюють діяльність суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту послуг, які надаються різними галузями економіки, здійснили вітчизняні вчені: Р.І. Балашова, Ю.А. Верига, О.С. Височан, Ю.А. Маначинська, Є.В. Мних, Л.В. Нападівська, В.П. Пантелеєв, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.О. Шевчук, Л.М. Янчева, а також зарубіжні вчені: Г. Армстронг, В.Д. Андрєєва, Ф. Букерель, Б. Вейтц, А. Голмен, А. Дайан, Р. Монтгомері, В.П. Суйц, Л.О. Сухарева, Д. Уокер та інші. Враховуючи результати та не применшуючи ролі здійснених досліджень, варто зазначити, що теоретичні та методичні питання бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту, а саме готельних послуг, обмежуються фрагментарними напрацюваннями спеціфіки обліку: розрахункових операцій в готельному підприємстві; визначення рентабельності; собівартості; оцінки ефективності інвестиційної політики готельних послуг. Недостатньо розробленими залишаються питання удосконалення організації та методиці внутрішнього аудиту готельних послуг.

Постановка завдання. На основі викладеного можна сформулювати дослідження, яке полягає в обґрунтуванні організаційних і методичних положень, а також розробки практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку й внутрішнього аудиту послуг в системі управління готельними підприємствами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аудит як один із найважливіших елементів ринкової інфраструктури та форма незалежного фінансового контр-

олю 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.

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 аудиту, що надає гнучкості внутрішнім аудиторам для задоволення потреб підприємства [2, с. 42].

Підприємства відрізняються обсягом, спрямованістю та сферами дослідження внутрішнього аудиту, що надає підстави для класифікації внутрішнього аудиту, обумовленої розмаїттям фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. При проектуванні організаційно-методичної структури внутрішнього аудиту на підприємствах готельного господарства доречно використовувати наступні етапи розвитку аудиту:

Згідно з МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» можливості й мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають дуже широкий спектр та багато напрямків і залежать від розміру та структури підприємства, а також вимог його управлінського персоналу [3, с. 371]. Тому перед прийняттям рішення про створення та функції служби внутрішнього аудиту на підприємствах готельної галузі необхідно дослідити наступні чинники впливу:

- розмір та категорію;
- організаційно-правову форму господарювання;
- організаційну структуру підприємства;
- потреби управлінського персоналу;
- рівень автоматизації облікових та контрольних процедур.

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 взагалі.

Таблиця 1

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

Дослідження потреб управління готельними комплексами дозволило запропонувати взаємозв'язок рівнів системи внутрішнього аудиту та типів підприємств готельного господарства (рис. 1).

Першочергово потребу в формуванні відділу внутрішнього аудиту мають великі підприємства з різними видами діяльності, зі складною розгалуженою структурою та великою кількістю територіально від-

далених філій, дочірніх і залежних підприємств. Робота фахівців відділу внутрішнього аудиту в цьому напрямку полягає в уніфікації та стандартизації облікових процесів для раціонального формування фінансової звітності [4, с. 50].

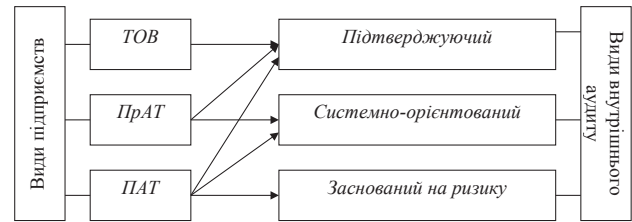


Рис. 1. Взаємозв'язок типів підприємств готельного господарства та видів внутрішнього аудиту

Одним із напрямків діяльності внутрішніх аудиторів є формулювання висновків та розробка рекомендацій, які мають сприяти скороченню витрат і підвищенню ефективності діяльності підприємства. Внутрішній аудит не може вважатися завершеним, доки не будуть впроваджені аудиторські рекомендації та усунуті виявлені відхилення.

Управлінський персонал компанії може прийняти рішення, а може відхилити таку пропозицію, оскільки звітність підприємств підлягає обов'язковій перевірці. У табл. 2 наведено відмінні риси між внутрішнім та зовнішнім аудитом, що дозволяє оцінити доцільність формування служби внутрішнього аудиту [5, с. 48].

Отже, потреба в обов'язковій зовнішній аудиторській перевірці не виключає потреби в створенні служби внутрішнього аудиту, що необхідно для виявлення внутрішніх резервів компанії, визначення пріоритетних напрямків її розвитку, оцінки ризиків та управління на основі використання знань і досвіду її фахівців, що забезпечує підвищення фінансової стійкості та конкурентоспроможності компанії. Підрозділ внутрішнього аудиту не замінює собою зовнішній аудит, ревізійну групу, службу безпеки, бухгалтерію чи фінансовий відділ, він тісно співпрацює з ними [6, с. 447].

Аналіз змісту облікової політики готельних підприємств свідчить про те, що в більшості готелів

Таблиця 2

Відмінні риси між внутрішнім і зовнішнім аудитом

Ознака	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Мета аудиту	Переконати менеджерів у тому, що активи використовуються найефективніше	Отримати можливість висловити думку про те, що фінансову звітність складено відповідно до встановлених вимог
Обсяг перевірки	Аналіз усіх процесів	Вибіркова перевірка
Періодичність і частота	Працюють у постійному контакті з бухгалтерією та іншими економічними службами	Працюють одноразово, як правило, по закінченні звітного року
Користувач послуг	Направлений на задоволення інтересів управлінського персоналу	Направлений на задоволення інтересів користувачів інформації – клієнтів, власників корпоративних прав та ін.
Суб'єкт аудиту	Персонал підприємства	Незалежна аудиторська компанія
Регламент	Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, внутрішні положення компанії	Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, чинне законодавство
Результати, їх використання	Аудиторський звіт та рекомендації щодо підвищення ефективності діяльності використовуються для управління	Аудиторський висновок, що використовується для одержання впевненості у вірогідності фінансової звітності
Формат звіту	Визначається безпосередньо керівником служби внутрішнього аудиту за погодженням із керівним персоналом підприємства	Залежно від виду послуг визначається Міжнародними стандартами аудиту
Охоплення сфери діяльності підприємства	Поточне оперативне консультування з питань управління та економічної політики конкретного підприємства	Розвиток загальних економічних тенденцій, аналіз їх впливу на виробничо-фінансову діяльність підприємства

Харківського регіону виконання функцій внутрішнього аудиту та контролю покладається на головно-го бухгалтера. Така практика не відповідає вимогам системи управління готельними підприємствами та не сприяє створенню умов для здійснення належного контролю над формуванням фінансових результатів та підготовкою звітності за сегментами підприємства. Відсутність незалежного відділу внутрішнього аудиту на підприємствах готельного господарства призводить до викривлення інформації щодо формування собівартості готельних послуг та, відповідно, до невірної визначення обліковою службою фінансового результату діяльності окремих підрозділів. Це викликає надмірно високий ризик невірної розподілу грошових потоків фінансовим відділом підприємства. Тому відповідно до визначених пріоритетів внутрішнього аудиту в сфері готельного господарства було виділено складові його концептуальної моделі та взаємозв'язки з такими елементами інформаційного сервісу підприємств, як облікова та фінансова служби.

Одним з важливих питань, яке постає перед внутрішнім аудитором, є попереднє визначення розміру аудиторського ризику, значення якого безпосередньо впливає на кількість аудиторських процедур, розмір аудиторської вибірки та на витрати праці, пов'язані з проведенням перевірки. Крім того, широке використання інформаційних технологій в організації та обліку діяльності з надання готельних послуг значно впливає на розмір аудиторського ризику, додаючи до традиційних його складових інформаційний ризик. Тому при розробці загальної стратегії внутрішнього аудиту в сфері готельного господарства доцільно виділити напрямки діяльності готельного підприємства, здійснення яких пов'язано з високим аудиторським ризиком та потребує більшої уваги в системі внутрішнього аудиту.

Формування програми внутрішнього аудиту передбачає поглиблену перевірку вірогідності та якості облікової інформації на підставі оцінки виділених елементів типових об'єктів аудиту, властивих організації – замовника та контролю окремих питань діяльності, зазначених органами управління суб'єкта господарювання [7, с. 186]. Програма внутрішнього аудиту готельних підприємств складається на етапі планування перевірки, основним завданням якого є виявлення та оцінка аудиторського ризику. Аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, використовуючи при цьому фінансову звітність, яка може містити як істотно викривлену, так і достовірну інформацію [7, с. 197]

Згідно з міжнародними стандартами аудиту, аудиторський ризик складається з внутрішньогосподарського (власивого) ризику, ризику контролю та ризику не виявлення. Незважаючи на те, що системою внутрішнього аудиту здійснюється не вибіркова, а суцільна перевірка діяльності готельного підприємства, йому притаманні такі ж групи ризиків, але їх оцінка на стадії планування має свої особливості. Перш за все необхідно брати до уваги те, що планування внутрішнього аудиту є перманентним процесом, за результатами якого постійно вносяться корективи до програми внутрішнього аудиту. О.Ю. Редько називає внутрішній аудит «третім оком системи управління», наголошуючи на тому, що предмет уваги внутрішнього аудиту становлять ризики бізнесу як зовнішні, так і внутрішні (серед останніх – неефективність внутрішнього контролю), а завдання – попередження виникнення, виявлення та усунення небажаних наслідків ризиків для бізне-

су. Тому оцінка ризиків має здійснюватися в системі внутрішнього аудиту постійно, з метою їх зниження до прийнятної рівня. В системі ризик менеджменту готельного підприємства слід виділяти чотири групи ризиків: внутрішньогосподарські, контролю, інформаційних систем та інвестиційних проектів. Перші три групи є актуальними для підприємств всіх організаційно-правових форм, а четверта – для публічних та приватних акціонерних товариств.

На кожному з етапів інформаційного сервісу підприємств готельного господарства виникають внутрішньогосподарські ризики, які для здійснення їх аудиторської оцінки слід класифікувати за наступними групами: за відношенням до макро- та мікросередовища, за природою ризиків, можливістю страхування та управління ними (рис. 2).

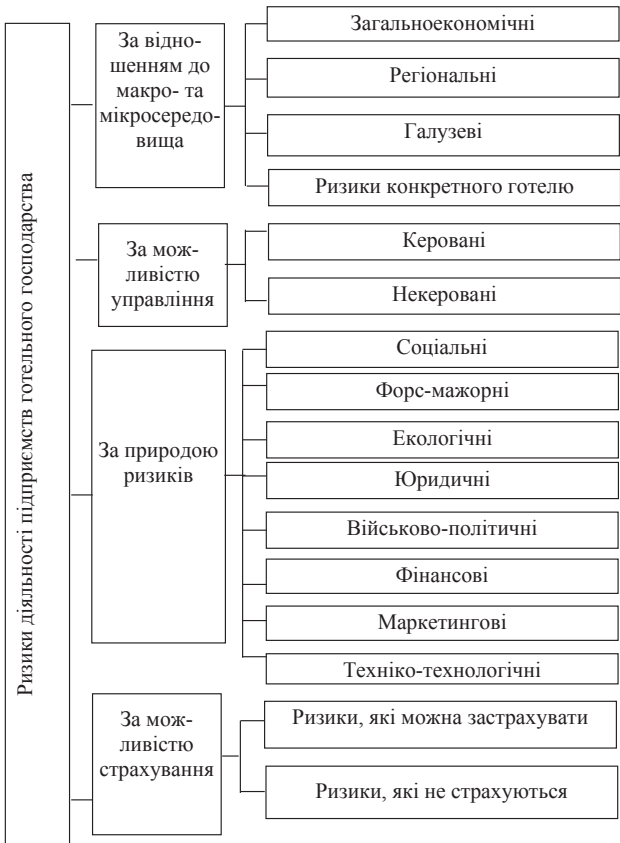


Рис. 2. Класифікація внутрішньогосподарських ризиків готельних підприємств

Крім того, для готельних підприємств характерною є наявність великої кількості паперової документації, яка формується на всіх етапах надання готельних послуг. Специфіка інформаційного сервісу на підприємствах готельного господарства полягає в тому, що більша частина облікової інформації формується та частково обробляється інженерно-технічними та допоміжними службами готелю, які ведуть оперативний облік на місцях фактичного надання комплексу готельних послуг, що створює додаткові загрози цілісності інформаційних масивів. На етапі документування процесу надання готельних послуг внутрішній аудит має забезпечити контроль стану інформаційної безпеки підприємства, який пропонується здійснювати за допомогою розрахунку інформаційного ризику.

Першим кроком в оцінці інформаційного ризику внутрішнього аудиту є аналіз стану використання ІТ,

який пропонується визначати на базі експертних оцінок 16 показників, за розробленою шкалою (1 – не використовується, 2 – на етапі розробки, 3 – на етапі впровадження, 4 – використовується частково, 5 – використовується в повному обсязі). В запропонованій моделі оцінки інформаційного ризику готельних підприємств індекс інформаційного ризику доцільно розраховувати для підприємств, де розрахований показник ступеня використання інформаційних технологій перевищує 20 балів. Тому ступень захищеності та інформаційних погроз для підприємств, які мають нижчий показник використання ІТ, не аналізувався.

Для розрахунку ступеня вразливості інформаційного сервісу та стану інформаційного захисту підприємств готельного господарства слід використовувати шкалу, запропоновану правлінням НБУ в нормативному документі системи технічного захисту інформації НД ТЗІ 2.5-004-99 «Критерії оцінки захищеності інформації в комп'ютерних системах від несанкціонованого доступу» [58] для використання в процесі аудиту банківського сектору.

У розробленій моделі ризик інформаційних загроз прямо пропорційно впливає на загальний аудиторський ризик інформаційної безпеки, а коефіцієнт стану інформаційної захищеності – обернено пропорційно. Методика оцінки інформаційної безпеки враховує особливості діяльності підприємств готельного господарства.

Для розрахунку ризику інформаційних загроз необхідно використовувати наступну формулу:

$$R_{I3} = \sqrt[3]{R_1 \times R_2 \times R_3 \times R_4 \times R_5}, \quad (2.1)$$

де R_{I3} – ризик інформаційних загроз;

R_1 – програмно-математичні ризики;

R_2 – фізичні ризики;

R_3 – радіоелектронні ризики;

R_4 – організаційно-правові ризики;

R_5 – інформаційні ризики.

Для розрахунку ступеня інформаційного захисту доцільно використовувати наступну формулу:

$$S_{I3} = \sqrt[4]{S_1 \times S_2 \times S_3 \times S_4}, \quad (2.2)$$

де S_{I3} – стан захищеності інформаційної системи;

S_1 – стан захищеності фізичних засобів;

S_2 – стан захисту від несанкціонованого доступу;

S_3 – стан захищеності програмних засобів;

S_4 – стан захищеності баз даних.

Оцінка ризику інформаційної безпеки готельного підприємства дозволяє вже на етапі планування перевірки відділом внутрішнього аудиту розробити комплекс процедур для перевірки стану інформаційного сервісу на підприємстві.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, дієвим інструментом контролю та управління економічною безпекою підприємств готельного господарства є внутрішній аудит. При проектуванні організаційно-методичної структури внутрішнього аудиту на підприємствах готельного господарства доречно використовувати етапи розвитку аудиту: підтверджуючий, системно-орієнтований та аудит, заснований на ризику. При прийнятті рішення про створення та функції служби внутрішнього аудиту на підприємствах готельної галузі необхідно враховувати наступні чинники впливу: розмір та категорія підприємства, організаційно-правову форму господарювання, організаційну структуру підприємства, потреби управлінського персоналу та рівень автоматизації облікових і контрольних процедур.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

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. – 379 с.
2. Дорош Н. І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту / Н. І. Дорош // Вісник ЖДТУ, 2006. – № 1(35). – С. 41-46.
3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики ; пер. з англ. // О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Пик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К. : Статус, 2004. – 1028 с.
4. Каменська Т. Ризик – орієнтований характер сучасного внутрішнього аудиту / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 6. – С. 49-53.
5. Нетикша О. Організація процесу внутрішнього аудиту / О. Нетикша // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 8. – С. 46-49.
6. Редько О. Ю. Аудит в Україні: морфологія : монографія / О. Ю. Редько – К. : Інформаційно-аналітичне агентство, 2008. – 493 с.
7. Галань О. А. Методики оцінювання аудиторського ризику: суть, недоліки та заходи їх усунення / О. А. Галань, В. М. Чубай // НЛТУ України : Науковий вісник. – 2011. – Вип. 215. – С. 196-202.