

УДК 657.631:338.432 (075.8)

Коваленко Г.С.

Гноєва О.С.

Кримський економічний інститут

ДВНЗ «Київський національний економічний університет

імені В. Гетьмана»

## **ВПРОВАДЖЕННЯ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЯК КРОК ДО ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВ САНАТОРНО-КУРОРТНОЇ СФЕРИ**

В статті розкрито проблему необхідності впровадження служби внутрішнього аудиту як дієвої ланки, що покликана підвищити ефективність функціонування підприємств санаторно-курортної галузі через прийняття дієвих, економічно обґрунтованих управлінських рішень.

Ключові слова: внутрішній аудит, менеджмент, модель внутрішнього аудиту, стадії внутрішнього аудиту.

Kovalenko G., Gnoeva O.

## **IMPLEMENTATION OF INTERNAL AUDIT AS A STEP TO INCREASE EFFICIENCY MANAGEMENT COMPANIES SANITATION HEALTH AREAS**

The paper disclosed the problem of need for internal audit as an effective level, which is designed to improve the functioning of enterprises spa industry through the adoption of effective, economically sound management decisions.

Key words: internal audit, management, internal audit model, stage internal audit.

Коваленко Г.С., Гноєва А.С.

## **ВНЕДРЕНИЕ СЛУЖБЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА КАК ШАГ К ПОВЫШЕНИЮ ЭФФЕКТИВНОСТИ МЕНЕДЖМЕНТА ПРЕДПРИЯТИЙ САНАТОРНО-КУРОРТНОЙ СФЕРЫ**

В статье раскрыта проблема необходимости внедрения внутреннего аудита как действенного звена, призванного повысить эффективность функционирования предприятий санаторно-курортной отрасли через принятие действенных, экономически обоснованных управленческих решений.

Ключевые слова: внутренний аудит, менеджмент, модель внутреннего аудита, стадии аудита.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Підвищення результативності якості санаторно-курортних послуг грає досить важливу роль як для України в цілому, так і для Автономної Республіки Крим зокрема. Рекреаційно-туристська індустрія характеризується як надзвичайно вигідна галузь економіки. Будучи однією з найбільш масштабних, високодохідних і динамічних, на неї припадає 10% обігу виробничо-сервісного ринку світу, 6% світового валового національного продукту, 7% світових інвестицій, кожне 16-те робоче місце, 11% світових споживчих витрат, 5% всіх податкових надходжень [3].

Розвиток санаторно-курортної сфери Криму має досить високий потенціал, який, на жаль, не використовується повною мірою. Причинами даного факту служать як зовнішні, так і внутрішні чинники: з одного боку необхідним є підвищення привабливості і іміджу Криму як здравниці і курорту України і ближнього зарубіжжя, з іншого боку, причиною виступає неефективний менеджмент якості санаторно-курортного обслуговування. Якщо вирішення першого чинника входить до функції уряду АРК, то з метою усунення другого – на підприємствах санаторно-курортної сфери впроваджують службу внутрішнього аудиту (СВА).

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Значний вклад в дослідження питань, пов'язаних з аудитом рекреаційних комплексів, внесли зарубіжні економісти Р.Адамс, А.Аренс, Д.Л.Дефліз, Дж.Лоббек. Проблема внутрішнього аудиту у санаторно-курортній досить широко розглянута вітчизняними вченими, а саме: Бобровою Т.В.[1], Вітровим Н.М. [2, с. 50–57], Гетьманом А.П., а також російськими вченими: В.Д.Андрєєвою, І.Н.Багатою, А.М.Богомоловою, В.В.Бурцевою, С.М.Бичковою, Ю.А.Данільовським, Д.А.Ендовіцким, А.К.Макальською, М.Ф.Овсійчуком, В.І.Подільською, Я.В.Соколовою, Л.В.Сотниковою і ін. Різні аспекти розвитку рекреаційно-туристських зон, санаторно-курортної справи і управління у сфері рекреаційно-туристського комплексу висвітлені в публікаціях М.Ш.Адирбаєва, А.М.Вегітнева, Т.І.Кисильовіч, В.І.Міхайленко, Е.П.Ськородумова і ін.

Проте, аналіз наукової літератури показав, що багато аспектів розвитку ВА в організаціях санаторно-курортної сфери ще не отримали досить аргументованого наукового рішення. Різні підходи спостерігаються в оцінці принципів функціонування СВА в санаторно-курортній сфері, неповно розроблені методи проведення і відсутні внутрішні стандарти ВА.

**Цілі статті.** Метою даної статті є дослідження необхідності впровадження СВА з метою підвищення ефективності менеджменту підприємств санаторно-курортної сфери.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** СВА – це складова контролю, проте направлена вона не лише на підтвердження фінансової звітності підприємства, а й на розробку рекомендацій, шляхом проведення аналізу різних даних підприємства (в залежності від обраного об'єкта перевірки: послуги з грязелікування, визначення рентабельності послуг, послуги з харчування і мешкання і т.д.) [2].

Виходячи з цього, аудитор повинен володіти рядом специфічних знань в таких галузях [1]:

а) якість менеджменту санаторно-курортної сфери. Знання і уміння в цій галузі повинні охоплювати: термінологію в області якості надання санаторно-курортних послуг, принципи та інструменти менеджменту якості та їх застосування (наприклад, статистичне управління процесами, види відмов, аналіз наслідків тощо);

б) процеси і продукція, включаючи послуги, що дозволяють аудиторів розуміти специфічність роботи пансіонатів, санаторіїв тощо. Знання і уміння у цій галузі повинні охоплювати: технічні характеристики процесів, продукції та послуг; процеси і практику роботи, специфічну для санаторно-курортних комплексів.

В даний час необхідність впровадження ВА в санаторно-курортних комплексах обумовлена рядом причин [3]:

- ускладненням і розгалуженням структури організацій санаторно-курортного комплексу;
- різноманітністю видів діяльності і послуг санаторіїв;
- прагненням керівництва отримати досить об'єктивну і незалежну оцінку дій менеджерів всіх рівнів управління;
- необхідністю підвищення інвестиційної привабливості оздоровчих комплексів;
- необхідністю розробляти ряд альтернативних рішень кожної проблеми і вибором найоптимальнішого;
- необхідністю володіння ситуацією в області фінансово-господарської діяльності кожного підрозділу і виду діяльності і т.д.;
- оптимізацією оподаткування.

Створення СВА на підприємствах санаторно-курортної галузі виходить з економічної доцільності. Необхідно пам'ятати, що створення СВА в санаторно-курортних комплексах спричиняє відповідні витрати.

Так, якщо обсяг діяльності значний, а вартість інформації, що надається СВА, перевищуватиме вартість утримання даної служби (матеріально-технічне забезпечення, заробітна плата тощо), тоді для санаторно-курортного комплексу впровадження даної служби буде економічно доцільним.

Практика показує, що в малих і середніх санаторно-курортних комплексах, що мають просту організаційну форму, створювати СВА недоцільно, оскільки витрати на утримання можуть перевищити економічний ефект від її діяльності [1]. Для забезпечення збереження майна середнього санаторію може працювати внутрішній аудитор з мінімальним набором функцій. У великих санаторіях відділи внутрішнього аудиту мають бути самостійними підрозділами.

Місце СВА в системі управління підприємством санаторно-курортної сфери представлено на рис. 1.

Тобто пропозиції СВА, що викладені в аудиторському звіті, впливають на ухвалення управлінських рішень з управління підприємством санаторно-курортної сфери, від яких залежить успішність його функціонування в цілому. Окрім контролюючої функції, СВА покликана виконувати і наступні завдання [4]:

- перевірка відповідності звітності чинному законодавству;
- перевірка правильності складання і умов виконання договорів на підприємствах санаторно-курортної сфери;
- контроль внутрішнього аудиту за цільовим використанням засобів бюджетних засобів, що надаються з республіканського бюджету з метою розширення інвестиційних можливостей санаторно-курортного комплексу, а також за підвищенням їх ефективного використання;
- розробка і надання обґрунтованих пропозицій з поліпшення організації системи контролю та обліку.

Організаційна модель ВА санаторно-курортного комплексу виглядає, на наш погляд, як показано у табл. 1.



Рис. 1. Місце СВА в системі управління підприємством санаторно-курортної сфери

Таблиця 1

Організаційна модель внутрішнього аудиту санаторно-курортного комплексу

Стадія	Етап	Виконавець
1	2	3
Планування аудиторської перевірки санаторно-курортного комплексу	1. Визначення мети і об'єкту аудиту	Управлінець
	2. Розробка плану і програми аудиту: визначення послідовності застосування аудиторських процедур, методів аудиту, способів і т.д.	Аудитор
Стратегія аудиту	Визначення аудиторського ризику, рівня суттєвості, складання класифікатора порушень.	Аудитор
Організація ВА	1. Призначення виконавців того або іншого етапу аудиту	Керівник СВА
	2. Створення інформаційно-нормативної і матеріально-технічної бази	Керівник СВА

Продовж. табл. 1

1	2	3
Основна стадія (безпосередньо перевірка)	1. Аудит витрат на надання санаторно-курортних послуг 2. Аудит реалізації санаторно-курортних путівок 3. Аудит фінансових результатів 4. Аудит розрахунків з бюджетом з податку на прибуток	Аудитор
Заключна стадія	1. Аналіз результатів перевірки: а) рентабельність продукції, робіт, послуг б) рентабельність підприємства санаторно-курортної сфери. 2. Вивчення результатів перевірки і результатів аналізу 3. Формування думки аудитора 4. Розробка рекомендацій з ефективності менеджменту підприємства санаторно-курортної сфери 5. Передача звіту керівництву підприємства санаторно-курортної сфери	Керівник СВА

**Висновки.** Практична необхідність впровадження СВА обумовлена функціями управлінських структур. Керівна ланка не в змозі контролювати повсякденну діяльність структурних підрозділів санаторно-курортних комплексів. Таким чином, виникає потреба у здобутті достовірної інформації про цю діяльність. Зростання ролі СВА обумовлене її значущістю в управлінні санаторно-курортним комплексом. Вона є тим елементом управління, відсутність якого руйнує або робить неможливим ефективний внутрішньокорпоративний менеджмент. Впровадження ж вдосконаленої системи ВА на санаторно-курортні підприємства України сприятиме збільшенню попиту, на національний туристичний продукт, розширенню туристичного ринку, поліпшенню стану інвестиційної привабливості цих установ, підвищенню іміджу рекреаційної сфери України на світовій арені.

Питання, розглянуті у статті потребують подальшого вивчення, пов'язаного з проблемами впровадження СВА та напрями розвитку внутрішнього аудиту в управлінні діяльністю санаторно-курортних комплексів.

2. Савченко В.Я. Аудит: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / В.Я.Савченко. –К.: КНЕУ, 2003. – 322 с.
3. Лігоненко Л.О. Антикризове управління підприємством: теоретико-методологічні засади та практичний інструментарій / Л.О. Лігоненко. – К.: КНТЕУ, 2001. – 580 с.
4. Макальская А.К. Внутренний аудит: Учеб.-практ. пособ. / А.К. Макальская. – 2 изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. – 112 с.