

Организация и модель внутреннего аудита блока питания в санаторно-курортных организациях

Система внутреннего контроля призвана своевременно выявлять и устранять отклонения и ошибки в деятельности организаций. Но для того, чтобы узнать насколько эффективно действует сложившаяся система внутреннего контроля, необходимо применение особого инструмента, которым и является внутренний аудит.

Исследования показали, что санаторно-курортные организации испытывают недостаток внутреннего аудита затрат на оказание услуг диетического питания.

Среди ученых-экономистов существует множество точек зрения по определению внутреннего аудита, его места в системе внутреннего контроля организации.

Одни авторы не разделяют понятия «внутренний контроль» и «внутренний аудит», другие, напротив, считают, что эти понятия находятся в свойственной им иерархии.

Так, В.И. Подольский определяет: «Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей. Цель внутреннего аудита – помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои обязанности»¹.

А.Д. Шеремет, В.П. Суйц считают, что «...внутренний аудит является неотъемлемой частью управленческого контроля предприятия и одним из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта»².

С.М. Бычкова считает, что «внутренний аудит представляет собой элемент системы внутреннего контроля, организованный руководством предприятия в целях анализа учетных и других контрольных данных»³.

Из вышеперечисленных определений следует вывод, что внутренний аудит, как форма контроля, способствует оценке эффективности функционирования системы управления санаторно-курортной организацией.

Формы организации внутреннего аудита могут быть различными: отдел внутреннего аудита, служба внутреннего аудита, отдельная группа внутренних

¹ Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2004. – 583 с.

² Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. - 2-е изд, доп. и перераб. - М.: ИНФРА-М, 2001. – 352 с.

³ Бычкова С.М. Аудиторская деятельность: Теория и практика. - СПб.: Издательство «Лань», 2000. – 320 с.

аудиторов, либо внутренний аудитор. Структура службы внутреннего аудита зависит от структуры санаторно-курортной организации, ее величины и стратегии.

В процессе своей деятельности внутренние аудиторы анализируют контрольную систему, обеспечивающую реализацию учетной политики организации, выполнение смет и норм, соблюдение законодательных актов, оценивают эффективность производственной деятельности.

Учитывая особенности производственно-финансовой деятельности организаций санаторно-курортной сферы, а также организации системы внутреннего контроля, можно построить модель службы внутреннего аудита.

При организации службы внутреннего аудита необходимо:

- разработать Положение о службе внутреннего аудита;
- составить план и программу аудиторских проверок;
- определить методы сбора аудиторских доказательств;
- разработать формы рабочей документации результатов проверки;
- определить порядок составления отчетов аудитора о результатах проверки.

Служба внутреннего аудита создается с целью независимой проверки выполнения сотрудниками санаторно-курортной организации должностных обязанностей и контрольных функций.

Так как создание органа внутреннего аудита является достаточно дорогостоящим процессом и невозможно определить его эффективность на материальном уровне, не каждый руководитель решается осуществить такого рода мероприятие. Сегодня практически ни одна санаторно-курортная организация не имеет органа внутреннего аудита.

Хорошо налаженная деятельность всех служб и подразделений еще не гарантирует отсутствия ошибок в их работе. В этой связи необходима такая служба, которая смогла бы не только выявить, но и проанализировать и дать ряд рекомендаций по устранению допущенных ошибок. При создании собственной службы внутреннего аудита ее состав необходимо формировать из специалистов, знающих не только бухгалтерский учет и налогообложение, но и такие специфические аспекты деятельности санаторно-курортных организаций, как оказание услуг лечения и питания. В отдельных случаях необходимо привлекать к работе экспертов, дающих заключение по соблюдению технологии приготовления диетических блюд, обоснованности назначения диеты с учетом основного и сопутствующего заболеваний отдыхающего, а также больного, находящегося на реабилитационном долечивании.

Для функционирования служб внутреннего аудита необходимо определить их обязанности и организационные аспекты.

К организационным аспектам можно отнести разработку Положения о службе внутреннего аудита, где должны быть раскрыты такие вопросы, как общие положения, планирование и составление аудиторских программ, методы сбора аудиторских доказательств, определены и разработаны рабочие документы для отражения результатов проверки, определена возможность разработки мероприятий по устранению выявленных нарушений и недостатков, прописан

порядок предоставления отчетов руководству санаторно-курортной организации.

В обязанности службы внутреннего аудита, на наш взгляд, должны входить:

- планирование проверок с учетом затрат рабочего времени;
- проверка надежности системы внутреннего контроля;
- проверка законности и целесообразности совершения хозяйственных операций;
- проверка наличия и правильности оформления первичной документации.

К функциям внутренних аудиторов следует отнести:

- контроль за состоянием активов и анализ факторов, влияющих на финансовые результаты;
- подтверждение достоверности информации, представляемой руководству санаторно-курортной организации для принятия решений;
- анализ эффективности функционирования системы внутреннего контроля.

Основными документами, регламентирующими деятельность службы внутреннего аудита, являются: Положение о службе внутреннего аудита; должностные инструкции внутренних аудиторов; стандарты (правила) внутреннего аудита; методические инструкции по осуществлению проверок.

Одной из основных функций службы внутреннего аудита является предоставление высшему руководящему звену качественной информации.

Для получения достоверных доказательств о состоянии блока питания и полезности предоставляемых рекомендаций необходимо соответствующее информационное обеспечение. Своевременное и полное обеспечение внутреннего аудитора текущей информацией о выполнении принятых ранее решений, обеспечение специфическими средствами труда: аудиторскими стандартами, нормативными документами, рекомендациями, позволяет значительно сэкономить время внутреннего аудитора на подготовку аудиторской проверки, качественно провести саму проверку и снизить риск недостоверности информации, необходимой внутренним пользователям.

Информационное обеспечение непосредственно связано с комплексным характером аудиторской деятельности, так как при каждой проверке требуется использование сведений из нормативно-правовых актов, методических рекомендаций, систем бухгалтерского учета.

Количество информации, необходимое внутреннему аудитору для оценки проверяемого объекта, определяется им самостоятельно. При этом аудитор руководствуется профессиональным суждением, полагаясь на свои знания, квалификацию и опыт. Внутренний аудитор имеет преимущество перед внешним аудитором. В данном случае это обусловлено тем, что внутренний аудитор все время осуществляет проверки в одной и той же организации. При этом он достигает углубленных знаний о ее деятельности, организационных и управленческих системах, местах возможных искажений и возникновении недо-

верной информации. Таким образом, он может предвидеть появление ошибок на определенных участках учета и лиц, которые могут совершить их.

Чтобы определить достоверность и целесообразность совершения хозяйственных операций, внутреннему аудитору необходимо изучить потоки и объемы операций, определить участки учета, характеризующие возможность возникновения ошибок и на основе этого определить:

- кому предоставлено право принятия экономических решений и ответственность за реализацию этих решений. В данном случае, аудитор должен установить, кто является центром ответственности. Такими центрами, в зависимости от существа рассматриваемых аудитором вопросов контроля за производственной деятельностью блока питания, могут быть: заведующий производством, бухгалтер по питанию, шеф-повар, старший повар, буфетчица, сестра-хозяйка и др.;

- по каким направлениям идут указания от центра ответственности, не искажаются ли они в пути;

- как распределены основные функции между исполнителями приказов и решений, исходящих от центра ответственности, какова мера их ответственности за исполнение решений и указаний руководства.

В соответствии с делегированными им функциями управления, каждый из центров ответственности представляет внутреннему аудитору ту или иную интересующую его информацию. Например, секретариат дает информацию о принимаемых руководством решениях – приказах, распоряжениях и т.д.; отдел снабжения предоставляет сведения об эффективности заключенных сделок по приобретению сырья, товарно-материальных ценностей; склад продуктов – информацию о наличии, поступлении и отпуске в кухню продуктов питания. Впоследствии полученные данные сопоставляются с соответствующими данными бухгалтерского учета и, тем самым, подтверждается их достоверность.

Эффективность функционирования службы внутреннего аудита зависит в значительной степени от того, насколько продуманно, подробно и обоснованно составлено Положение о внутреннем аудите, определены права и обязанности внутренних аудиторов, с одной стороны, и руководства организации – с другой.

Поэтому, разрабатывая Положение о службе внутреннего аудита, необходимо определить задачи, функции, оплату труда, а, главное, взаимоотношение службы внутреннего аудита с другими подразделениями организации, права и ответственность.

Внутренний аудитор вырабатывает стратегию деятельности, исходя из опыта, квалификации сотрудников санаторно-курортной организации, на основе выбора наиболее рациональных путей достижения стоящих перед ним целей, а также исходя из характера и степени сложности каждого аудиторского задания, временных ограничений и наличия ресурсов.

Внутренний аудитор должен планировать свою работу таким образом, чтобы гарантировать ее высокое качество, экономичность, эффективность и своевременность.

Определяя цели аудиторского задания, внутренний аудитор должен оценить вероятность существенных ошибок, искажений, несоблюдения процедур и других факторов риска. Оценка рисков происходит на стадии планирования проверки, а результаты оценки должны соответствовать цели внутреннего аудита.

Начальным этапом проведения как внешнего, так и внутреннего аудита является планирование. В процессе планирования определяются ожидаемые объемы, графики и сроки проведения аудита, а также составляется программа аудита, которая является развернутым планом осуществляемых аудиторских процедур.

Планирование внутренних аудиторских проверок необходимо для выбора предполагаемых подходов к достижению целей внутреннего аудита, определения алгоритмов контроля за производственной деятельностью блока питания.

Внутренний аудитор должен иметь копию Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика санаторно-курортной организации», располагать должностными инструкциями специалистов, бухгалтеров, договорами о материальной ответственности. Кроме того, иметь копию Положения по оплате труда. Знание этих положений позволит внутренним аудиторам при планировании правильно определить объекты, цели и задачи проверки.

План работы может составляться в виде графика на каждый месяц, в котором должны определяться цели и направления проверок, объем работ.

В плане должна быть распределена проверка соответствующих разделов учета или блоков финансово-хозяйственных операций между аудиторами с учетом их профессионального качества. Данный план руководитель отдела внутреннего аудита представляет на рассмотрение и утверждение руководителю организации.

Проверка блока питания осуществляется на основе составленной аудиторской программы. Программа аудита представляет собой перечень содержания аудиторских процедур, предназначенных для сбора информации о надежности средств контроля и проверки достоверности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

В соответствии с программой собирают информацию о:

- реальности наличия активов, обязательств и осуществленных операций;
- полноте отражения в бухгалтерском учете всех совершившихся хозяйственно-финансовых операций;
- правильности оценки продуктов питания и продовольственных товаров, соответствия применяемых оценок тем, что утверждены учетной политикой;
- соблюдении принципов бухгалтерского учета.

На основании выработанной программы осуществляется контроль за выполнением своих обязанностей сотрудниками службы внутреннего аудита. В течение года, выполняя намеченный план проверок, внутренние аудиторы могут корректировать программу, так как ряд факторов, влияющих на ее выпол-

нение, может быть не учтен заранее. В целях эффективного проведения внутреннего аудита в программе следует предусмотреть как можно больше процедур проверок. Проверка осуществляется посредством выполнения ряда аудиторских процедур, которые имеют общие и отличные от выполняемых внешними аудиторами процедур черты.

Порядок проведения проверок внутреннего аудита составляет методическую основу разработки основного организационно-технологического и правового регламента – Стандарта внутреннего аудита работы блока питания.

Результаты проверок внутренними аудиторами должны быть документально оформлены, что обусловлено необходимостью формулирования выводов и разработки мероприятий по результатам проверки.

Отчет должен быть объективным, ясным, сжатым, конструктивным, полным и своевременным. В нем должны содержаться цели аудиторского задания, объем внутреннего аудита, а также соответствующие заключения, рекомендации и планы действий.

Для внутреннего аудита нет установленной законодательной формы отчетности. Поэтому целесообразно исходить из названия «Отчет», поскольку это соответствует российским стандартам, и разработать систему требований к составлению отчетов по разным направлениям деятельности службы внутреннего аудита.

Структура отчетности регламентирована в настоящее время для внешнего аудита и предполагает три части: вводную, описательную (аналитическую) и итоговую часть. Отчет внутреннего аудитора о результатах проверки, считаем, также должен состоять из трех частей по аналогии с отчетом внешнего аудитора.

Один экземпляр представляется руководству организации для ознакомления и дальнейшего устранения нарушений и злоупотреблений.

С результатами проверки внутренних аудиторов, необходимо ознакомить руководителей структурных подразделений, обсудить с ними представленные материалы и возможность практической реализации предложений по устранению нарушений и злоупотреблений. Отдельные незначительные нарушения могут быть устранены в процессе проверки. После получения ответов от лиц, в чей адрес были высказаны замечания и рекомендации, внутренний аудитор должен представить отчет руководителю организации с указанием, что практически реализовано, а что неэффективно с позиции финансовых затрат.

При проверке служба внутреннего аудита должна достичь уверенности в том, что все существенные обстоятельства и события, которые подлежат отражению в бухгалтерской отчетности, вплоть до даты подписания отчета должным образом ею определены, оценены и проверены.

Основным документом по итогам консультирования являются справки со ссылками на законы и инструкции. Подготавливают их как штатные работники службы внутреннего аудита, так и специалисты, привлекаемые по договорам гражданско-правового характера. Руководитель службы внутреннего аудита координирует эту работу, принимая решение о том, кому поручается консультирование.

При проведении внутреннего аудита затрат на диетическое питания в санаторно-курортной организации, аудитору необходимо учитывать следующие особенности:

- определение для бухгалтерского учета терминов «незаезд», «досрочный отъезд», «опоздание», применяемых конкретной санаторно-курортной организацией;
- калькулирование статей расходов и учет путевок различных категорий, в том числе детских, в зависимости от наличия усиленного питания;
- наличие норм и нормативов, не установленных нормативными актами (например, списание моющих и дезинфицирующих средств для нужд столовой санаторно-курортной организации должно производиться с учетом фактического количества питающихся и рекомендованными нормами расхода каждого используемого средства);
- составление меню-раскладки, учитывающего профиль заболеваний, диетическую направленность и необходимое количество килокалорий и т.д.

Внутренним аудиторам целесообразно изучить схему организационной структуры санаторно-курортной организации в части осуществления деятельности блоком питания, что позволит аудиторам более подробно уяснить управленческую структуру организации, взаимодействия ее подразделений между собой, подчиненности и распределения ответственности.

Внутренний аудитор обязан оценить системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля блока питания санаторно-курортной организации.

В силу того, что процесс приобретения и реализации продуктов питания через столовую, ресторан, бар, кафе санаторно-курортной организации сопряжен с ежедневным оборотом большого количества документации не только блока питания, но и других служб, большое значение в проведении внутреннего аудита играет грамотное планирование этого процесса.

Проверка производится на основе составленной аудиторской программы, которая представляет собой перечень содержания аудиторских процедур, предназначенных для сбора информации о надежности средств контроля и проверки достоверности отражения в бухгалтерском учете процесса закупки и расходования продуктов питания для целей обеспечения отдыхающих диетически питанием. В соответствии с программой собираются сведения о:

- реальности наличия продуктов питания и продовольственных товаров;
- полноте и правильности отражения в бухгалтерском учете всех хозяйственных операций;
- правильности оценки продуктов питания;
- соблюдении норм закладки сырьевого набора;
- правильности начисления заработной платы и удержаний из нее.

По ходу проверки аудитор анализирует полученную информацию. Впоследствии на результатах анализа он составляет рекомендации для руководства как организации в целом, так и руководства подразделений и специалистов.

План и программа аудита позволяют скоординировать процесс проверки. В программе аудита необходимо четко определить перечень процедур для получения аудиторских доказательств.

В процессе проведения аудита важное значение имеет проверка соответствия методов бухгалтерского учета и оценки продуктов питания и продовольственных товаров, принятых в учетной политике организации, правильности исчисления цен на продукцию и анализ имеющихся нарушений с предложением рекомендаций по их устранению.

На заключительном этапе аудитор представляет свои рекомендации и в дальнейшем производит контроль за их реализацией.

Как показывает практика, проверка деятельности санаторно-курортных организаций по предоставлению услуг диетического питания требует от аудитора знаний не только бухгалтерской и аудиторской нормативной базы, но и налогового законодательства, ГОСТов и САНПиНов.

Работа внутренних аудиторов должна быть направлена на оперативное обеспечение руководства и специалистов санаторно-курортной организации всех уровней качественной информацией, пригодной для принятия соответствующих решений.

Библиографический список:

1. Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Албров Р.А. Аудит (методика и практика проведения). - Ижевск: РФ «Фон», 1994. – 458 с.
3. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
4. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. / Серия по бухгалтерскому учету и аудиту. Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
5. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2004. – 583 с.
6. Барсукова И.В. Пособие для контролера общественного питания. - М.: Экономика, 1986. – 112 с.
7. Басков Л.П., Дмитриевский Н.П. Экономика общественного питания. - М.: Экономика, 1982. – 351 с.
8. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. - М.: «Экзамен», 2000. – 320 с.
9. Бурцев В.В. Принципы внутреннего аудита. // Бухгалтерский учет. – 1998. - №2. - с. 82.
10. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность: Теория и практика. - СПб.: Издательство «Лань», 2000. – 320 с.
11. Ветитнев А.М. Курортное дело: учебное пособие. / А.М. Ветитнев, Л.Б. Журавлева. – М.: КНОРУС, 2006. – 528 с.

- 12.Газарян А. Система внутреннего контроля организации. // Бухгалтерский учет. - 1999, № 9 - с. 47-51.
- 13.Ерофеев В.А. Учет, информация, управление: прямые и обратные связи. - М: Финансы и статистика, 1992. – 192 с.
- 14.Каморджанова Н.А. Каморджанов Д.Р., Конопляник Т.М. Бухгалтерский учет в гостиничном бизнесе. – СПб.: Питер, 2004. – 448 с.: ил. – (Серия «Бухгалтеру и аудитору»).
15. Кисилевич Т.И. Внутренний контроль в санаторно-курортных организациях. - М.: Финансы и Статистика, 2003. – 128 с.: ил.
- 16.Попова Л.В., Маслова И.А. Применение счета 20 «Основное производство» и счета 44 «Расходы на продажу» на предприятиях общественного питания (столовые, рестораны). // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. – 2004. - №9. – с. 13-25.
- 17.Соколов В.Я. Классификация ошибок в аудите. // Бухгалтерский учет. - 1998. - № 3. - с. 50-53.
- 18.Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. - М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с.
- 19.Суйц В.П. Аудит системы внутреннего контроля на предприятии. // Бухгалтерский учет. - 1999. - № 1. - с. 68-70.
- 20.Терехов А.А., Терехов М.А. Контроль и аудит: основные методологические приемы и технология. - М.: Финансы и статистика, 1998. – 208 с.
- 21.Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. - 2-е изд, доп. и перераб. - М.: ИНФРА-М, 2001. – 352 с.
- 22.Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления: В 2 т. Т. 2 / Коллектив авторов. - М.: Международная школа управления «Интенсив» РАГС, Издательство «ДИС», 1999. – 569 с.