

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова»

На правах рукописи

Кабалинова Валериана Ивановна

**Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля результатов
деятельности в сетевом туристическом бизнесе**

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика
(11. Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель –
доктор экономических наук, профессор
Чайковская Любовь Александровна

Москва – 2025

Оглавление

Введение.....	4
Глава 1 Теоретико-методические вопросы организации внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе.....	14
1.1 Обзор современных концепций и теоретических подходов к исследованиям внутреннего контроля	14
1.2 Особенности сетевого туристического бизнеса как объекта управленческого и финансового контроля (на примере индустрии гостеприимства)	35
1.3 Учетно-аналитическое обеспечение организации эффективного внутреннего контроля в индустрии гостеприимства	50
Глава 2 Структурно-методические вопросы организации внутреннего контроля в сетевом гостиничном бизнесе.....	69
2.1 Корпоративная устойчивость бизнеса как предмет внутреннего контроля	69
2.2 Аналитическое сопровождение системы внутреннего контроля в индустрии гостеприимства	83
2.3 Методические подходы к организации риск-ориентированного внутреннего контроля в сетевом гостиничном бизнесе.....	100
Глава 3 Развитие методического обеспечения системы внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе	120
3.1 Методические подходы к формированию эффективного внутреннего контроля основных средств в сетевом гостиничном бизнесе	120
3.2 Разработка предложений по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля в сетевом гостиничном бизнесе.....	138
3.3 Методическая поддержка внутреннего контроля в целях выявления и предупреждения служебных злоупотреблений и неправомерных действий персонала	153
Заключение	167
Список литературы.....	174

Приложение А (обязательное) Матрица предметного содержания внутреннего контроля корпоративной устойчивости.....	191
Приложение Б (обязательное) Макет анкеты самооценки полноты и надежности корпоративной системы внутреннего контроля гостиничной сети с точки зрения требований действующих нормативных актов (фрагмент).....	192
Приложение В (обязательное) Матрица делегирования полномочий (выдержки).....	198
Приложение Г (обязательное) Ведомость внутреннего контроля результатов исполнения бюджета департамента размещения (заполняется по результатам отчетного периода).....	202
Приложение Д (обязательное) Ведомость внутреннего контроля показателей эффективности по департаменту размещения (заполняется по результатам отчетного периода) (фрагмент)	204
Приложение Е (обязательное) Макет контрольной карты ежедневного мониторинга основных результатов деятельности гостиницы	205
Приложение Ж (обязательное) Макет представления информации сводного бюджета расходов гостиничного комплекса (фрагмент)	208
Приложение И (обязательное) Макет представления аналитической информации об исполнении бюджета расходов гостиничного комплекса (фрагмент)	210
Приложение К (обязательное) Примеры индикаторов вероятных злоупотреблений и нарушений (красных флагов) в операциях с материально-производственными запасами.....	212

Введение

Актуальность темы исследования. Одним из основных факторов успешного управления бизнесом в современных экономических условиях является создание эффективной системы внутреннего контроля. Внутренний контроль рассматривается сегодня в качестве важнейшего инструмента поддержки финансовой и экономической устойчивости, обеспечивающего условия для достижения конкурентного преимущества перед другими предприятиями, и одновременно выступающего одним из главных средств управления рисками, направленным на достижение своих стратегических и оперативных целей и выполнения поставленных задач. Эффективный и действенный внутренний контроль обеспечивает объективную оценку качества надежности всех подсистем управления, организации процессов учета и отчетности, благодаря чему появляется возможность своевременного обнаружения и устранения существующих угроз и рисков и обеспечивается должная безопасность функционирования бизнеса в будущем.

Частью активно развивающейся сегодня отечественной отрасли туристических и связанных с ними услуг является гостиничный бизнес. Его особенностью является высокая изначальная капиталоемкость и широкая диверсификация получаемых доходов из разных, имеющих самостоятельное значение, но тесно взаимосвязанных источников (предоставление номеров, питание, функциональные помещения, фитнес и т.д.). Такая специфика бизнеса предполагает повышенную потребность в наличии целого ряда информационных и организационных инструментов, позволяющих контролировать и регулярно отслеживать доходы от каждого источника, мониторить главные показатели корпоративной устойчивости, выявлять дисфункции и нарушения внутренних процессов. Правильно выстроенная системно-организованная совокупность таких инструментов определяет функциональное содержание внутреннего контроля в туристическом бизнесе и в гостиничном секторе, как значимой его части.

Вместе с тем, на сегодняшний день остается нерешенным и малоисследованным целый ряд значимых теоретических и практических вопросов, возникающих в связи с темой исследования. Несмотря на существование множества публикаций по проблемам внутреннего контроля в туристическом бизнесе и в сфере гостеприимства, непосредственно с ним связанной, целый ряд вопросов организации внутреннего контроля в ней остается малоизученным и недостаточно разработанным. Так, остается малоизученными современные тенденции к оформлению внутреннего контроля как «организационно-системного пакета», нуждаются в уточнении ряд теоретических положений, определяющих роль и место внутреннего контроля в обеспечении корпоративной устойчивости гостиничного бизнеса, сохраняются пробелы в развитии методического обеспечения риск-ориентированных контрольных механизмов, отражающих специфику работы, например, гостиничных комплексов.

Необходимость изучения связанных указанными выше проблемами теоретических и методических вопросов, настоятельная потребность в поиске оптимальных подходов и практических инструментов в области расширения научных представлений об организации риск-ориентированного внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе определили актуальность и своевременность темы настоящего диссертационного исследования.

Разработанность темы исследования. Вопросы исследования эффективной организации и разработки новых инструментов методического обеспечения внутреннего контроля результатов деятельности в сетевом туристическом бизнесе носят комплексный характер, и требуют изучения и осмысления подходов, сложившихся в настоящий момент в рассматриваемой области исследования.

Изучению категории «внутренний контроль» посвящены труды таких отечественных специалистов: И.Ф.Ветровой, Г.С.Гасанова, В.В.Рудько-Силиванова, Г.С.Клычовой, Р.В.Калиничевой, А.В.Шохнера, В.В.Бурцева, А.Р.Закировой, Т.Ю.Серебряковой, а также работы зарубежных специалистов, среди которых следует указать Э.Аренса, Ф.Дефлиза, Дж.Лоббека, Дж.Робертсона.

Научные позиции автора сформировались на основе изучения и анализа теоретических и методологических работ отечественных и зарубежных исследователей в области теории и практики гостиничного бизнеса. Различным аспектам многогранной проблемы результатов деятельности в туристическом бизнесе, посвящено большое число научных исследований и публикаций. Следует отметить работы отечественных учёных, таких как Т.М.Садыкова, М.А.Жукова, Н.И.Кабушкина, М.Ю.Лайко, М.С.Оборина, А.В.Чернышёва, и др. Важное теоретическое и практическое значение имеют также труды зарубежных авторов В.Лакиса, С.Медлика и др.

Работы указанных авторов, а также других ученых, работавших в данной области, во многом сформировали теоретическую и методическую позицию автора относительно содержания исследования. Однако, приходится признать недостаточность существующего количества работ, посвященных вопросам организации внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе и потому целый ряд значимых вопросов, связанных с данной областью научного знания, остаются слабо исследованными, в то время как возникающие в ней теоретические и практические проблемы требуют незамедлительного решения.

Все это обусловило выбор темы проведенного исследования. Логика изложения материала и представления полученных результатов определили формулировку цели и научных задач диссертации.

Целью исследования является уточнение ряда положений теории внутреннего контроля и подготовка предложений по разработке новых организационно-методических инструментов, направленных на совершенствование контрольных механизмов в сетевом туристическом бизнесе и его гостиничной сферы, внедрение которых позволит повысить качество управления корпоративной устойчивостью. Для достижения указанной цели поставлены следующие **задачи**:

1. Проанализировать и обобщить современные представления о сущности внутреннего контроля, выявив особенности его организации в виде комплексного пакета дополняющих друг друга контрольных систем.

2. Уточнить и расширить существующие подходы к формулировке целеполагания систем внутреннего контроля в современном бизнесе, обосновав необходимость признания одной из главных его целей поддержку корпоративной устойчивости бизнеса.

3. Предложить новые методические подходы к организации риск-ориентированного внутреннего контроля корпоративной устойчивости в сетевом туристическом бизнесе на примере индустрии гостеприимства.

4. Разработать предложения по внедрению новых методических подходов к организации внутреннего контроля основных средств гостиницы в составе общего имущественного комплекса гостиничной сети, а также оценки правильности и обоснованности распределения полномочий и санкционирования операций с основными средствами в целях обеспечения корпоративной устойчивости сетевого туристического бизнеса.

5. Подготовить набор практических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе на основе разработки методики бюджетирования и мониторинга результатов деятельности гостиничной сети и внедрения контрольных процедур, направленных на раннее выявление и предупреждение служебных злоупотреблений и неправомерных действий гостиничного персонала.

Предметом исследования является внутренний контроль результатов деятельности в сетевом туристическом бизнесе, рассматриваемый в качестве ключевого элемента управления корпоративной устойчивости гостиничного бизнеса.

Объектом исследования выступает информационно-аналитическое и методическое обеспечение внутреннего контроля результатов деятельности в сетевом туристическом бизнесе.

Теоретическую основу исследования составили фундаментальные работы российских и зарубежных ученых в области внутреннего контроля и организации гостиничного бизнеса, а также в области финансового и стратегического управления в корпоративных структурах.

Общей научной базой решения поставленных в диссертационном исследовании задач является системный подход, предполагающий комплексное изучение явлений в развитии, единстве и целостности с учетом существующих взаимосвязей между ними. В ходе работы над диссертацией использовались также частные методы системного, экономического, статистического, сравнительного, историко-логического и иных видов анализа, формального и эвристического прогнозирования.

Достоверность и обоснованность сделанных по результатам исследования выводов и рекомендаций обеспечивается соответствием теоретических выкладок и практических рекомендаций полученных в ходе исследования эмпирических данных с учетом необходимости соотнесения новых научных положений с уже известными, а также согласованием выдвигаемых научных гипотез с полученными практическими результатами. Логика исследования основана на последовательном методическом продвижении от базового понятийного аппарата к формированию научно обоснованных авторских выводов и заключений, отражаемых в формировании соответствующих теоретических и практических результатов.

Информационной базой исследования послужили нормативные законодательные и подзаконные акты Российской Федерации, данные Росстата, данные годовых управленческих отчетов и управленческого учета, иная плановая и аналитическая информация предприятий гостиничного бизнеса, методическая и справочная литература, специальная периодическая печать, Интернет-ресурсы, материалы научно-практических конференций, связанных с вопросами организации внутреннего контроля в гостиничном бизнесе.

Область исследования. Диссертация подготовлена в рамках Паспорта специальностей ВАК Минобрнауки России Специальность 5.2.3 – Региональная и отраслевая экономика: 11. Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика, п. 11.6. Аудиторская деятельность. 11.7. Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите. 11.8. Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии.

Научная новизна проведенного исследования заключается в формировании нового системно-методического подхода к организации системы внутреннего контроля в гостиничном бизнесе и подготовке набора практических рекомендаций по его совершенствованию.

Основные научные результаты, обладающие **новизной**, полученные лично автором и выносимые на защиту, заключаются в следующем:

1. На основе критического анализа трудов отечественных и зарубежных ученых и общепризнанных в профессиональном сообществе методических экспертных разработок уточнены современные представления о сущности внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе и впервые в отечественной науке предложено рассматривать его пакетированное представление в виде совокупности связанного набора дополняющих друг друга контрольных систем, что позволяет более полно и эффективно охватить контрольными процедурами весь спектр организационной активности, в том числе, в сетевом бизнесе.

2. Введена в научный оборот уточненная трактовка концепции корпоративной устойчивости, рассматриваемой как внутреннее состояние бизнеса, обеспечивающее достижение планируемых финансовых и нефинансовых результатов и определяющее потенциал последующего роста бизнеса, что позволило уточнить и расширить теоретические представления о целеполагании внутреннего контроля, который предложено рассматривать в качестве одного из главных инструментов информационно-аналитического обеспечения корпоративной устойчивости и поддержания непрерывности сетевого туристического бизнеса.

3. Выявлены особенности организации риск-ориентированного внутреннего контроля, направленного на поддержание корпоративной устойчивости с учетом специфики деятельности в области гостеприимства, и предложен новый методический подход к формированию матрицы внутреннего контроля, развернутой в двух методологических измерениях: область оценки (операционная, структурная, стратегическая) и организационная перспектива (финансовая устойчивость, безопасность бизнеса, устойчивое развитие).

4. Разработаны предложения по внедрению новых методических подходов к организации внутреннего контроля основных средств гостиницы в составе общего имущественного комплекса гостиничной сети в части формирования набора регулярно реализуемых стандартных контрольных процедур, направленных на подтверждение эффективности их бухгалтерского учета, и оценки правильности и обоснованности распределения полномочий и санкционирования операций с основными средствами на основе разработки матрицы ответственности RACI в целях обеспечения корпоративной устойчивости.

5. Подготовлен набор практических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля на основе внедрения процедур бюджетирования и разработки методики регулярного мониторинга и оценки результатов деятельности гостиничной сети путем отслеживания операционных и стратегических показателей исполнения основных бюджетов в рамках отчетного периода, и внедрения контрольных процедур, направленных на раннее выявление и предупреждение служебных злоупотреблений и неправомерных действий гостиничного персонала, что позволяет повысить надежность и эффективность внутренних процессов, способствуя тем самым повышению корпоративной устойчивости.

Теоретическая значимость. Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в формировании и обосновании нового, отвечающего современным требованиям подхода к организации внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе (на примере индустрии гостеприимства). В диссертации показано, что эффективное комплексное представление внутреннего контроля в современных условиях должно предусматривать его пакетное оформление, как совокупности связанных между собой, но самостоятельно существующих системных составляющих. Каждый из таких пакетов охватывает определенный уровень управленческой активности. Кроме того, впервые показано, что корпоративная устойчивость, понимаемая как главный индикатор общего состояния гостиничного бизнеса в современных условиях должна рассматриваться как один из основных объектов внутреннего контроля. Соответственно, обоснован

вывод, что одной из главных задач последнего является последовательная информационно-аналитическая поддержка регулярного мониторинга.

Практическая значимость. В результате исследования разработан ряд новых инструментально-методических решений и подготовлен набор предложений, направленных на совершенствование учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе (на примере индустрии гостеприимства). В диссертации сформированы положения, предлагающие ряд новых методических решений, направленных на формирование матрицы внутреннего контроля, совершенствование организации внутреннего контроля основных средств гостиницы в составе общего гостиничного имущественного комплекса гостиничной сети в части формирования набора регулярно реализуемых стандартных контрольных процедур и оценку правильности и обоснованности распределения полномочий и санкционирования операций в гостиничной организации в целях обеспечения корпоративной устойчивости. В ходе исследования также сформирован набор практических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля в части регулярного мониторинга ключевых показателей результатов деятельности гостиницы, а также выявления и предупреждения служебных злоупотреблений и неправомерных действий гостиничного персонала.

Указанные авторские разработки не только дополняют существующие подходы к построению современного методического обеспечения риск-ориентированной системы внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе с учетом особенностей индустрии гостеприимства, но и усиливают её возможности в части повышения эффективности управления корпоративной устойчивостью и принятия экономически более обоснованных и надежных управленческих решений.

Полученные результаты могут быть применены в организациях сетевого туристического бизнеса, а также на иных предприятиях, занимающихся туристической и рекреационной деятельностью в широком смысле.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертации обсуждались в ходе научно-практических конференций, практические положения, выдвигаемые в части рекомендаций по совершенствованию системы внутреннего контроля, апробированы в практике АО «Юнайтед Хоспиталити» («MysBoutiqueHotel», 5*), ООО «Амакс» (сеть отелей и курортов «AMAKS Hotels & Resorts»), ООО «Брайтон Корпорейшн», ООО «Аудит и консультирование».

Также результаты диссертационного исследования внедрены в учебный процесс Высшей школы туризма и гостеприимства (на правах института) ФГБОУ ВО «Российский государственный университет туризма и сервиса» в содержание лекций и практических занятий по теме «Факторы эффективности бизнес-процессов» дисциплины «Оптимизация бизнес-процессов» в части осуществления внутреннего контроля бизнес-процессов сетевых средств размещения, а также в содержание лекций и практических занятий по теме: «Технологии оценки эффективности управления персоналом в организациях сферы гостеприимства» дисциплины «Персонал-технологии в сфере гостеприимства» в части организации, проведения и оценки эффективности внутреннего контроля над деятельностью персонала средств размещения, в т. ч. сетевых, для обучающихся по основной профессиональной образовательной программе высшего образования – программе магистратуры по направлению подготовки 43.04.03 «Гостиничное дело», направленность «Инновационные технологии управления гостиничным бизнесом» с 01.09.2024.

Результаты диссертационного исследования используются в учебном процессе РЭУ им. Г.В. Плеханова в качестве учебно-методических материалов по учебной дисциплине «Учет, анализ, аудит», а также при формировании Методических указаний для самостоятельной работы студентов бакалавриата направления «Экономика».

Публикации. По результатам проведенного исследования опубликовано 9 научных работ общим объемом 7,19 печ. л. (авторских 6,97 печ. л.), в том числе 6 статей объемом 5,99 п. л. (из них авторских – 5,99 п.л.) опубликованы в журналах из Перечня рецензируемых научных изданий, в

которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени кандидата наук.

Структура и объем диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы из 135 источников, 9 приложений. Работа изложена на 190 страницах текста и содержит 19 таблиц и 14 рисунков.

Глава 1 Теоретико-методические вопросы организации внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе

1.1 Обзор современных концепций и теоретических подходов к исследованиям внутреннего контроля

Вопросы внедрения и совершенствования внутреннего контроля в коммерческих организациях активно исследуются российскими и зарубежными учеными. Анализ работ различных авторов, посвященных этой теме, позволяет сделать вывод о том, что в целом в научной и экспертной среде сформирован общий консенсус относительно состава и основных элементов функции внутреннего контроля. Вместе с тем, в научной среде отсутствует единство в понимании и трактовке его внутренней природы и сущностно-смыслового содержания. Это закономерно в силу сложности, комплексности и разнообразия институциональных и мотивационных механизмов, управленческих процессов и конкретных действий, приводящих к созданию систем внутреннего контроля.

Считается, что слово «контроль» имеет французское происхождение и исходно означает проверку чего-либо. Оно образовано на основе термина «contrerole», предполагавшего наличие списка, ведущегося в двух экземплярах [65, с. 6], т.е. для контроля необходимо иметь как минимум два не зависимых друг от друга источника информации об одном и том же факте или событии с целью их сравнения [45, с. 8]. В литературе существует несколько определений внутреннего контроля. Все они относятся к одним и тем же понятиям, хотя и несколько различаются по сфере действия, используемой терминологии и учитываемым элементам. Рассмотрим несколько из них. Так, С.А.Чернявская, С.М.Ахмедханова, под внутренним контролем понимают комплекс мер, организованных руководством экономического субъекта с целью соблюдения работниками

действующего законодательства и локальных нормативных актов, а также правильного отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете [81].

Другие исследователи, Э.Н.Фахретдинова, А.М.Аглямова, Г.Р.Чумакова [75], Л.М.Мавлиева, К.А.Фархеева [52], считают, что значение внутреннего контроля заключается в том, что органы управления предприятием могут эффективно контролировать деятельность структурных подразделений, отвечающих за сохранность, движение и учет ресурсов, используемых в производственной деятельности. Ряд авторов, В.В.Бурцев [22], Р.В.Калиничева, А.В.Шохнер [44], А.Р.Закирова, Г.С.Клычова, А.Дятлова, А.Юсупова, И.М.Гимадиев, рассматривают внутренний контроль как «инструмент управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, позволяющий определять фактическое состояние объекта контроля, выявлять имеющиеся отклонения, устанавливать причины их возникновения» [34]. Современный внутренний контроль, являвшийся когда-то делом технических специалистов, некоторыми авторами рассматривается как автономная область знаний, посвященная способам обработки и снижения неопределенности, став своеобразным расширением функции управления рисками [112]. Управление рисками — это своеобразный весьма логический подход к будущим неопределенностям, который начинается с их оценки, когда компания пытается рассмотреть возможные последствия угроз и возможностей посредством выявления, измерения риска и определения приоритетов, за которым следует принятие решений об управлении такими рисками [124, с.169].

Несмотря на имеющиеся различия, ряд элементов является общим для различных определений. При этом практически везде подчеркивается, что исходно целью внутреннего контроля является обеспечение доступа к достоверной и полной информации; защита активов компании; повышение эффективности деятельности компании; представление финансовой отчетности в соответствии с применяемыми стандартами финансовой отчетности; обеспечение соблюдения законов и нормативных актов; контроль рисков [104].

На основании проведенного анализа определений внутреннего контроля, следует сделать вывод, что по своей сути внутренний контроль представляет собой

систему контроля, которая определяет, «эффективно ли реализуются политики и процедуры управления, надлежащим ли образом сообщается о финансовых операциях и надлежащим ли образом защищены ресурсы организации», но в качестве важнейшей цели внутреннего контроля рассматривается возможность своевременного выявления, предупреждения и предотвращения нежелательных событий внутри организации [36, с. 152].

В первой половине 1990-х годов Большой экономический словарь определил контроль как систему «наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, выявление результатов управленческих воздействий на управляемый объект» [21, с.195]¹. Несмотря на очевидную неполноту, данное определение в целом можно рассматривать как корректное, поскольку оно достаточно хорошо раскрывает сущность классической модели контроля, лежащей в основе многих современных подходов к интерпретации природы внутреннего контроля. Именно она (природа) и будет рассмотрена ниже.

Считается, что управленческий контроль как важнейший элемент управления был введен Х. Файолем в первом десятилетии прошлого века. Х. Файоль обобщил функции административной координации (позже, эти правила были перенесены на область всего менеджмента), включив в них понятие контроля, который понимался как наблюдение за тем, все ли делается в соответствии с принятым планом, изданными инструкциями и установленными правилами [68, с.12].

Такое понимание контроля хорошо согласовывалось с возникшими несколько позже принципами научного менеджмента, активно продвигаемого Ф.У. Тейлором. Последний считал, что в большинстве управленческих ситуаций следует руководствоваться причинно-следственной логикой и экономическими целями, и что проблемы, связанные с организацией работы, контролем и отношениями на предприятии, следует рассматривать как «технические» проблемы [70, с.104].

¹⁾ Стоит отметить, что отдельно его авторами было предложено понятие внутрихозяйственного контроля, которое можно было бы рассматривать как аналог понятию внутреннего контроля, если бы не неполнота и некорректность предлагаемой там формулировки, представляющей его как «направленный на хозяйственные операции и процессы, происходящие в производственных объединениях, на предприятиях».

Общей чертой ранних определений управленческого контроля было его ограничение проверкой того, соответствуют ли проверяемые процессы и результаты принятым стандартам. В первой половине 20-го века контроль, как правило, рассматривался как средство решения отдельных организационных задач. Тогда же и возникли такие его направления, как финансовый контроль, контроль затрат, производственный контроль, контроль продаж, контроль запасов, контроль персонала [93, с. 13].

Однако, стоит признать, что истоки научного, академически ориентированного, подхода к управленческому контролю лежат не столько в практической плоскости, сколько в классической социальной теории. В частности, в идее бюрократического управления М.Вебера, которая внесла существенный вклад в развитие науки управления и теории организаций, сохранив свою актуальность и значимость до текущего момента. М.Вебер указывал, что организации, организованные по бюрократическому принципу, основывают контроль на наборе правил и норм поведения, а также на личном надзоре и руководстве со стороны начальства (тех, кто находится выше по организационной иерархии) в рамках их формальных полномочий [24; 98]. Формальная власть (также называемая рационально-правовой властью) дает лицу, обладающему ею, право отдавать приказы и осуществлять контроль. Эти стандарты и правила могут быть изменены только с помощью четко определенного процесса, также описанного в этом своде правил. Эти правила могут включать стандарты количества и качества выполняемой работы и инструкции о том, как выполнять конкретные задачи. Правом осуществлять контроль в бюрократии наделены те люди - чиновники (так М.Вебер называл сотрудников организации), которые находятся на соответствующем иерархическом уровне, в соответствии с принципом превосходства и неполноценности, или которые выполняют соответствующие контрольные функции, как определено в правилах и нормах, принятых в организации - те, кто обладает формальными полномочиями.

Решения, принимаемые в таком аппарате, тщательно проверяются на предмет их соответствия правилам и нормам независимо от того, кто их издавал и

на каком иерархическом уровне. Таким образом, перед исполнением каждое решение проверяется на законность, т.е. на соответствие правилам учреждения и на то, имело ли право должностное лицо на данном иерархическом уровне издавать его [114]. В идеальном случае сотрудники подчиняются здесь только своему начальству, стоящему выше по иерархии, и только в той мере, в какой это указано в организационных правилах и в перечне их должностных обязанностей. Таким образом, именно контроль внутри иерархии, основанный на формальных правилах, является ключевым элементом рассматриваемого случая, обеспечивающим ее эффективность. Такой контроль может функционировать как непреодолимая сила высокой рациональности, которая способна доминировать и поглощать все другие формы контроля. Однажды установившись, она в той или иной степени захватывает все стороны организационной жизни и потому её очень трудно преодолеть [88, с. 410].

В рассматриваемой модели бюрократии контроль является неявным сквозным элементом, встроенным в организационную структуру (иерархия, полномочия и безличные правила). Однако, если взглянуть на организацию с более широкой точки зрения, система контроля всегда формируется на основе системного взаимодействия двух относительно независимых частей: (1) набора предварительных условий, определяющих применяемую форму контроля, и (2) совокупности правил и методов контроля, направленных в основном на реализацию процессов мониторинга и оценки эффективности. Предварительные условия определяют надежность и валидность, с которыми могут быть проведены сравнения (информационная система). Таким образом, управленческий контроль, по существу, всегда сводится к процессу мониторинга чего-либо, сравнения полученных данных с каким-либо стандартом, и последующих корректирующих воздействий на контролируемые объекты [103]. В бюрократизированных системах последние могут сводиться к совокупности выборочных вознаграждений или наказаний исполнителей.

С этой точки зрения контроль представляет собой «процесс оценки, основанный на мониторинге и оценивании поведения или результатов» [108, с. 95].

При этом «независимо от того, основан ли процесс контроля на поведении или на результатах, конечным объектом контроля всегда являются обратная связь и изменения» [109, с. 175].

Примерно в конце 1950-х годов контроль был окончательно признан отдельной предметной областью со своими собственными отличительными исследованиями и концептуальным аппаратом. Стоит отметить, что уже тогда контроль рассматривался как взаимозависимая формализованная система, охватывающая всю организацию. Классик теории управленческого контроля А.С.Танненбаум выделил три фазы: (1) нормативную, определяющую стандарты, нормативы и критерии их оценки; (2) административную, связанную с распределением нормативных решений; (3) санкционную, которая состоит из наказания за действия, которые не соответствуют принятым законодательством [118, с.52]. Ссылаясь на проведенные исследования, он показал, что контроль влечет за собой два фундаментальных следствия: прагматическое и символическое. Прагматически контроль означает то, что человек должен делать, или то, что он не может делать, ограничения, которым он подвергается, и определяет его области выбора и свободы. С другой стороны, в символической области это характеризует место человека в системе контроля, указывая, кто кого контролирует и кем, кто контролируются, и это может означать превосходство или неполноценность, доминирование или подчинение, а также подверженность критике [117, с. 240]. Таким образом, контроль также имеет особое психологическое значение для тех, кто в нем участвует, и кто эмоционально заряжен.

Исследователи в области управленческого контроля во второй половине 20-го века активно продвигали идею его рассмотрения в качестве одного из важнейших внутриорганизационных информационных процессов, объясняющих прогресс в реализации установленных намеченных планов и принятых управленческих решений, а также возникающие препятствия и способы их устранения [92]. Помимо достижения поставленных целей, контроль стал рассматриваться как важнейший инструмент обеспечения результативности и эффективности деятельности организации и одновременно как процесс,

посредством которого менеджеры обеспечивают эффективное использование ресурсов для достижения целей организации [86, с. 102; 87, с. 245]. Акцент стал делаться на функции внутренней координации и необходимость системного согласования целей сотрудников и организации. Ещё одним важным моментом, касающимся определения контроля, является наблюдение. В формальных организациях можно контролировать только два элемента: поведение и результат поведения.

Классическая модель управленческого контроля активно используется сегодня как в науке об управлении, так и в бухгалтерском учете. Обобщая существующие концепции и направления исследований по данному вопросу известный западный исследователь Л.Д.Паркер предложил выделить следующие формы контроля [110; 111]:

- контроль, основанный на авторитете. Это централизованный контроль, осуществляемый через формальные линии полномочий и ответственные должности в каждой точке организационной иерархии. В этом заключается источник и фокус финансовых полномочий и внутренней ответственности;

- дисциплинарный контроль. Включает в себя обеспечение контроля, инициированного директивами надзорных органов. Подход включает в себя ограничение, запрет, направление и транзакции в случае несоблюдения. Контроль по центрам финансовой ответственности часто используется как часть дисциплинарного контроля;

- координационный контроль. Этот вид контроля направлен на координацию и согласование различных ключевых организационных функций посредством осуществления полномочий руководителей и саморегулирования между подчиненными. Механизмы его реализации включают в себя определение целей, задач, полномочий, сфер контроля, калькуляцию затрат, составление бюджета и трансфертное ценообразование;

- инструментальный контроль. Предполагает, что эффективный контроль достигается за счет использования соответствующих инструментальных средств, таких как правила поведения, процедуры на рабочем месте, технические стандарты

и бюджетные цели. Примерами такого контроля является использование нормативов, установление формальных правил и процедур, проверки соблюдения регламентов действий и т.д.;

– контроль через выявление отклонений. Включает в себя выявление значимых отклонений от запланированных целевых показателей и коррекцию таких отклонений. Отклонения фактических операционных результатов от заранее установленных стандартов или целевых показателей рассматриваются как признаки неэффективности. Таким образом, учетно-аналитическая система может рассматриваться как сигнальная система для информирования о существенных отклонениях.

Современный бухгалтерский учет (а в большей степени, управленческий учет) во многом опираются на наличие встроенных в них механизмов классического подхода к управленческому контролю, в частности, через прямую или косвенную имплантацию элементов всех, указанных выше форм контроля. Это нашло отражение в требованиях федерального законодательства о бухгалтерском учете, где напрямую определена обязанность любому экономическому субъекту «организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни» (п.1, ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ) [1]. Также, для каждого экономического субъекта, «бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязательным является организация и осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя)» (п.1, ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете № 402-ФЗ) [1]. По существу, когда идет речь о финансовом или бухгалтерском контроле, на практике рассматривается частный случай классического управленческого контроля.

Несмотря на то, что понятие внутреннего контроля введено в отечественное нормативное поле относительно недавно, оно не является совсем новым. Длительное время в отечественной практике существовало и активно развивалось

понятие внутриведомственного финансового контроля в теории и практике финансового контроля.

Если же обратиться к общеисторическим истокам внутреннего финансового контроля, то можно увидеть, что его концепция, также, как и концепции учета и управления, очень стара. Исследования исторического развития внутреннего финансового контроля показывают, что его признаки можно обнаружить уже в 3600-3200 годах до н. э. в ранней месопотамской цивилизации. В статье Т.А.Ли (1971) об историческом развитии внутреннего контроля цитируется К.С. Мост, который утверждал, что «обычно описи составлялись писцами, отличными от тех, кто предоставлял оригинальные списки платежей. Кроме того, в документах того периода видны крошечные пометки, точки, галочки и кружочки сбоку от рисунков, указывающие на то, что проверка была выполнена» [105, с. 151]. Уже в Старом Завете содержатся явные ссылки на обоснование необходимости установки внутренних средств контроля и приводится ряд примеров традиционных средств контроля, таких как ограничение доступа, разделение рабочих обязанностей и важность наличия честного и компетентного персонала [113, с. 3].

Очевидно, уже тогда появились системы контроля, в которых определенные обязанности по ведению учетных записей были разделены в целях предотвращения хищений и обмана для защиты имущества. Об этом также свидетельствуют результаты отечественных исследований древних учетных систем [53; 67]. Отсюда можно сделать логичный вывод, что традиционное обоснование эффективного управления и контроля исходно было тесно связано с хранением и сохранностью активов.

Первое же теоретическое обоснование значимости внутреннего финансового контроля в текстах по бухгалтерскому учету и аудиту появилось в 1892 году с публикацией книги «Аудит» английского специалиста по аудиту Л.Дикси. Он прямо утверждал, что ключевой задачей аудитора было проанализировать систему контроля и найти самые слабые места [91]. Цель этой процедуры состояла в том, чтобы определить, какой объем выборки, по существу, необходим. Дикси рассматривал внутренний контроль как систему внутренних проверок,

осуществляемых самой компанией, и одновременно, как вопрос, который аудитор финансовой отчетности должен раскрыть до рассмотрения годовой отчетности. Таким образом, для внешнего независимого аудитора контроль стал собственной внутренней системой в организации. Этот подход сохраняет свою актуальность и в настоящее время. В частности, он находит отражение в соответствующих Международных Стандартах Аудита [8]. С тех пор как внутренний контроль был впервые введен в качестве концепции в литературе по бухгалтерскому учету и аудиту, в течение столетия велись споры относительно его определения и содержания, и, хотя существуют официальные определения, они часто оказываются противоречивыми и неполными.

В 1992 году COSO (Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредвея) выпустил свою ныне признанную во всем мире рамочную систему внутреннего контроля - Интегрированную рамочную программу, в которой внутренний контроль определяется как «процесс, осуществляемый советом директоров, руководством и другим персоналом организации, предназначенный для предоставления разумных гарантий в отношении достижения целей в следующих категориях: эффективность и результативность операций, достоверность финансовой отчетности и соблюдение применимых законов и нормативных актов» [90].

Принципиальное отличие COSO от предыдущих концепций имеет место по крайней мере в двух важных аспектах. Во-первых, была задана ориентация на процесс, а не на систему или структуру, что подчеркнуло свободный и гибкий характер внутреннего контроля в отличие от статичной и жесткой системы [102]. Во-вторых, цели внутреннего контроля стали рассматриваться как комплексные и вышли за рамки обеспечения качества финансовой отчетности. Именно модель COSO получила широкое распространение в настоящее время, став знаковым ориентиром как для управленческой практики, так и для нормативных проектов по всему миру. Наряду со стремлением к повышению финансовой прозрачности и подотчетности в сфере корпоративного и государственного управления, внутренний контроль благодаря разработкам COSO превратился в важнейший

механизм обеспечения внутренней подотчетности.

Компоненты системы внутреннего контроля, созданной COSO, можно проиллюстрировать с помощью геометрической фигуры, известной как куб COSO (рисунок 1.1). Одна из сильных сторон такого представления заключается в наглядности и ясной схематизации основных элементов, которые необходимо учитывать для получения качественной системы внутреннего контроля.

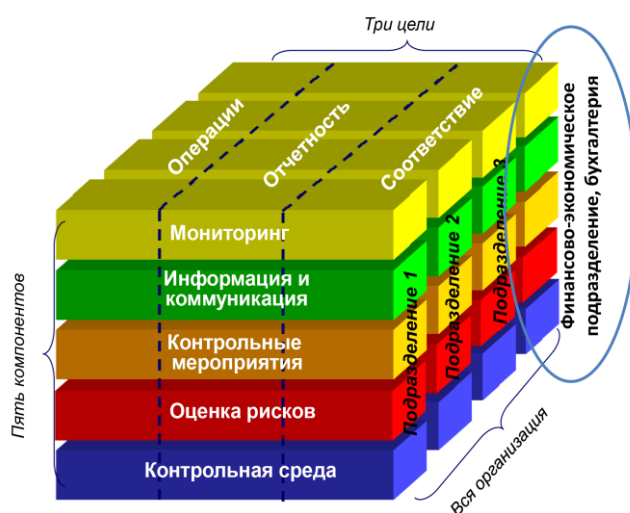


Рисунок 1.1 – Ключевые цели и компоненты внутреннего контроля, представленные в кубе COSO

Источник: составлено автором на основе [120].

Центральную роль в представленной на рисунке 1.1 схеме играют пять основных компонентов, задающих общую логику предлагаемого методического подхода. Указанные компоненты работают совместно, что позволяет минимизировать возможные нарушения в общей организации системы внутреннего контроля, такие как неожиданное мошенничество и другие организационные сбои [61]. Ниже раскрывается краткая характеристика каждого компонента.

Мониторинг — это развивающаяся система, которая помогает добиться хорошего качества работы внутреннего контроля. Необходимо постоянно отслеживать процессы внутреннего контроля. Мониторинг охватывает

ежемесячные обзоры отчетов об исполнении и функции внутреннего аудита. Сюда же как правило входит проектирование контрольных процедур. В крупных компаниях функцию мониторинга обычно выполняет внутренний аудитор. Помимо этого, организация как правило контролируется несколькими внешними сторонами, например, налоговыми органами. Мониторинговая деятельность в организации включает регулярные управленческие и надзорные мероприятия, сравнения, сверки. Руководство должно иметь адекватное понимание того, как следует осуществлять эффективный внутренний контроль. Кроме того, им также необходимо провести надлежащий анализ изменений с течением времени, включая изменения в технологиях.

Информация и коммуникация - данный компонент подчеркивает значимость сочетания своевременного предоставления актуальной информации и должного общения с заинтересованными сторонами, которые в ней нуждаются. Вся внутренняя и внешняя информация, как финансовая, так и нефинансовая, необходима для ведения и контроля бизнеса. Она формируется и передается, среди прочего, руководству, которое будет использовать ее при осуществлении внутреннего контроля. Хорошая коммуникация с внешними сторонами, такими как клиенты, поставщики, регулирующие органы и акционеры имеет большое значение для принятия решений и укрепления доверия. Она является ключом к объединению всех компонентов внутреннего контроля (оценка рисков, контрольная среда, контрольная деятельность и мониторинг). Именно по этой причине информационная и коммуникационная составляющая была подчеркнута как важный фактор для внедрения внутреннего контроля и, таким образом, для создания должной контрольной среды в организации.

Контрольные мероприятия могут рассматриваться как ключевой инструмент, позволяющий избежать ненужных рисков и обеспечить выполнение организационных процедур. Контрольная деятельность осуществляется на всех уровнях и во всех функциях организации. При этом, организация может различать способы предотвращения и обнаружения нарушений и ошибок. Используемые меры контроля разнообразны и могут включаться в себя такие инструменты, как

лимиты расходов или закупок, отслеживание нормативов, проведение сверок, отслеживание соблюдения установленных регламентов и политик. Здесь также могут быть задействованы такие компоненты, как подтверждение доступа, авторизация, проверка и сверки, обзоры эффективности, мероприятия по обеспечению безопасности и т.д. Использование контрольных мероприятий может сильно различаться в разных организациях. Прежде всего это происходит из-за различий в миссиях, целях, окружающей среде, истории и культуре.

Оценка рисков предполагает регулярное проведение мероприятий по их контролю и анализу, охватывающих все пять компонентов внутреннего контроля. Такая оценка может различаться между компонентами, но они тесно связаны друг с другом. Необходимо оценивать и идентифицировать как внутренние, так и внешние риски. Из-за постоянного изменения ситуации используется механизм выявления, и поэтому с изменениями будут связаны особые риски. Это также связано с ранее выявленными видами рисков, с которыми сталкивается компания, как с высокими, так и с низкими рисками. Таким образом, их легче предотвратить до того, как они начнут угрожать компании. Целью здесь является установление четких и ясно понимаемых ориентиров контроля рисков. Однако риски могут быть непредсказуемыми - только что возникший риск может отличаться от следующего риска. Поэтому риски следует отслеживать и рассматривать как постоянно меняющийся и развивающийся процесс, а также предвидеть их, чтобы их можно было избежать. Изменения представляют собой сложный фактор для руководства при выявлении рисков. Например, когда в организации происходят изменения в операционной среде, персонале, информационной системе, технологиях, быстром росте, новых программах или структурных изменениях.

Наконец, контрольная среда наблюдает за тем, как руководство и остальной персонал относятся к системе внутреннего контроля в организации. Важными факторами здесь являются отношение, осведомленность, честность, этические ценности и философия управления. Среда контроля является основой остальных компонентов внутреннего контроля и тесно связана с общей атмосферой рабочей среды. Речь идет об общем отношении, осведомленности и действиях директоров

и руководства в отношении системы внутреннего контроля и ее важности в организации. Для формирования эффективной контрольной среды организация должна иметь кодекс поведения и этический кодекс, которые хорошо внедрены во всей организации и понятны всем, кто там работает. На внутренний контроль также влияют внешние условия ведения бизнеса и корпоративная культура. Организация, имеющая поддерживающую и открытую для контроля среду, может легче реагировать на различные структуры внедряемых процедур. Хорошая среда контроля создается, когда внутренний контроль получает поддержку со стороны руководства. Внутренний аудит также влияет на создание в компании надежной контрольной среды.

Посредством трехмерной концептуальной схемы реализуется наглядный способ системного представления внутреннего контроля, обеспечивающее стандартизацию и применимость ко множеству возможных ситуаций и направлений бизнеса.

Однако, следует учитывать также и то, что по своей внутренней природе внутренний контроль одновременно представляет собой непрерывный внутренний бизнес-процесс, нуждающийся в постоянном обновлении и гибкой настройке с целью адаптации к текущим реалиям [38, с. 9].

Соответственно, традиционно используемый моносистемный универсалистский подход к организации внутреннего контроля часто оказывается недостаточным, чтобы объяснить и согласовать с реальной практикой многообразие реализуемых в нем технологий и инструментальных решений.

Один из возможных путей снятия этой проблемы предлагается российскими учеными. В отечественной специальной литературе в настоящий момент сложилось важно направление, пытающееся вместить системную и процессную перспективы на основе идеи непрерывности контрольных процедур в деятельности организаций. Ученые, работающие в рамках данного направления, называют используемый ими подход «сквозным внутренним контролем». Среди исследователей, активно занимающихся проблематикой сквозного контроля, можно выделить таких авторов как Л.Д.Савенков [85], Т.Ю.Серебрякова [65],

О.В.Стеблецова [69], А.В.Порьфирьева [59], Т.В.Шимоханская [82] и др.

Сквозной контроль исходно противопоставляется авторами данной концепции классическому общему контролю, направленному прежде всего на последующую проверку результатов деятельности. По их мнению более важной является необходимость отслеживания формирования конечного результата на основе его непрерывного сканирования - от операции до итогового результата (от операционного контроля бизнес- процесса до контроля качества продукции; от контроля первичных бухгалтерско-финансовых документов до бухгалтерской отчетности) [69, с. 312]. Это имеет большое значение в производственной деятельности, поскольку при сквозном контроле появляется возможность выявить ошибку либо нарушение не на конечной стадии реализации управленческого бизнес-процесса, когда результат уже сформирован и искажение уже существует, а на промежуточных стадиях исполнения. «Например, при выявлении операционного брака существенно снижается риск его обнаружения при контроле качества готовой продукции; ... при контроле точности расчетов на стадии проектирования снижается вероятность непроизводительных затрат при реализации проекта и т.п.» [69].

Отсюда делается обоснованный вывод о необходимости более широкого использования предварительного либо текущего контроля на основе риск-ориентированного подхода. Как отмечает по этому поводу Т.Ю. Серебрякова: «...контроль приобретает сквозной характер, но он не может быть сплошным, а должен касаться наиболее рискованных стадий и видов производственного и управленческого процесса, т.е. приобретает риск-ориентированный характер. Однако это не исключает, что по определенным направлениям (объектам) контроль может носить сплошной характер, т.е. будет проведена ревизия отдельного процесса или вида деятельности, группы расходов и т.д.» [69, с.312].

Таким образом, в общем случае под сквозным понимается контроль, позволяющий проследить правильность «выполнения каждого действия объекта контроля от его начала и до конца (или наоборот) или всей последовательности действий объекта контроля» [65]. Применительно же к внутреннему контролю под

сквозным понимается «прослеживание отражения бизнес-процессов в информационных системах организации по всей цепочке их прохождения, - в сочетании с контрольной деятельностью внутрихозяйственных органов контроля» [47; 65, с. 99-100]. Вместе с тем, стоит отметить, что концепция сквозного внутреннего контроля хотя и представляет определенный исследовательский интерес, с точки зрения методологии на данный момент ещё не привнесла в текущую практику контрольной деятельности что-то принципиально новое. Исходно, идея сквозного отслеживания процессов не нова, а в её основе лежат разработки в области управления качеством [77]. Кроме того, её основные методические инструменты исходно базируются на стандартной модели COSO.

Другим, более продуктивным концептуальным решением, является одна из относительно недавних попыток расширить существующие представления о внутреннем контроле на основе представления, что в рамках одного бизнеса, как правило, приходится говорить не об одной системе внутреннего контроля, а о комплексном пакете таких систем. Традиционная концепция, основанная на системной перспективе, строится на положении, что основная цель системы внутреннего контроля - привести внутренние процессы и поведение сотрудников в соответствие с целями организации. Однако практический опыт внедрения систем внутреннего контроля показывает, что это удастся не всегда и не в полном объеме. Поэтому, рассмотрение только одного функционального подмножества, формирующего понятийно-содержательную область внутреннего управленческого контроля, например, относящуюся только к бухгалтерскому учету и отчетности, недостаточно, поскольку в реальной жизни организации используют несколько типов и форм организации контроля.

Главные разработчики и идеологи данного направления, Т.Мальми и Д.Браун, исходят из того, что внутренний контроль должен охватывать все значимые организационные функции, которые используются для обеспечения соответствия поведения и решений сотрудников целям и стратегиям организации, за исключением непосредственно направленных на прямую поддержку принятия управленческих решений. По мнению указанных авторов, если эти функции

рассматривать как полноценные самостоятельные системы, а не просто совокупности правил и внутренних процессов, их можно называть системами управленческого контроля [106].

Таким образом, возникает возможность удобного методического расширения системной перспективы внутреннего контроля, при условии, что любая конфигурация контрольных функций должна быть целостной (рассматриваться как единое целое, а не как отдельные элементы) и внутренне согласованной (её элементы должны объединяться). Соответственно, внешне автономные функциональные подсистемы внутреннего контроля могут и должны изучаться как единое целое. В результате формируется не столько единая контрольная система, сколько сопряженный набор систем внутреннего контроля, элементы которого сопряжены между собой, но не обязательно должны поддерживать друг друга. Поэтому, контроль в целом не следует определять как целостную систему, а скорее, как пакет систем [103]. Исходная идея состоит в том, что организационные средства контроля выполняют определенную функцию в рамках своей системы, но последняя также выполняет определенную функцию в рамках всего системного пакета, и поэтому существующие подсистемы внутреннего контроля должны рассматриваться в контексте. В пакете выделяются пять групп элементов контроля, которые, в свою очередь, могут реализовывать несколько собственных элементов контроля: планирование, кибернетический контроль, вознаграждения и компенсации, административный контроль и культурный контроль. Схема представлена на рисунке 1.2.

Планирование – может рассматриваться как предварительная форма контроля [96]. Планируя и устанавливая цели, организации направляют и координируют поведение разных внутренних групп и определяют, что ожидается от сотрудников.

Различают два типа контроля планирования: краткосрочное планирование действий, ориентированное на текущий, оперативный фокус принятия решений, и долгосрочное планирование, в фокусе которого находится стратегические решения [106].

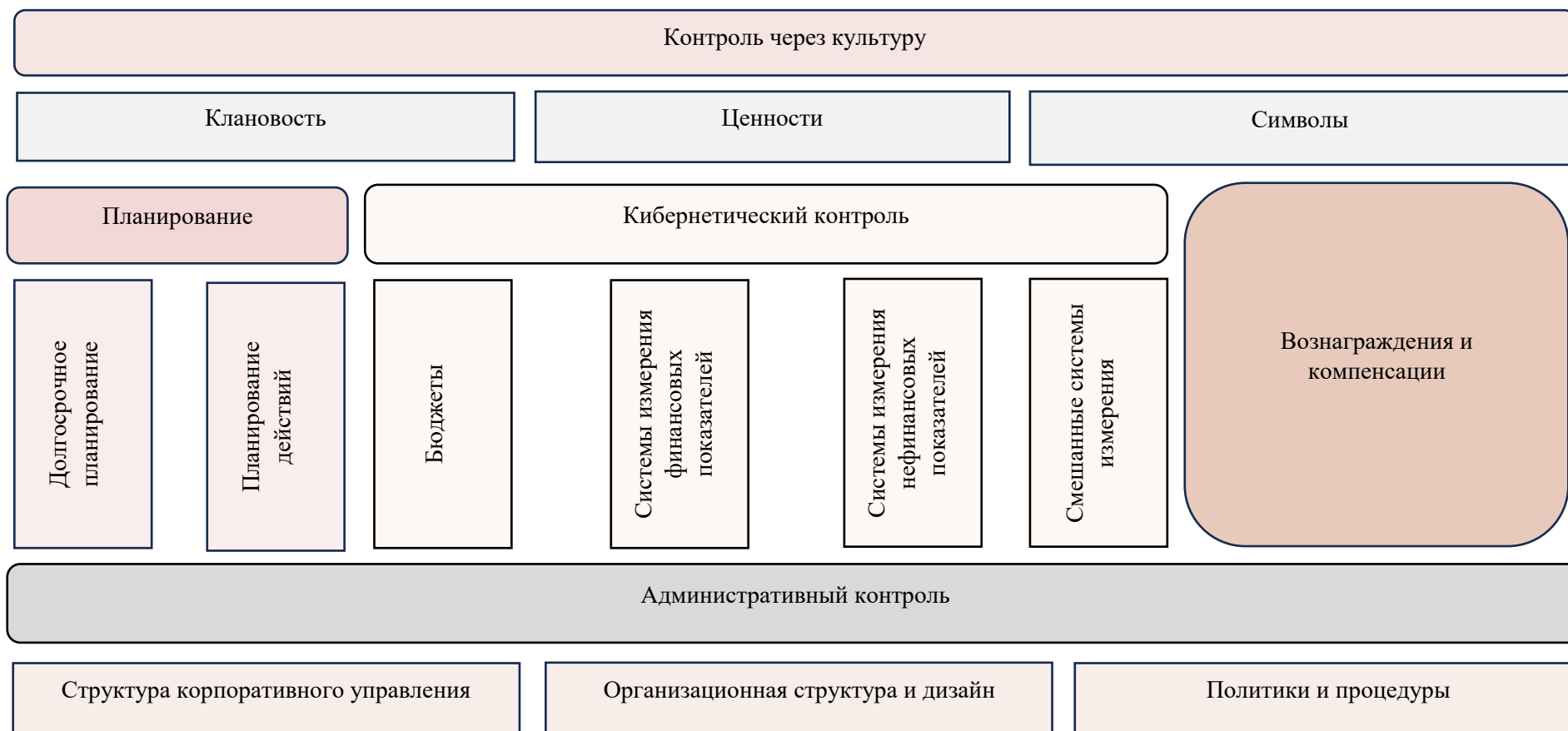


Рисунок 1.2 – Пакетирование систем управленческого контроля

Источник: составлено автором на основе [106].

Кибернетический контроль может быть определен как «процесс, в котором петля обратной связи представлена использованием стандартов производительности, измерением производительности системы, сравнением этой производительности со стандартами, передачей информации о нежелательных отклонениях в системе и изменением поведения системы» [99, с.289]. Этот вид контроля связан с тем, что поведение работников или результаты деятельности связаны с организационными целями, за отклонение от которых установлена ответственность. Выделяются четыре типа кибернетических систем контроля: бюджеты, системы финансовых измерений, системы нефинансовых измерений и смешанные системы, включающие как финансовые, так и нефинансовые показатели.

Системы, ориентированные на кибернетический контроль тесно связаны с диагностическими контрольными функциями и системами управления по результатам [115, с.5].

Вознаграждения и компенсации используются для мотивации сотрудников и повышения эффективности их работы в соответствии с целями организации. Вознаграждения могут варьироваться от внешних до внутренних и в основном используются в кибернетических системах контроля, но очевидно, что их можно использовать и по для решения других организационных задач (например, для удержания ценных работников).

Культурные системы контроля — это ценности, убеждения и социальные нормы, которые компания устанавливает, чтобы направлять поведение сотрудников. Хотя многие специалисты в области менеджмента и организационной теории утверждают, что культура сама по себе находится за пределами компетенций менеджеров [89], зачастую именно она определяет внутреннюю мотивацию и поведение работников и потому может рассматриваться как одна из форм управленческого контроля. В какой-то мере здесь можно найти аналогию и с методологией COSO, где элемент корпоративной культуры рассматривается как один из ключевых. Выделяют три типа систем культурного контроля: основанные на ценностях, символах и клановости [106]. Стоит отметить, что культура является

достаточно инерционным элементом в жизни организаций. Она медленно меняется и не зависит от отдельных организационных элементов. Поэтому обеспечивает контекстуальную и институциональную рамку для других видов контроля. Этот вывод подтверждается исследованием С.К.Виденера, обнаружившим, что сходные системы убеждений ... влияют на все остальные системы [119].

Наконец, системы административного контроля можно разделить на три типа: организационная структура и дизайн, структуры корпоративного управления, а также действующие политики и процедуры. Все они используются для управления поведением сотрудников «через мониторинг поведения и того, перед кем сотрудники отчитываются за свое поведение, а также процесс указания того, как должны выполняться или не выполняться задачи» [106]. Организационный дизайн также, как и культуру можно рассматривать в качестве контекстуальной переменной, однако его относят к тем факторам, которые можно изменить. Структуры управления «включают в себя формальные линии полномочий и подотчетности, а также системы, которые существуют для того, чтобы представители различных функций и организационных подразделений встречались для координации своей деятельности как по вертикали, так и по горизонтали» [106]. Политики и процедуры определяют процессы и поведение работников, которые ожидаются руководством, что соответствует механизму контроля через действие [107].

Проведенное исследование показывает, что методик, относящихся к внутреннему контролю, становится все больше. Они посвящены разным его аспектам, таким, как разработка и внедрение внутреннего контроля, области внутреннего контроля, а также эффекту, который он оказывает на организации. Преобладающей во всех этих исследованиях оказывается системная перспектива. Несмотря на то, что во многих случаях речь идет о представлении контроля как сложноорганизованного внутреннего процесса (например, в методологии COSO), пронизывающего все области управленческой активности, ключевым остается представление о необходимости его системного оформления в виде совокупности структур и направлений организации. Однако крупные корпоративные скандалы и

провалы во многих компаниях по всему миру показывают, что вопрос о рисках и способах их снижения с помощью внутреннего контроля еще далек от разрешения. Одним из возможных концептуальных решений является мультисистемный подход, ориентированный на формирование пакета систем внутреннего управленческого контроля, где каждая из систем решает свою индивидуальную задачу, но не может рассматриваться отдельно от остальных.

Вопросы, которые решаются в ходе формирования и реализации указанного пакета разнообразны, но возможна определенная их систематизация. Именно внутренний контроль обеспечивает разумную, но не абсолютную гарантию обнаружения искажений и обеспечения надежности, достоверности и соответствия финансовой отчетности законодательству и нормативным актам. Таким образом, эффективный внутренний контроль служит главным инструментом защиты активов бизнеса. При этом, внутренний контроль заставляет компании соблюдать стандарты и минимизировать неблагоприятные неожиданные события на этом пути. Имея хорошую систему внутреннего контроля, компании могут доказать обществу, что они предоставляют в своих отчетах достоверную информацию и сводят к минимуму любое возможное мошенничество. Для реализации внутреннего контроля руководители обязаны информировать сотрудников о потребностях во внутреннем контроле и следить за тем, чтобы они его соблюдали.

Кроме того, внутренний контроль играет существенную связующую роль благодаря тому, что его элементы в разной степени, но глубоко интегрируются в организационную структуру бизнес-деятельности, от верхнего до нижнего уровня. Наличие систем внутреннего контроля упрощает видение того, как надо правильно действовать. Руководство несет основную ответственность за обеспечение того, чтобы процедуры внутреннего контроля были достаточно действенны. Требуется адаптация контроля к организационной среде, и при изменениях в деятельности предприятия, оперативное изменение и системы внутреннего контроля, если это необходимо для поддержания его эффективности. Когда в бизнесе происходят изменения, важно информировать о них сотрудников и обосновывать необходимость внедрения новых процедур. Внутренняя коммуникация между

руководством и сотрудниками выступает важным шагом к позитивным изменениям внутри организации. В свою очередь сотрудники обязаны следовать указаниям, данным им в соответствии с внутренним контролем. При этом, чтобы каждый из них получил четкую информацию о том, в чем заключаются его обязанности.

1.2 Особенности сетевого туристического бизнеса как объекта управленческого и финансового контроля (на примере индустрии гостеприимства)

Как сказано выше, вопросы внедрения и совершенствования внутреннего контроля в коммерческих организациях, представляют большой научный и практический интерес и активно исследуются российскими и зарубежными учеными. Анализ работ, посвященных этой теме, показывает, что в целом и в научной, и экспертной среде сегодня сформирован общий консенсус относительно теоретического содержания основных положений и методических подходов, определяющих рамки создания и действия современных систем внутреннего контроля. Вместе с тем, стоит отметить, что до сих пор остаются заметны пробелы, связанные прежде всего с изучением ряда специальных вопросов, в том числе возникающих в связи с необходимостью учета отраслевой специфики. Сказанное в полной мере относится к сетевому туристическому бизнесу и, в частности, той его области, которая относится к индустрии гостеприимства.

Сложность и многообразие гостиничных операций, сложность финансового управления гостиничным бизнесом, особенно в его сетевом варианте, исходно предполагают, что вопросам организации учета и внутреннего контроля должно уделяться самое пристальное внимание. Однако проводимые в настоящий момент исследования носят либо общий, либо фрагментарный характер. Отдельные вопросы, связанные с организацией управленческого и финансового контроля в

гостиничном бизнесе, исследовались многими учеными и специалистами [33; 50; 56; 57; 73; 80; 84]. Самостоятельное значение имеет тема организации процессов бюджетирования в гостиничной индустрии, что предполагает анализ внутренних ресурсных и финансовых потоков и формирование эффективной системы ЦФО [66].

Ряд авторов занимался изучением вопросов внутреннего контроля в гостиничных организациях, однако практически все они рассматривают вопросы связи внутреннего контроля и внутренней отчетности, обращая внимание на разные аспекты указанной темы [19; 55; 63]. Однако, стоит отметить, что эти и некоторые другие работы по данной тематике носят фрагментарный характер. Они сконцентрированы на отдельных, пусть и значимых, вопросах внутреннего контроля в гостиничной индустрии и не обеспечивают системной картины, позволяющей сформировать целостную картину его эффективной организации в современных условиях. Устранение указанного пробела предполагает создание более полной и системной концепции внутреннего контроля в гостиничном бизнесе.

Для создания такой концепции исходно необходимо провести исследование современного состояния индустрии гостеприимства и определить основные особенности организации гостиничного бизнеса.

Российская индустрия гостеприимства представляет собой динамичную, активно растущую и развивающуюся отрасль с оборотом, насчитывающим сотни миллиардов рублей. Так, по данным Федеральной службы государственной статистики, деятельность гостиниц и предприятий общественного питания обеспечила 9,6% прироста общего индекса физического объема добавленной стоимости в 2024 г. [127]. Общий же объем оказания платных услуг населению в сфере гостиничных услуг и иных форм с размещения в 2024 г. составил 514,8 млрд. руб., что на 5,5% выше уровня 2023 г. [127]

Стоит отметить двойственный характер статуса индустрии гостеприимства в Российской Федерации. С одной стороны, гостиничные услуги рассматриваются некоторыми учеными как тесно связанные с деятельностью в области общепита и

ресторанного обслуживания. С другой стороны, стандартные отраслевые классификации определяют деятельность гостиниц и иных мест размещения как одно из направлений туристического бизнеса, связанного с обеспечением мест комфортного размещения и отдыха. Этот подход, в частности, находит отражение в усилении государственной поддержки отрасли гостеприимства, нормативные основы которой определены Стратегией развития туризма в Российской Федерации на период до 2035 года [5] и положениями государственной программы Российской Федерации «Развитие туризма» [4].

В рамках этой тенденции с 2019 г. активно реализуется масштабный Национальный проект «Туризм и индустрия гостеприимства», главной целью которого является развитие отрасли туризма в стране и созданию условий для удобных и безопасных путешествий внутри страны [17]. Хотя изначально, проект должен был быть завершен в 2024 г., в 2023 г. он был продлен до 2030 года. В рамках его реализации реализуется три федеральных проекта, так или иначе затрагивающих индустрию гостеприимства: «Развитие туристской инфраструктуры», «Повышение доступности туристских услуг» и «Совершенствование управления в сфере туризма». Значительный интерес для темы проводимого исследования имеет первый из указанных федеральных проектов, поскольку именно он в числе прочего предусматривает активное финансирование строительства и реконструкции гостиниц, а также грантовую поддержку предпринимательских инициатив и субсидий на создание модульных гостиниц [125]. Однако, не меньшее значение имеет и третий проект, в рамках которого предусматривается активное формирование системных и прозрачных механизмов управления отраслью, совершенствование нормативных основ отраслевого регулирования и подготовка кадров для туристической сферы [126].

Для лучшего раскрытия темы исследования следует изучить два значимых аспекта современной гостиничной деятельности в Российской Федерации: её нормативно-правовое обеспечение и основные отраслевые экономические показатели.

Прежде всего, необходимо учитывать, что современная индустрия

гостеприимства включает в себя широкий спектр услуг, направленных на обслуживание людей вдали от дома. Сущностную основу гостиничной деятельности образует деятельность по обеспечению временного вселения гостей в места коллективного размещения. В то же время, современные представления о гостеприимстве, как самостоятельном направлении бизнес-активности, гораздо шире, и потому гостиничная деятельность оказывается сложноорганизованной и разнообразной, охватывающей такие сферы, как гостиничный бизнес, ресторанное дело, организация досуга и планирование встреч и конференций и т.д. На практике, каждое из указанных направлений представляет собой отдельный внутренний бизнес-сегмент, но вместе с тем, отличительной особенностью гостиничных услуг является то, что все эти бизнес-сегменты не только тесно связаны между собой, но и интегрированы в единое целое.

Современная нормативно-правовая база регулирования гостиничной деятельности в Российской Федерации выстраивается помимо документов общего действия, таких как Кодексы, указы Президента Российской Федерации и постановления Правительства Российской Федерации, путем реализации положений специального федерального законодательства. В первую очередь это относится к Федеральному закону «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации», где помимо прочего введены в правовой оборот понятия «гостиница» и «гостиничные услуги». Согласно указанному Федеральному Закону под средством размещения понимается «имущественный комплекс, включающий в себя здание или часть здания, помещения, оборудование и иное имущество и используемый для временного размещения и обеспечения временного проживания физических лиц», а гостиница определяется как «тип средства размещения, и которое соответствует требованиям, установленным положением о классификации средств размещения, утвержденным Правительством Российской Федерации» [3].

Существующий сегодня классификатор гостиниц предполагает выделение их различных видов, различаемых по особенностям месторасположения, наличию или отсутствию определенных ограничений, типу и способу предоставления услуг, категории обслуживания. Официально, для целей классификации все виды

гостиниц классифицируются по системе звезд, в которой предусмотрено 5 категорий: «пять звезд», «четыре звезды», «три звезды», «две звезды», «одна звезда». Высшей категорией является категория «пять звезд», низшей – «одна звезда» [3]. Помимо этого, на территории Российской Федерации активно действуют иные средства размещения, такие как кемпинги, санатории, базы отдыха. Кроме того, органы статистики и аналитики гостиничного рынка в настоящий момент отмечают высокую долю так называемых неклассифицированных средств размещения, что свидетельствует о значительном потенциале рынка размещения в целом. Так по данным, центра экономики рынков общее число только классифицированных средств размещения, в число которых входят и гостиницы, в 2024 г. составило примерно 31,5 тыс. ед. Однако, ещё не меньше трети от этого количества единиц составляют неклассифицированные объекты. Общая динамика изменения числа средств размещения в Российской Федерации представлена в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Общее число средств размещения в России

Средства размещения	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Классифицированные	28 074	28 302	27 328	28 979	29 547	31 488
Неклассифицированные	10 606	9 599	11 200	11 877	11 810	12 905

Источник: составлено автором на основе [129].

Представленная выше динамика показывает активное развития рынка, который растет уже четыре года подряд. Только в 2023 г. прирост числа классифицируемых объектов составил 6,6%. По данным аналитических агентств в настоящий момент по числу классифицированных коллективных средств размещения лидером является Краснодарский край (17,1%) от общего числа гостиниц, загородных отелей и других аналогичных объектов. Второе место стабильно занимает Москва (5,9%), а замыкает тройку Республика Крым с показателем 5,2% [122].

Другие значимые показатели, характеризующие основные тенденции отечественного рынка: объем доступного номерного фонда и число размещений, а

также доходность совершаемых операций.

Анализ существующих трендов показывает активное строительство и расширение классности средств размещения. Так, в 2024 было открыто более 80 новых комфортабельных гостиниц и апарт-отелей. Одновременно, прирост нового номерного фонда составил 9 тыс. номеров, что превысило аналогичный показатель 2023 г. на 6% [121].

«По итогам 2024 г. в российских гостиницах были размещены около 92 млн человек, включая 88 млн внутренних туристов, что на 10% больше по сравнению с 2023 годом, результаты исследования компании NF Group. По их данным, в этом году в России открылось более 80 новых качественных гостиниц и апарт-отелей с общим номерным фондом в 9 000 номеров, что превышает показатель 2023 года на 6% (500 номеров) и соответствует значению 2018 года. Основными регионами по приросту качественного предложения стали Краснодарский край (1600 номеров), Санкт-Петербург (1 000 номеров) и Москва (600 номеров). Общий объем качественного предложения в России составляет около 150 000 номеров» [122].

Ожидается, что в последующем, этот тренд будет продолжен, во многом благодаря широкой государственной поддержки. Последняя включает в себя такие механизмы, как развитие программ льготного кредитования, предоставление налоговых льгот, прямое субсидирование и т.д. Согласно Стратегии развития туризма в Российской Федерации на период до 2035 года ожидаемый ежегодный прирост качественного номерного фонда оценивается в пределах 7-8%, а общее число номеров в классифицированных средствах размещения должно вырасти до 948 тыс. единиц (рисунок 1.3) [5]. Однако, сам по себе показатель доступности номерного фонда недостаточен для правильной оценки эффективности отечественного гостиничного рынка, финансовая привлекательность которого определяется доходностью совершаемых операций, которые в свою очередь зависят от показателей заполняемости.

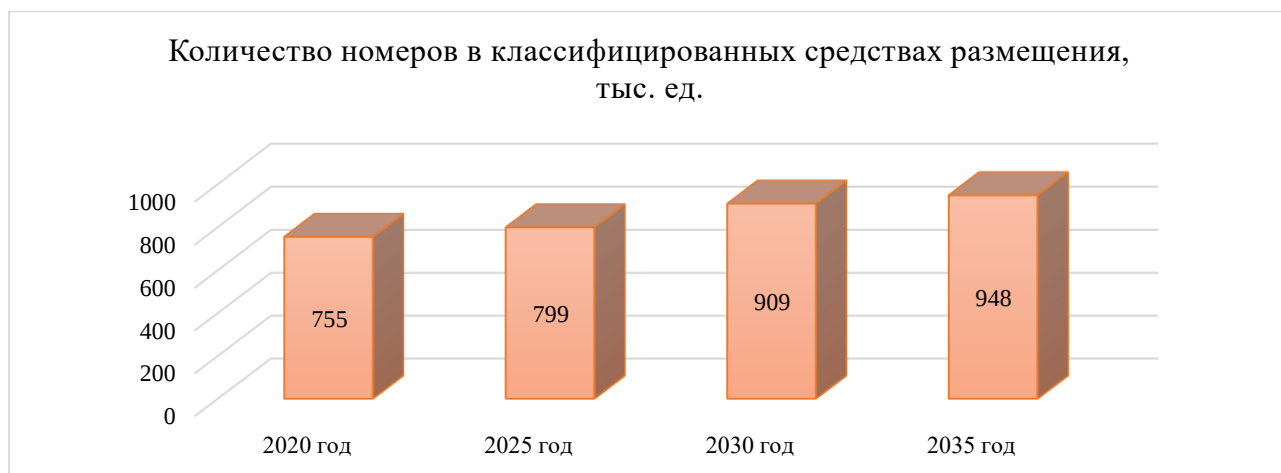


Рисунок 1.3 – Ожидаемая динамика целевого показателя наличия доступного качественного номерного фонда

Источник: составлено автором на основе [5].

По данным аналитиков, объем отечественного рынка гостиничных услуг по итогам 2023 г. достиг значения в 202 млн ночевков (на 3% больше показателя прошлого года [122]. При этом, согласно данным Роскомстата, около 62% ночевков в 2023 году пришлось на гостиницы [128]. При этом, в 2023 году оборот предприятий гостиничной отрасли России составил около 900 млрд рублей [129]. Всего за период наблюдения российские отели и другие средства размещения улучшили свои финансовые показатели в 1,6 раз: с 566,3 млрд рублей в 2018 году [129].

Общая доходность рынка гостиничных услуг в 2024 г. составила 1,04 трлн. рублей, продемонстрировав рост на 27% только за один год [122]. Эксперты связывают прирост указанного показателя прежде всего с двумя факторами – ростом туристического потока, усилившимся в последнее время в связи с развитием внутреннего туризма, и повышением средней цены проживания в номере. По данным статистики наибольший объем доходов приходится на Краснодарский край, который в 2024 г. заработал на размещении гостей 221 млрд руб. В топ-5 регионов по доходам также стабильно входят Москва, Санкт-Петербург, Московская область и Ставропольский край [123].

В среднем один номер в коллективных средствах размещения России

приносил своим владельцам в 2023 г. выручку в 805 тыс. рублей в год (около 2,2 тыс. рублей в день). Поскольку аналогичный показатель 2018 г. оценивался в 580,4 тыс. рублей (1,59 тыс. рублей в день), общий его прирост за пять лет составил 38,7% [129]. В таблице 1.2 обобщены данные доходности индустрии гостеприимства за последние несколько лет.

Таблица 1.2 – Доходность операций в индустрии гостеприимства, тыс. руб.

	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Совокупный доход отрасли	566 256	599 631	376 500	599 303	714 347	899 829	1 042 000
Средний доход на 1 номер	580,4	604,1	385,2	583,5	674,7	805,3	-

Источник: составлено автором на основе [129].

Проведенный анализ позволил выявить некоторые количественные тренды и тенденции современного гостиничного рынка в Российской Федерации. Они, без сомнения, важны и в совокупности свидетельствуют о высоком потенциале роста и развития в будущем. Однако стоит обратить внимание также на другие внутриотраслевые процессы, которые не менее важны для понимания сущности современного гостиничного бизнеса и, в первую очередь, необходимо отметить, что рассмотренный выше рост числа мест размещения и расширение предложения номерного фонда серьезно усиливают внутреннюю конкуренцию, что оказывает неоднозначное влияние на структуру рынка и состав его участников.

Именно фактор конкуренции в комплексе с противостоящим им фактором активного государственного стимулирования спроса на внутренние гостиничные услуги определяют особенности формирования ценностного предложения по предоставлению гостиничных услуг в настоящее время. В основе последнего лежит комплексное видение гостиничной услуги как особого рода предпринимательской деятельности, в которой объединяются обслуживающий и производственный элементы, что определяет сложную природу самого процесса временного размещения гостей за плату [42].

Во-первых, гость выступает в определенной мере непосредственным

участником процесса предоставления услуги, поскольку предполагается его физическое нахождение в номере в течение определенного времени. В свою очередь это предполагает наличие комфортной и благоприятной обстановки, а также повышенные стандарты к качеству номерного обслуживания. Конечную удовлетворенность гостя определяют такие различные факторы, как месторасположение гостиницы, ее интерьер и экстерьер, а также доступная дополнительная обслуживающая инфраструктура. Соответственно, гость рассматривается как активный участник процесса гостиничного обслуживания, способный влиять на него. К примеру, в процессе проживания могут быть выбраны разные опции обслуживания в части питания: посещение гостиничного ресторана, заказ в номер, приготовление самостоятельно, воспользовавшись имеющимися в номере посудой и устройствами. С учетом перечисленного, пользовательский выбор так или иначе находит отражение в выборе технологий дополнительного обслуживания.

Во-вторых, момент оказания гостиничной услуги и момент её потребления совпадают как во времени, так и в пространстве, т.е., проживание и сопровождающий его сервис реализуются одномоментно, одновременно и, как правило, не отделяются друг от друга. Без факта вселения в номер, гостиничные услуги оказываться не могут, а с другой стороны, сам факт вселения обязательно предполагает будущее событие, связанное с выселением из гостиницы. Соответственно, оплате подлежит именно этот промежуток времени, когда может быть предоставлен весь спектр услуг, связанных с проживанием, независимо от нахождения самого гостя в номере. Такое одновременное производство и потребление - особенная ситуация, определяющая особенности управления в гостиничном бизнесе, что в свою очередь предполагает собственную логику организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля. В отличие от производства или покупки реальных товаров, гостиничная услуга исходно носит комплексный характер, предполагая по умолчанию наличие минимального перечня дополнительных опций, связанных с размещением. К примеру, услуга по оформлению заселения в гостиницу, оказанная администратором, не может быть

внесена в список услуг для будущего использования и по умолчанию оказывается бесплатно.

В-третьих, гостиничные услуги как правило оказываются напрямую, вследствие личной или производственной потребности в них и с привязкой к конкретным срокам размещения. Непредставленные и непроданные гостиничные услуги нельзя перенести на более позднюю дату без риска понести финансовые потери. Незанятый номер означает потерю дохода для гостиницы. Кроме того, сам выбор гостем места и периода временного размещения, по умолчанию предполагает, что весь потенциальный набор гостиничных услуг и связанный с ним имущественный комплекс, уже существуют, и факт оказания услуги гарантирован. Синхронность производства и потребления (оборота) гостиничных услуг определяет их временную связанность, обуславливая невысокую эластичность со стороны предложения при высокой изменчивости и непостоянстве со стороны спроса. Это одна из важнейших проблем управления в гостиничном бизнесе.

Отсюда вытекает важная сущностная характеристика деятельности в области гостеприимства - потребность в регулярных капиталовложениях и постоянном поиске новых инновационных форм привлечения гостей, что определяет необходимость определения её для целей учета и финансового управления как капиталоемкой и высокозатратной. Ниже, в таблице 1.3 обобщены другие значимые характеристики гостиничного бизнеса, необходимые для его правильного позиционирования в качестве объекта внутреннего контроля:

Таблица 1.3 – Сущностные характеристики гостиничной деятельности

Характеристика	Сущностное описание
Особенности основного продукта	Непосредственное потребление на месте - если услуга размещения не оказана в данном месте и в данное время, она исчезает для целей получения дохода
Время оказания услуги	Круглосуточная деятельность (24/7)
Трудоемкость и капиталоемкость	Высокие капитальные и трудовые затраты
Регулирование	К гостиничной деятельности много требований, связанных с гигиеной, безопасностью, обеспечением общественного здоровья
Зависимость от внешних факторов	Деятельность носит частично сезонный характер, решения о размещении принимаются под влиянием момента, как следствие, имеет место высокая волатильность продаж в течение дня, недели,

Характеристика	Сущностное описание
	сезона или в соответствии с природными и экономическими циклами
Дифференциация предложения	Предложение дифференцированное, поскольку существует большое этническое, культурное и религиозное разнообразие как гостей, так и персонала

Источник: составлено автором.

Кроме того, так как было указано выше, туристическая и гостиничная отрасль активно поддерживается государством, для гостиничного бизнеса сегодня характерны относительно низкие барьеры входа и привлечения финансирования.

Важной стороной ценностного предложения гостиничных услуг является его восприятие со стороны потребителей. Для них любая гостиница представляет собой сложный организационно-функциональный комплекс, обеспечивающий на коммерческой основе возможность временного проживания, с возможностью предоставления набора дополнительных услуг индивидуально или в различных сочетаниях (рисунок 1.4).



Рисунок 1.4 – Гостиница как рыночное понятие

Источник: составлено автором на основе [54].

Центральным элементом представленной на рисунке 1.4 схемы является *расположение*. Именно оно зачастую выступает определяющим фактором для выбора гостиницы, задаваемым исходным размещением внутри или поблизости какого-либо конкретного места. Расположение предполагает доступность и удобство доступа к определенным локациям, и характеризуется такими свойствами как привлекательность окружения, отсутствие шума и иных неудобств и т.д.

Удобства гостиницы, которые включают спальни, рестораны, бары, помещения для приемов, помещения для совещаний и сооружения для отдыха, такие как теннисные корты и плавательные бассейны, представляют собой набор разнообразных услуг для использования их клиентами, и они могут различаться по типу, размеру и другим признакам.

Обслуживание гостиницы включает в себя наличие конкретных гостиничных услуг, их качество, выраженные в таких показателях, как формальное и неформальное обслуживание, степень внимания персонала, скорость обслуживания и др.

Имидж гостиницы может выражаться в способе, которым гостиница представляет себя клиентам, и в том образе, в котором она воспринимается ими при описании. Это побочный продукт ее расположения, удобств и обслуживания, но он усиливается такими факторами, как название, внешний вид, атмосфера, связанные с ней ассоциации — у тех, кто живет и питается там, тем, что информирует о себе и что говорят о ней другие люди.

Цена гостиничных услуг является отражением оценки ценности предлагаемого гостиничного предложения, определяемого указанными выше качествами - расположением, удобствами, обслуживанием, имиджем, а также удовлетворением, получаемым от всей совокупности этих составляющих.

Прежде чем перейти к исследованию особенностей гостиничных сетей как объектов внутреннего контроля, следует определить, что из себя представляют гостиничные услуги, какое место они занимают в гостиничном бизнесе, и каковы особенности управления ими в настоящее время.

В концепции ценностного предложения гостиничной услуги можно выявить

различные степени приспособляемости и гибкости. Но один момент остается всегда неизменным. Он связан с тем, что в основе деятельности в области гостеприимства всегда лежит прямое взаимодействие с конкретными потребителями гостиничных услуг. Несмотря на то, что последние могут быть стандартизированы и обезличены, для конкретного гостя они всегда в той или иной мере индивидуализированы. Это определяет особенности типовой структурно-функциональной организации любого гостиничного предприятия, в рамках которого можно выделить, как минимум, четыре внутренних функциональных сегмента: размещение, питание, вспомогательные услуги и система внутренней координации и контроля.

Центральное функциональное ядро любого гостиничного предложения формируется на основе предоставления услуги размещения (проживания), вокруг которой формируется основной сервисный пакет. На практике он может меняться в зависимости от классности (звездности) самой гостиницы и имеющихся в ней номеров. Помимо собственно номерного фонда, данный пакет предусматривает не только варианты размещения, но доступ к помещениям общего пользования и специального обслуживания, таким как комнаты отдыха, помещения для занятия спортом, а также широкий спектр функций индивидуального обслуживания, которые могут быть бесплатны и включены в стоимость размещения. Сюда может входить обслуживание гостя со стороны персонала стойки регистрации (регистрация заезда/выезда, выставление счетов, бронирование, информация, услуга пробуждения и т. д.), а также персонала этажа и горничных (обслуживание номеров, смена белья и др.). Также, помимо гостевого присмотра должна быть гарантирована безопасность и сохранность личного имущества. Дополнительные структурные компоненты, в совокупности, формирующие область размещения, могут включать в себя такие помещения и пространства общего пользования как: зона регистрации (холл, зона прибытия); другие помещения общего пользования и комнаты отдыха; конференц-залы и банкетные залы, другие объекты (например, спортивные, фитнес-центры, оздоровительные центры, уход за детьми), проездные зоны и помещения (например, коридоры, холлы, лестничные клетки, лифты);

технологические и операционные залы, гаражи, парковочные места; сдаваемые в аренду площади (например, магазины, офисы и т. д.).

С организационной точки зрения, помимо директора отеля как общего ответственного лица, за сферу услуг по размещению отвечает отдел размещения, в зону ответственности которого попадает вопрос координации следующих подразделений:

- стойка регистрации (фронт-офис) с сотрудниками, выполняющими функции бронирования, консьержи и т.д. Стойка регистрации является основным местом встречи гостей по всем вопросам до, во время и после их пребывания в отеле;

- хозяйственная зона с ответственными горничными и прачечным отделом. Основная задача здесь – уборка и поддержание в чистоте комнат, коридоров, лестниц, других общественных помещений, оборудования и личных вещей гостя;

- служба безопасности (предотвращение потерь) с задачей обеспечения безопасности гостей и сотрудников, а также их имущества;

- подразделения технического обслуживания для обеспечения стабильного технического уровня работы отеля.

Второй важной функциональной областью является зона общественного питания, включающая в себя услуги кухни и бара, а также дополнительные функции обслуживания (например, сервировка и предоставление еды и напитков непосредственно в номер). Для данного сервиса характерно то, что продажа еды и напитков осуществляться путем организации отдельного сервиса, и они становятся гостиничной услугой только тогда, когда у гостя есть возможность приобрести продукты, непосредственно предоставляемые гостиницей, отдельные рестораны работают и на внешних посетителей, не проживающих в гостинице. Типичными гастрономическими подразделениями или отделами в сфере общественного питания являются: рестораны, бары, клубы, кафе, обслуживание номеров, банкоматный бизнес, кухня, холодильник, выездное питание (обслуживание вечеринок, кейтеринг).

С организационной точки зрения, помимо директора гостиницы, за зону

общественного питания отвечает, как правило, директор или менеджер по обслуживанию в области общественного питания. В зависимости от размера, типа деятельности гостиницы и концепции сервисного предложения зона общественного питания может функционировать на разных основаниях. В частности, она может эксплуатироваться как самостоятельно, так и организовываться сторонними поставщиками (например, через передачу этой функции на аутсорсинг). С точки зрения финансового управления, она часто рассматривается как субсидируемая сфера, то есть бизнес-единица, не приносящая прибыли при распределении реальных затрат. Однако независимо от генерации реального дохода стоит отметить, что отельеры высококласной гостиничной индустрии придают ей, как правило, высокое значение, поскольку рассматривают её как значимое дополнение к общему предложению в качестве источника дохода и носителя имиджа. Задача гостиничного питания рассматривается здесь как часть общего гостиничного сервиса, призванного сделать его более привлекательным и тем самым обеспечить более высокие цены на номера. Вместе с тем, для многих гостиниц более низкого класса эта функция рассматривается как необязательная и от неё отказываются по причине высокой трудоемкости, неравномерной интенсивности спроса, роста стоимости продуктов питания и обслуживания специального оборудования. В любом случае, в долгосрочной перспективе гостиничное питание должно как минимум покрывать затраты, а при хорошем менеджменте приносить устойчивую прибыль.

Спектр предлагаемых дополнительных услуг очень неоднороден и сильно коррелирует по количеству и качеству с соответствующей категорией отеля. При этом, помимо предложения индивидуальных услуг (развлечения, медицинские услуги, транспортное/агентское/экскурсионное обслуживание), он может иметь и определенные коммерческие функции (автоматы по продаже напитков, торговые центры). К дополнительным услугам относятся, например, доступ к системам связи, в том числе внутриномерная техника (телефон, интернет, развлечения, кондиционер и т. д.), зона отдыха и здоровья (спорт, спа-центр, анимация, детская комната), торговая (магазины, киоски, парикмахерские и т. д.) и банкетная

(организация встреч, конференций, частных вечеринок и т. д.) зоны, а также множество других дополнительных услуг, связанных с проживанием (например, подземная парковка, транспортные услуги, услуги прачечной и глажки). Дополнительные услуги также могут предоставляться как самостоятельно, так и сторонними поставщиками.

Гостиничный бизнес в смысле структурной организации является отражением стратегических соображений, которые тесно связаны со сферами обслуживания, изложенными выше. Соответственно, организация гостиничной компании в ее конкретном исполнении зависит от размера и типа бизнеса, концепции сервисного предложения и стандартов обслуживания. Используя классическую структуру гостиничного бизнеса, все вышеупомянутые различные функциональные сферы так или иначе оформляются в определенном управленческо-организационном комплексе, основу которого образует управленческая, одним из центральных элементов которых являются учетно-информационная и контрольно-аналитическая подсистемы, которые в совокупности формируют гостиничную систему внутренней координации и контроля.

1.3 Учетно-аналитическое обеспечение организации эффективного внутреннего контроля в индустрии гостеприимства

Необходимым условием существования современного бизнеса является планомерное, разностороннее наблюдение за реализуемыми в нем процессами, прежде всего путем организации систематического внутреннего учета фактически потребленных ресурсов и фактически достигнутых результатов. Такая системность и регулярность в регистрации разнообразных данных, возникающих в экономических системах в ходе реализации ими своих основных функций, исходно лежит в основе применяемых ими технологий учета, отчетности и контроля. Здесь

стоит отметить наличие некоторой теоретико-методической двойственности, поскольку в зависимости от занимаемой исследовательской позиции последние могут выступать одновременно как в качестве объектов внутреннего контроля, так и являться необходимым условием его существования. Эта двойственность наглядно проявляется через сопоставление двух теоретических моделей внутреннего контроля: бухгалтерской и управленческой.

Как отмечено выше, отечественное законодательство о бухгалтерском учете, ориентируется на бухгалтерскую модель внутреннего контроля, главным предметом которого являются факты хозяйственной жизни и соблюдение установленных правил ведения учета. Данному подходу соответствует ориентация на внешнего пользователя бухгалтерской отчетности и выполнение требований регулирующих органов. Отсюда повышенное внимание к соблюдению нормативно установленных правил отражения в учете хозяйственных операций, формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности и их документального оформления.

Однако, с точки зрения ключевых заинтересованных внутренних пользователей, таких как собственники, стратегические инвесторы и высшее руководство, внутренний контроль имеет несколько иное содержание. Здесь гораздо большее значение имеют устойчивость деятельности, надежность систем управления, способность поддержания ресурсной базы и конечная эффективность бизнеса, что выражается прежде всего в результатах бизнеса.

Сопоставление обеих теоретических моделей может быть представлено в виде следующей таблицы (таблица 1.4).

Таблица 1.4 – Сравнительная характеристика теоретических моделей внутреннего контроля

Признак сравнения	Бухгалтерская модель	Управленческая модель
Заинтересованные стороны	Широкий круг: акционеры и участники бизнеса, менеджеры, кредиторы, поставщики и подрядчики, работники, регулирующие и надзорные органы и т.д.	Более узкий круг: акционеры и участники бизнеса, высшее руководство, стратегические инвесторы

Признак сравнения	Бухгалтерская модель	Управленческая модель
Ключевой интерес	Полнота и надежность данных учетной системы, достоверность бухгалтерской и налоговой отчетности	Эффективность систем управления, результативность бизнеса, корпоративная устойчивость
Отношение к системе бухгалтерского учета	Учетная система – предмет внутреннего контроля	Учетная система – поддерживающий элемент внутреннего контроля
Предмет контроля	Факты хозяйственной жизни, первичные документы, бухгалтерская (финансовая) и налоговая отчетность	Внутренние бизнес-процессы, действия персонала, промежуточные и конечные результаты
Направленность контрольной активности	Соответствие требованиям (комплаенс) Выявление ошибок и нарушений действующего порядка учета	Анализ и оценка отклонений от запланированных значений результатов, соблюдение внутренних правил
Институционализированный результат	Отчетность общего и специального назначения Доверие к системе учета и отчетности	Достижение намеченных оперативных и стратегических целей, надежность и эффективность систем управления

Источник: составлено автором.

Следует отметить, что проводимые в настоящий момент исследования, так или иначе затрагивающие вопрос учетно-аналитического обеспечения, в частности, рассматривают его скорее в терминах управленческой модели. Внутренний контроль в них представляется как важная управленческая функция, обладающая определенным информационным содержанием, основу которого формируют и подкрепляют данные не только бухгалтерского, но и управленческого учета, а также широкий пласт дополнительной информации, возникающий на основе внедрения технологий бюджетирования, обработки больших массивов данных, бизнес-аналитики и т.д. [20; 26 ; 64].

Чтобы лучше разобраться с предметным содержанием учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля в туристическом бизнесе вообще, и в индустрии гостеприимства, в частности, следует рассмотреть его в более общей перспективе – в качестве самостоятельной теоретико-методической

категории. Анализ трудов отечественных и зарубежных ученых, занимающихся указанной темой, показывает, что в основе современных представлений об учетно-аналитическом обеспечении лежит общее понимание функции управления, как результата целенаправленного информационного обмена. Краткое определение информации описывает её как «сведения (сообщения, данные) независимо от формы их представления» [2].

Как заметил нобелевский лауреат в области экономики К. Эрроу одной из ключевых фундаментальных характеристик информации является её эндогенность по отношению к экономической системе [83]. Это предполагает, что процесс создания информации неотъемлем от любых отношений, возникающих в экономическом пространстве. В силу сложной и многомерной природы последнего, экономическая информация также приобретает разнообразный характер. Это проявляется прежде всего во множественности и разнородности возможных источников для принятия управленческих решений, в том числе в области внутреннего контроля. Особое место здесь занимает информация, возникающая в учетно-аналитической системе.

Последняя часто рассматривается лишь как подсистема более общей и обширной системы информационной поддержки принятия организационных решений в целом. Вместе с тем, предполагается, эта она имеет центральный характер, и управление исходно базируется на широком спектре именно бухгалтерской информации, «включающей оперативные данные и использующей для экономического анализа статистическую, техническую, социальную и другие виды информации» [58]. Соответственно, учетно-аналитическую систему рассматривают как своеобразный аналитический центр, обеспечивающий «сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях» [58]. Эту же позицию поддерживают многие другие авторы, при чем учетно-аналитическая система рассматривается как теоретический эквивалент учетно-аналитического обеспечения [46; 72].

Однако, такое отождествление методологически явно некорректно, поскольку в данном подходе основной упор делается на центральную роль исключительно информационной составляющей внутренних процессов, в то время как не меньшее значение имеет вторая составляющая, связанная с обеспечивающей функцией.

С точки зрения управления под обеспечением следует понимать «совокупность мер и средств, создание условий, способствующих нормальному протеканию экономических процессов, реализации намеченных планов, программ, проектов, поддержанию стабильного функционирования экономической системы и ее объектов, предотвращению сбоев, нарушений законов, нормативных установок, контрактов; вспомогательные средства, используемые в автоматизированных системах управления и в информационных системах, используемые для поддержания функционирования этих систем» [60], т.е., обеспечение представляет собой широкий спектр нормативных, технических, организационных действий, процессов и решений, определяющих возможность воспроизводства и эффективной реализации тех или иных управленческих функций.

Идея обеспечивающей деятельности может рассматриваться в узком и в широком смысле. В первом случае, обеспечение предполагает наличие набора, связанного внутренних организационных механизмов, благодаря которому определенная внутренняя функция (в данном случае, внутренний контроль) воспроизводится и поддерживается в актуально эффективном состоянии. В широком же смысле идея обеспечивающих систем и процессов рассматривается в общеэкономическом смысле. Исходно в её основе лежит представление о бизнесе, как о сложной, высокоорганизованной, динамично функционирующей социально-технической системе, целеполагание которой – рост прибыли и повышение благосостояния заинтересованных сторон. Соответственно, под обеспечением здесь будет пониматься любой набор институционально оформленных механизмов, обеспечивающий возможность достижения указанных целей.

Многообразие способов управленческого воздействия через существующие обеспечивающие механизмы позволяет выделять и содержательно разграничивать самые разные виды обеспечения, например, финансовое, методическое, информационное, техническое, кадровое, правовое и др. При этом, их внутреннее содержание и форма воздействия не исчерпываются только информационной составляющей, хотя высокую значимость последней сложно отрицать. Это в полной мере относится к учетно-аналитическому обеспечению предприятия, понимаемому как «процесс непрерывных взаимосвязанных действий, включающий такие функциональные блоки, как планирование, анализ, отчетность, бухгалтерский учет, контроль и регулирование, формирующий в конечном итоге замкнутый цикл управления. Исходя из этого, важнейшими элементами функционирования системы учетно-аналитического обеспечения выступают управленческий учет и контроль затрат» [79].

Любое предприятие, понимаемое как система, в определенной мере представлено его внутренними подсистемами. Это означает, что и само предприятие, и его ключевые управленческие функции могут быть описаны в единой понятийной системе. Это позволяет рассматривать учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля в терминах, аналогичных тем, что описывают учетно-аналитическое обеспечение предприятия. Соответственно, для целей проводимого исследования оно будет рассматриваться как «процесс непрерывных взаимосвязанных действий», определяющих информационную и организационно-структурную поддержку внутренних процессов и решений, направленных на эффективную реализацию организационного пакета систем внутреннего контроля.

Здесь следует выделить три составляющие – собственно учетная, аналитическая и организационная. Учетная составляющая, как видно из названия, задается совокупностью внутренних учетных процессов, благодаря которым регистрируется, обрабатывается и определенным образом представляется в виде внутренних отчетов финансовая, производственная, кадровая и т.д. информация. Аналитическая – строится на основе ряда стандартных и специальных контрольных процедур, направленных на оценку результатов деятельности и мониторинг

состояния контролируемых систем и процессов. Организационная составляющая основана на структурировании и упорядочивании контрольной деятельности в рамках всей системы управления.

Ниже, в настоящем разделе, исследуются особенности формирования учетной составляющей учетно-аналитического обеспечения сетевого туристического бизнеса в части индустрии гостеприимства.

Международная практика гостиничного бизнеса, а также исследования некоторых отечественных ученых [55] показывают, что в качестве содержательной методической основы современного учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля бизнеса в сфере гостеприимства целесообразно использовать международную единую систему счетов для индустрии гостеприимства USALI (Uniform System of Accounts for the Lodging Industry) [133]. Очевидным преимуществом такого решения является отраслевая привязка, наличие успешного опыта его внедрения во всём мире, в том числе в российских гостиничных сетях, а также определенная универсальность, поскольку предлагаемый в нем подход подходит как к гигантам гостиничной индустрии, так и индивидуальным небольшим семейным отелям [130].

USALI является унифицирующим документом, в котором рассматривается система, предлагающая набор принципов и методов бухгалтерского учета, применимых к сектору гостеприимства, включающий стандартный словарь и классификацию счетов, а также единые критерии оценки, учета и распределения затрат. Целью её разработки и принятия является достижение последовательности и единообразия в практике представления результатов гостиничных предприятий, что повышает степень понимания информации о них руководством бизнеса и основными заинтересованными сторонами. При этом, сама единая система призвана лишь дополнить, а не заменить действующую систему бухгалтерского учета.

Стоит также отметить, что самой единой системе USALI уже почти сто лет. Исторически она берет свое начало в 1926 году, когда в Чикаго состоялась серия встреч между профессионалами гостиничного бизнеса и группой специалистов по

бухгалтерскому учету, назначенных для этой цели Нью-Йоркской гостиничной ассоциацией. В результате достигнутых договоренностей появились соглашения, позволившие разработать единый план счетов, впоследствии принятый Гостиничной ассоциацией США и Канады. В настоящий момент опубликовано 11 изданий USALI. Последняя публикация отражает современные тенденции развития туризма и гостиничного бизнеса, что было учтено в разработках по адаптации модели к текущей экономической и социальной ситуации в мировой индустрии гостеприимства.

В USALI можно выделить пять разделов, содержание которых представлено в таблице 1.5, представленной ниже.

Таблица 1.5 – Структура руководства USALI

Структура	Основное оглавление	Основное содержание
Общее положение	Предисловие Изменения по сравнению с предыдущими изданиями Введение	
Часть 1	Операционная отчетность (стандартизированная структура финансовой отчетности для внутренних пользователей)	Краткое представление сводных отчетов о деятельности: 1 Номерной фонд 2 Питание и напитки 3 Другие операционные расходы 4 Разные доходы 5 Административные и общие расходы 6 Информационные системы и телекоммуникации 7 Продвижение и маркетинг 8 Эксплуатация и обслуживание имущества 9 Коммунальные услуги 10 Плата за управление 11 Фиксированные платежи: аренда, налоги и страхование 12 Прачечная 13 Питание для персонала 14 Расходы, связанные с выплатой заработной платы
Часть 2	Финансовая отчетность (для внешних пользователей)	Бухгалтерский баланс Отчет о прибылях и убытках Отчет о собственном капитале (Отчет об изменениях в капитале) Отчет о движении денежных средств Примечания к финансовой отчетности

Структура	Основное оглавление	Основное содержание
		(Примечания к годовой отчетности)
Часть 3	Управленческие и статистические показатели	Коэффициенты и статистика для финансово-экономического анализа гостиничного бизнеса
Часть 4	Классификатор доходов и расходов	
Часть 5	Операционный результат и чистый результат	

Источник: составлено автором на основе [133].

Представленная в таблице 1.5 структура позволяет видеть возможности, которые определяют возможность принятия единой системы в качестве методической основы для формирования учетно-аналитического обеспечения системы внутреннего контроля гостиничной сети. Наибольший практический и методический интерес с точки зрения проводимого исследования представляет часть 1, где предлагаются варианты представления деятельности гостиничного бизнеса в основных аналитических разрезах.

USALI широко распространяется на внутренний процесс определения результатов деятельности гостиницы, в ходе которого формируется информация по соответствующим операционным счетам каждого операционного подразделения (генератора дохода) с последующим их обобщением на групповом (общем) счете результатов. Тем самым формируется надежная информационная основа для расчета ключевых показателей деятельности и их статистики для формирования отраслевой базы данных гостиничного мониторинга (данные о средних ценах и заполняемости, о числе ночевках, среднем периоде пребывания, уровнях заполняемости, доходах с доступного номера (REVPAR), о среднесуточном тарифе (ADR) гостиниц в соответствующем географическом сегменте или классе звездности и т. д.).

Характеризуя систему USALI, следует остановиться на основных принципах организации предлагаемой в документе системы учета и отчетности.

Во-первых, в основе применяемого методического подхода лежит требование обязательной формализации организационной и финансовой структуры гостиницы и её внутренних подразделений. Сама гостиница рассматривается как комплекс внутренних процессов, обеспечивающих

совместное предоставление набора услуг, результаты которых определяют конечный финансовый результат. В организационной структуре каждому значимому внутреннему подразделению определена собственная область финансовой ответственности, пользующейся относительно большей автономией в плане принятия решений и контроля. Различают три типа подразделений: операционное, функциональное и неоперационное.

Операционными считаются подразделения, в которых осуществляется основная производственная деятельность гостиницы. Когда речь идет о генерации дохода, их определяют как центры получения прибыли. В последней версии USALI рассматриваются четыре операционных отдела: номера, еда и напитки, другие операционные отделы (парковка, поле для гольфа, медицинский центр, бассейн и т. д.) и отдел прочих доходов (единственный центр, занимающийся исключительно доходами, такими как аренда, комиссионные и т. д.).

Функциональные подразделения – это подразделения, которые являются необходимыми для деятельности гостиницы, аккумулируют эксплуатационные расходы, общие для различных видов операционной деятельности, и поэтому их также называют центрами затрат. Они группируют нераспределяемые расходы:

- а) административные и общие расходы,
- б) информационные и телекоммуникационные системы,
- в) маркетинг;
- г) техническое обслуживание и ремонт;
- д) иные общие услуги.

В терминах российского бухгалтерского учета им в целом соответствуют общехозяйственные расходы, отражаемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Неоперационные подразделения аккумулируют те расходы, которые не могут быть напрямую отнесены к операционным или функциональным подразделениям (например, страхование, арендная плата и т. д.). Особенностью таких расходов является то, что они мало зависят от управленческих возможностей гостиницы, а определяются такими факторами, как структура собственности,

требования налогового законодательства, особенности экономической и социальной ситуации в географическом месте расположения гостиницы и т.д. Сюда входят неконтролируемые управленческие затраты, внереализационные доходы и расходы (аренда, налоги, страхование и другие внереализационные доходы и расходы), организация работы прачечной, питание персонала и т.д.

Во-вторых, система USALI выстраивает учетный процесс на базе методологии директ-костинг, то есть определения результата на основе только прямых затрат гостиницы и некоторых распределяемых расходов. Нераспределенные затраты формируются за счет затрат, накопленных в соответствующих функциональных подразделениях. Хотя они и являются прямыми для последних, для операционных подразделений они рассматриваются как косвенные. Поэтому в дальнейшем они суммируются и переносятся на счет финансовых результатов, что позволяет избежать произвольности при их распределении.

В-третьих, на этой основе определяется общий порядок оценки результатов деятельности гостиницы, который можно описать следующим образом:

а) валовая прибыль каждого операционного подразделения рассчитывается путем вычитания из полученной им чистой прибыли затрат, напрямую связанных с её получением (преимущественно это затраты на продажу). После определения валовой прибыли каждого подразделения из нее вычитаются расходы на персонал и иные расходы, в результате чего формируется его операционная прибыль, называемая общей прибылью отдела. Их суммирование в конечном итоге определяет общую прибыль всей гостиницы.

б) затем происходит суммирование затрат на персонал и прочих расходов каждого из функциональных подразделений, что позволяет сформировать совокупные общие затраты по ним, также известные как нераспределяемые операционные расходы.

в) после получения общей маржи гостиницы (TDP) и общих нераспределяемых операционных расходов или общих расходов функциональных подразделений, формируется совокупная валовая операционная прибыль (GOP).

При ее расчете исключаются управленческие платежи, арендная плата, налоги и страхование, поскольку они специфичны для каждой гостиницы и различаются в зависимости от режима и условий её работы (собственность, управление, аренда, франшиза и т. д.).

Из GOP вычитаются расходы на управление, что позволяет сформировать прибыль до внереализационных доходов и расходов, из которой вычитаются постоянные расходы, включающие в себя арендную плату, налоги, страхование и т.д. В результате рассчитывается значимый для оценки финансовой позиции показатель как EBITDA (прибыль до уплаты процентов, налогов, износа и амортизации). Начиная с десятого издания USALI из этого показателя рекомендуется вычитать так называемые резервы замещения (в случае их формирования). По своему экономическому смыслу это специально формируемый внутренний фонд, предназначенный для покрытия будущих замен активов отеля. В международной практике он известен также как резерв FF&E (Furnitures, Fixtures and Equipment, etc.), поскольку используется для финансирования будущих замен и приобретений мебели, приспособлений и оборудования.

Таким образом, процесс расчета чистого или конечного результата будет выглядеть как показано на рисунке 1.5.

Представленный процесс позволяет выявить три основных результата:

1. Общая прибыль подразделения (TDP), отражает операционную маржу или выгоду, полученную в отчетном периоде. Маржа является показателем качества управления и эффективностью каждого руководителя, поскольку все прямые расходы, связанные с получением результата, входят в сферу их ответственности.

2. Валовая операционная прибыль (GOP), результат до вычета постоянных расходов, является ключевой величиной для сравнения различных типов гостиниц с учетом разницы в географических зонах, размера и категории различных заведений. Данный показатель позволяет анализировать на корпоративном уровне динамику каждой гостиницы, входящей в сеть, как в абсолютном выражении, так и по количеству доступных номеров.

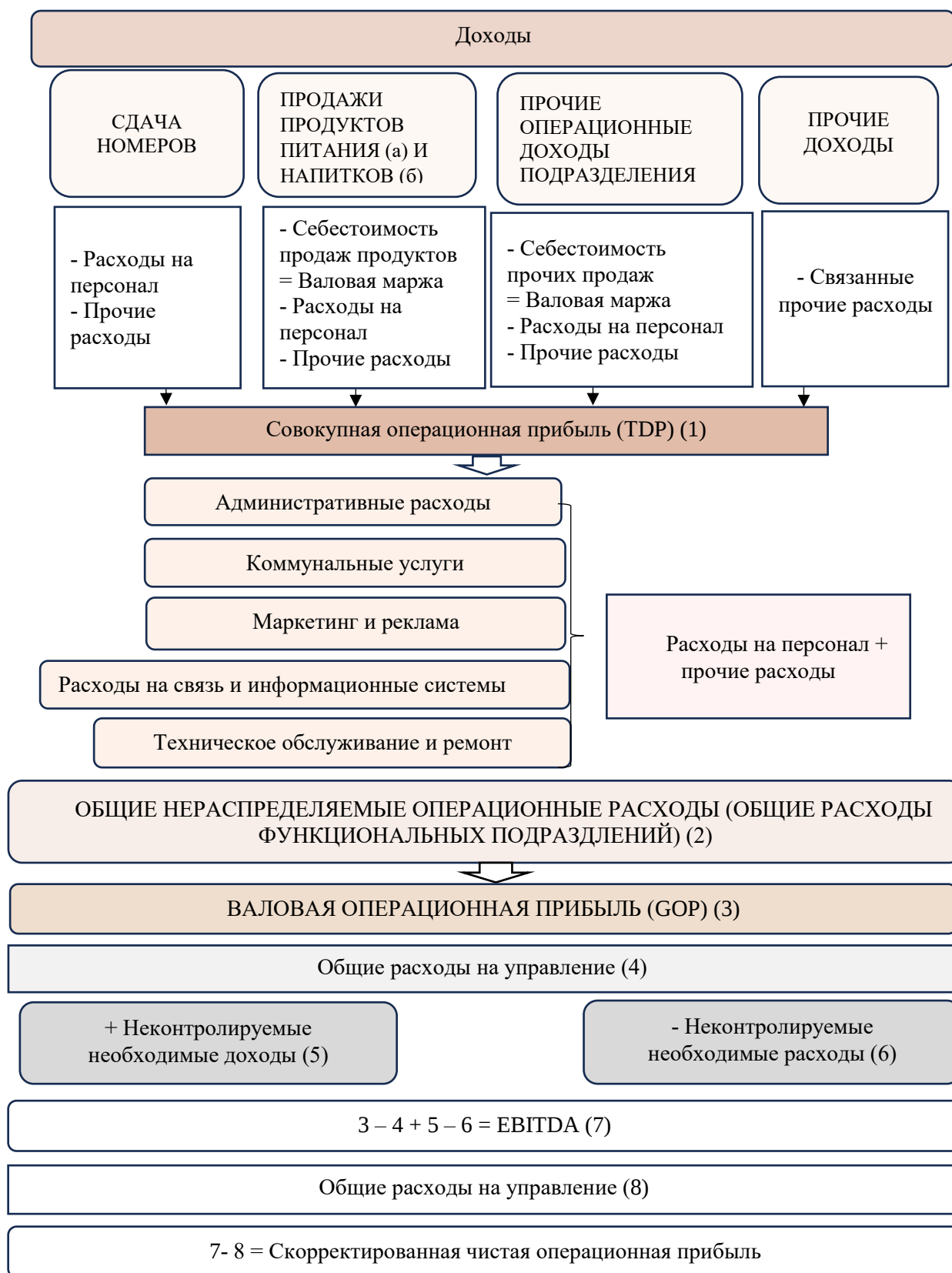


Рисунок 1.5 – Расчет скорректированного чистого операционного дохода гостиницы (начало)

Источник: составлено автором.

3. Чистая операционная прибыль (NOP), возникает как результат вычитания из GOP ряда расходов, которые не являются прямой ответственностью руководства гостиницы и размер которых варьируется в зависимости от таких обстоятельств, как режим работы, система налогообложения, структура и стоимость финансирования и т. д. Таким образом, NOP может использоваться в качестве основы для внешнего бенчмаркинга. Он подходит в качестве одного из главных показателей оценки корпоративной устойчивости и финансовой эффективности.

Как указано выше, помимо собственно модели формирования финансового результата, в системе USALI предлагается рассматривать ряд коэффициентов и статистических показателей, в частности, таких как:

- количество свободных номеров;
- количество проданных номеров;
- процент заполненности;
- среднесуточный тариф (ADR) = общая чистая выручка от продажи номеров / Количество проданных номеров;
- доход с доступного номера (RevPAR) = общий чистый доход с доступного номера / количество доступных номеров;
- общий чистый доход на занятый номер или RevPOR отеля = общий чистый доход / количество занятых номеров.

Более детальный обзор этих и иных показателей, используемых в целях аналитического обеспечения внутреннего контроля в гостиницах, будет представлен ниже.

Проведенный анализ основных положений методики USALI показывает, что в её основе лежит модель распределения затрат, аналогичная прямой калькуляции затрат в бухгалтерском и управленческом учете. Отличительной особенностью указанной системы является то, что помимо учетной составляющей, такое деление опирается также на возможность идентификации распределяемых затрат через назначение прямой ответственности за управление ими на уровне соответствующих ЦФО, а также отдельных работников, т.е., все прямые затраты рассматриваются как полностью распределяемые и контролируемые. Это имеет

принципиальное значение для формирования эффективной системы внутреннего контроля, поскольку данный подход позволяет проводить прямое соответствие между плановыми и фактическими бюджетными показателями и тем, как распределяется ответственность за их достижение.

Это определяется такими качественными характеристиками, как:

- простота в практическом применении - формируется достаточно полная обобщенная модель гостиничного бизнеса для внутренних и внешних пользователей бухгалтерской информации, адаптируемая к любым типам гостиниц, независимо от размера и категории;

- структурированность используемых моделей – дает возможность объективно оценивать работу персонала, подразделений и внутренних сервисных сегментов, одновременно обеспечивая хорошую основу для аналитической оценки их вклада по каждому направлению в общий результат работы сети;

- унифицированный подход – за счет реализации единой и стандартизированной модели представления результатов обеспечивается надежная основа для сопоставления разнообразных показателей деятельности между гостиницами и внутри них, независимо от режима работы и географического расположения деятельности.

Среди очевидных преимуществ использования системы USALI как основы учетно-методического обеспечения системы внутреннего контроля гостиничной сети, следует отметить следующие (таблица 1.6):

Таблица 1.6 – Преимущества использования системы USALI как основы учетно-методического обеспечения системы внутреннего контроля гостиничной сети

Качественная характеристика	Описание
Адаптируемость и гибкость в реализации	возможность адаптации к деятельности любой гостиницы при условии внесения необходимых изменений в соответствии с действующими правилами бухгалтерского учета
Унификация и единообразие представления	единообразие в описании финансовой структуры и классификации распределяемых доходов и расходов
Структурное оформление	определение обязанностей и финансовой ответственности лиц, наделенных полномочиями (управляющий гостиницей, начальники департаментов, финансовый директор главный

Качественная характеристика	Описание
	бухгалтер, совет директоров и т.д.).
Настраиваемость и возможность расширения	возможность разработки внутренних учетных и контрольных инструментов для сбора информации обо всех затратах и доходах, с учетом разделения и различия между валовым операционным результатом (GOP) и операционным результатом, а также о ходе операционной деятельности, тенденциях рынка и перспективах развития бизнеса
Аналитичность и наглядность представления результатов контроля	предоставление набора контрольных инструментов для отслеживания исполнения бюджетов по сферам ответственности. Используемые коэффициенты и статистические данные позволяют разрабатывать собственные панели внутреннего мониторинга результатов
Оперативность представления результатов	ускорение получения информации, используемой для принятия решений, путем представления оперативных сведений в режиме реального времени, если для этого доступны соответствующие информационные технологии и возможность объединять отчеты гостиниц, входящих в сеть, в соответствующие матричные отчеты, основанные на критериях группировки
Измеряемость	обеспечивает реализацию механизма контроля, соотносящего показатели создания ценности с процессами обслуживания и удовлетворенностью клиентов
Обучение и управление знаниями	облегчает обучение персонала, сокращая время, необходимое сотрудникам для адаптации к использованию системы, обеспечивает объективный контрольный механизм

Источник: составлено автором.

Выводы по главе 1:

1. В ходе комплексного критического исследования работ ведущих отечественных и зарубежных авторов, а также ряда методических разработок, внедряемых на нормативном уровне определены основные функции и содержательные элементы внутреннего контроля. Несмотря на различия в исследовательских подходах и взглядах различных научных школ на понимание нормативного и методологического содержания контрольной деятельности, основные её цели и задачи рассматриваются универсально - это обеспечение доступа к достоверной и полной информации; защита активов компании; повышение эффективности деятельности компании; представление финансовой отчетности в соответствии с применяемыми стандартами финансовой отчетности; обеспечение соблюдения законов и нормативных актов; контроль рисков. Такая однородность, тем не менее не означает наличие отраслевой специфики, в

частности для гостиничного бизнеса, что и определило тематику проводимого исследования.

2. В ходе изучения современных представлений о природе и сущности внутреннего контроля расширены рамки проводимого анализа. В результате исследования показано, что современные представления о моносистемном и едином характере его организации нуждаются в уточнении и расширении. Опираясь на методологию изучения систем внутреннего контроля, предложенную Т.Малми и Д.Брауном, в работе предлагается расширить существующие представления о нем, за счет усиления системной перспективы за счет включения в неё идеи многомерности. В соответствии с данным подходом, в рамках одного бизнеса, как только он становится достаточно большим и комплексно организованным, необходимо говорить не о единой системе внутреннего контроля, а о сложноорганизованном пакете контрольных систем. В работе показано, что на уровне отдельного бизнеса следует выделить системообразующие группы контроля, охватывающие такие области, как планирование, кибернетический контроль, вознаграждения и компенсации, административный контроль и культурный контроль. По мнению автора, подход на основе пакетирования контрольных систем более полно отвечает современным требованиям к организации эффективного внутреннего контроля в гостиничном бизнесе.

3. Для понимания указанной специфики были изучены особенности организации и управления современными гостиничными предприятиями. Центральной характеристикой гостиничной деятельности является оказание комплекса услуг по предоставлению физическим лицам средств временного размещения и проживания, но одновременно, гостиницы активно оказывают и ряд дополнительных услуг как непосредственно персоналом гостиницы, так и на основании отдельных специальных договоров, оказания услуг сторонними исполнителями. В частности, это организация питания и досуга, хранение имущества, перевозка постояльцев, обеспечение безопасности, услуги по организации спортивных и развлекательных мероприятий и т.п. Комплексный, сложный характер гостиничной деятельности определяет специфику

задействованных в нем организационных и управленческих мероприятий, а также особенный характер разворачиваемых на этой основе технологий и инструментов внутреннего контроля.

4. В ходе исследования изучены теоретические основания организации учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля. Показано, что в настоящий момент сформировались две теоретические модели внутреннего контроля, по-разному трактующими проблему организации учетно-аналитического обеспечения: бухгалтерская и управленческая. В работе проведен их сравнительный анализ и выявлены их основные отличительные характеристики. Для раскрытия предметного содержания учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля в туристическом бизнесе вообще, и в индустрии гостеприимства в частности, предложено рассматривать его в качестве самостоятельной теоретико-методической категории. В ходе исследования, рассмотрены различные интерпретации указанной категории и представлено их авторское обобщение, позволяющее рассматривать учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля в терминах, аналогичных тем, что описывают учетно-аналитическое обеспечение предприятия. Для целей проводимого исследования учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля предложено рассматривать как совокупность непрерывных взаимосвязанных действий, определяющих информационную и организационно-структурную поддержку внутренних процессов и решений, направленных на эффективную реализацию организационного пакета систем внутреннего контроля.

5. Для решения поставленных во введении научных задач предложено выделить три составляющие учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля – собственно учетная, аналитическая и организационная. Такое разделение дает возможность последовательно рассмотреть все основные области, обеспечивающие эффективную реализацию контрольной функции в сетевом гостиничном бизнесе. В качестве исходной методической основы предложено обратиться к лучшей международной практике и использовать международную единую систему счетов для индустрии гостеприимства USALI (Uniform System of

Accounts for the Lodging Industry). В работе представлены основные ключевые принципы её организации и раскрыты основные методические решения, на основе которых формируется эффективное учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля для гостиничных организаций.

Глава 2 Структурно-методические вопросы организации внутреннего контроля в сетевом гостиничном бизнесе

2.1 Корпоративная устойчивость бизнеса как предмет внутреннего контроля

В теории системного анализа одним из центральных вопросов, связанных с управлением, является вопрос обеспечения системной устойчивости. Последняя исходно связана с понятием инвариантности, сохранением ключевых параметров и воспроизводимости результатов. «Система может обнаружить сложное поведение, однако некоторые её свойства остаются при этом неизменными. Таким образом, некоторые высказывания о системе будут неизменно истинными, несмотря на её непрерывное изменение. Близкими к понятию устойчивость являются такие понятия, как равновесие, стационарность и т.д., однако они имеют более узкий смысл» [76, с. 600].

Системная природа категории устойчивости позволяет задать ряд классификационных признаков, на основе которых её можно применить по отношению к бизнесу. Например, можно различать такие виды устойчивости, как внутренняя и внешняя, общесистемная (реализуемую на корпоративном уровне) и локальная (на уровне отдельных бизнес-сегментов, направлений деятельности, подразделений и т.д.) и т.д. Последняя классификация отчасти пересекается с другим, не менее популярным классификационным подходом, позволяющим разграничить операционную и стратегическую устойчивость [28; 71]. Определенное значение может иметь также классификация, предполагающая выявление статики и динамики бизнеса. В этом случае, можно говорить соответственно о статической (связанной с неизменностью основных структурных и финансовых характеристик) и динамической (определяемой процессами масштабирования и роста) устойчивости.

С точки зрения практического понимания деятельности любой организации в первую очередь целесообразно рассматривать общую устойчивость бизнеса с позиций его экономического положения относительно внешней среды. Этот вопрос часто поднимается, когда идет речь об исследовании организации (бизнеса) в целом, во всем его многообразии. Для характеристики этого типа устойчивости, как правило, используются такие понятия как «корпоративная устойчивость» [30; 48], «организационная устойчивость», «экономическая устойчивость» [18; 51] и т.д. В дальнейшем для обозначения данного вида устойчивости будет использовано понятие «корпоративная устойчивость». В ряде случаев его следует рассматривать, как (частично) взаимозаменяемое по отношению к понятию «экономическая устойчивость», но в дальнейшем в тексте исследования оба эти понятия будут разграничиваться.

В исследованиях отечественных и зарубежных авторов можно наблюдать разные подходы к пониманию природы экономической устойчивости, но в основе любого из них лежит базовое представление о том, что «устойчивость» предполагает способность для экономической системы любого масштаба достигать и поддерживать состояние равновесия внутренних процессов и восстанавливать их при воздействии внешних факторов, либо как способность отдельных элементов экономической системы поддерживать состояние равновесия в течение определенного периода или периодов времени. Общим во всех определениях экономической устойчивости любого экономического субъекта является наличие прибыли, стабильность внутренних бизнес-процессов, способность к поддержанию переменного капитала. Применительно к корпоративным структурам, все факторы, определяющие сущность экономической устойчивости, логично соотносятся с понятием «корпоративная устойчивость». В пределе корпоративная устойчивость может рассматриваться как ключевое внутреннее качество системы управления, определяющее качество системы управления бизнесом, определяемое такой его характеристикой, как непрерывность.

Системное представление процессов управления в современных организациях предполагает выработку определенного организационного

целеполагания и наличие потенциала реализации намеченных стратегических целей. С методологической точки зрения между этими элементами должен присутствовать определенный баланс. Удаление любого из указанных элементов означает невозможность существования бизнеса, по крайней мере, в тех формах, в которых он действовал ранее. В пределе, банкротство можно трактовать как неспособность организации аккумулировать и использовать достаточный объем ресурсов, чтобы достичь намеченных целей.

Любой бизнес следует рассматривать как динамическую, систему, осуществляющую свои основные бизнес-процессы во времени от одного операционного или финансового цикла к другому. Принципиальным моментом здесь является возможность реализовывать определенную бизнес-модель, в рамках которой решаются две задачи: создание дополнительной добавленной стоимости и сохранение способности привлекать и возвращать ресурсы. В бухгалтерских терминах это нашло отражение в активном использовании принципа подготовки бухгалтерской отчетности «поддержание непрерывности деятельности».

В международной практике принцип непрерывности деятельности сформулирован в п. 4.1 Концептуальных основ финансовой отчетности, где сказано: «Финансовая отчетность обычно составляется на основании допущения о том, что организация осуществляет свою деятельность непрерывно и продолжит осуществлять ее в обозримом будущем. Таким образом, принимается допущение, что организация не имеет ни намерения, ни необходимости прекратить свое существование или существенно сократить объем своей деятельности; при наличии такого намерения или необходимости может потребоваться составить финансовую отчетность на другой основе, при этом информация о такой основе должна быть раскрыта» (п. 4.1 Концептуальных основ представления финансовых отчетов») [16].

Допущение непрерывности деятельности рассматривается как важнейшая предпосылка подготовки финансовой отчетности по МСФО (пп. 25,26 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», введен в действие на территории Российской Федерации

Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) [11]. В российском законодательстве аналогичное требование закреплено в качестве одного из ключевых принципов формирования учетной политики (п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008, утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н) [6].

Следует отметить, что допущение о непрерывности деятельности не является нормативно заданным, а рассматривается как предмет внутренней оценки со стороны высшего менеджмента (п. 25 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) [11].

Причем, в случае, когда бухгалтерская отчетность подлежит обязательному независимому аудиту, уместность и обоснованность указанной оценки подлежат дополнительной верификации. В системе регулирования аудиторской деятельности этому вопросу посвящен отдельный аудиторский стандарт [10].

Целью введения в практику бухгалтерского учета принципа непрерывности деятельности является выявление момента, когда организация больше не в состоянии осуществлять свою дальнейшую деятельность, с целью защиты остаточных корпоративных активов и урегулирования их на условиях ликвидации. Аналогичным образом, в случае возникновения существенных неопределенностей, обращение к принципу непрерывности деятельности предусматривает соответствующее надлежащее раскрытие информации в финансовой отчетности, даже если у бизнеса нет намерения ликвидироваться или заметно прекратить свою деятельность. Значимость и необходимость применения указанного принципа получили в последнее время убедительные эмпирические подтверждения [23].

Суждение о непрерывности на практике должно охватывать период не менее 12 месяцев после даты подготовки бухгалтерской отчетности. Оно подразумевает, что организация будет использовать свои существующие ресурсы для удовлетворения своих общих бизнес-потребностей, должного обеспечения всех производственных, логистических и финансовых процессов и генерирования

достаточных будущих притоков, доходов и расходов, а также денежных средств, чтобы обеспечить поступление прибыли. Если способность организации продолжать свою деятельность в качестве непрерывно действующей не подтверждается, её остаточные активы должны оцениваться по ликвидационной стоимости, то есть в оценке, по которой активы могут быть достаточно быстро (в течение нескольких недель или месяцев) реализованы на рынке.

Таким образом, представлением, противоположным по отношению к допущению непрерывности деятельности является представление о будущей ликвидации бизнеса или его существенной части. Тем самым с точки зрения теории бухгалтерского учета и практики управления задаются граничные условия хозяйственной деятельности, рассматриваемой как направленный во времени поток фактов хозяйственной жизни.

Здесь стоит отметить, что сама по себе «непрерывность деятельности» не может рассматриваться как объективная качественная характеристика бизнеса. По своей внутренней сущности, она представляет собой лишь утверждение, основанное на обоснованном экспертном суждении о будущем состоянии бизнеса в определенный момент времени и возможности действовать дальше. Это утверждение приобретает нормативно-правовой статус, когда публично представляется путем прямого заявления руководства бизнеса в пояснениях к бухгалтерской отчетности и подтверждается аудитором.

Утверждение о непрерывности сформировать достаточно просто, если бизнес находится в одном из двух указанных выше граничных положений (рисунок 2.1).

В частности, если организация обладает достаточной ликвидностью и доступом к финансовым ресурсам, тогда оценка допущения о будущих доходах и потоках денежных средств не требует детального анализа. Аналогичная ситуация имеет место в случае признанного банкротства или добровольного закрытия бизнеса. Однако, в условиях высокой неопределенности или значительного ухудшения финансового положения для оценки непрерывности деятельности необходимо учитывать широкий спектр показателей, касающихся текущей и

потенциальной прибыльности, планов погашения задолженности и привлечения финансовых ресурсов.

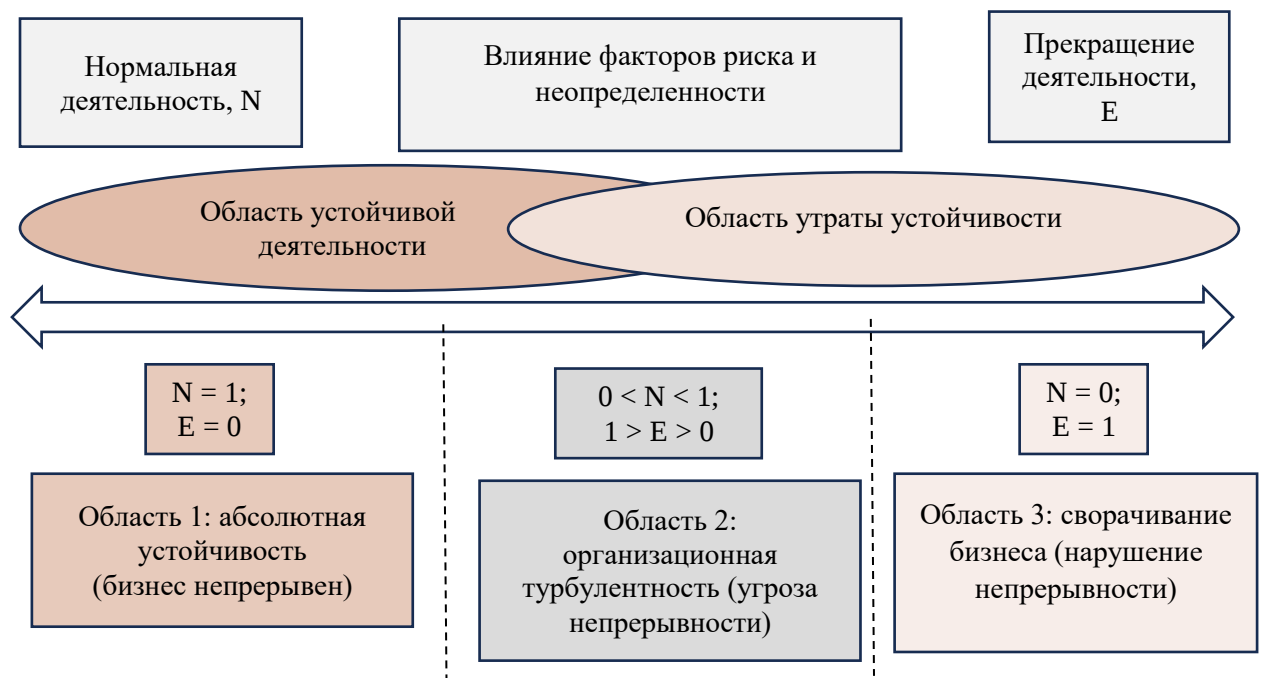


Рисунок 2.1 – Формирование суждения о непрерывности деятельности организации

Источник: сформировано автором

В настоящий момент в экономической науке сформировалось два принципиальных подхода, по-разному рассматривающих вопрос о непрерывности деятельности организации. Первый из них ориентирован на представление о непрерывности бизнеса с позиций антикризисного менеджмента. В представленной на рисунке 2.1 схеме этому подходу соответствует средняя зона (Область 2), которая рассматривается как область организационной турбулентности. Интерес к ней особенно повышается в периоды, когда экономика все сильнее испытывает на себе последствия роста уровня неопределенности в окружающем мире. Для организаций это означает возникновение ситуаций, приводящих к неблагоприятным финансовым последствиям, нанесению ущерба корпоративной репутации и стратегической жизнеспособности. Часто такие ситуации имеют кризисный характер, а их появление не всегда однозначно

предсказуемо. Для решения вопросов, возникающих в области турбулентности, был разработан ряд организационных и методических решений, объединенных под общим наименованием «управление непрерывностью бизнеса (Business Continuity Management - BCM)».

Второй подход, больше ориентирован на Область 1 из рисунка 2.1 и имеет иную теоретическую основу, фундамент которой ориентирован больше на внешний периметр управления бизнесом с элементами этического и экологического мышления. В его основе лежит широко используемая сегодня концепция так называемого «устойчивого развития» (Sustainable development). Исходную сущность этой концепции можно определить как обеспечение «стабильного экономического роста при соблюдении требований социальной ответственности, начиная с микроуровня (экономический субъект) и заканчивая макроуровнем (регион, государство и мировое сообщество в целом)» [78, с. 8]. Для организаций это предполагает нахождение определенного консенсуса относительно целей своего стратегического развития и используемыми для их достижения средствами, которые могут оказаться этически, социально или экологически неприемлемыми для общества.

Рассмотрим детально особенности каждого из подходов. Главная задача управления непрерывностью бизнеса - обеспечить его устойчивость относительно реальных и потенциальных угроз как внешнего, так и внутреннего характера. В организациях кризисные явления возможны из-за корпоративного мошенничества, экономических санкций, стихийных бедствий и др. Такие события могут повлиять на организацию прямо или косвенно, через проблемы в цепочке поставок и потерю клиентов. Многие причины находятся вне контроля организации и потому часто рассматриваются как нештатные ситуации, связанные с угрозой для бизнеса.

Последствия появления этих событий могут быть разными – финансовыми, юридическими, операционными, а вызванные ими нарушения внутренних бизнес-процессов могут длиться от нескольких дней до нескольких месяцев, а в некоторых случаях даже лет. Тем самым может быть поставлена под угрозу стратегическая устойчивость бизнеса или отдельных его частей. Необходимость эффективного

методологического и практического ответа на многочисленные вызовы, связанные с возрастающими угрозами непрерывности бизнеса, определила появление таких известных управленческих подходов, как кризисное управление, управление чрезвычайными ситуациями и риск-менеджмент. Со временем возникла более широкая объединяющая управленческая концепция, интегрировавшая все указанные направления. Она получила название управление непрерывностью бизнеса (Business Continuity Management - BCM), и как следует из названия она исходно сосредотачивается на преодолении различных кризисных ситуаций и предоставляет необходимый набор организационных и управленческих решений, направленных на поддержание бизнеса в целях достижения его целей [116].

Исторически появление концепции управления непрерывностью бизнеса связано с исследованиями процессов восстановления нормальной деятельности крупных корпораций после катастроф [101]. Её эволюция прошла путь от сфокусированного технического аспекта, такого как защита корпоративных компьютерных систем, до более широкого стратегического организационного требования, сфокусированного на потребностях бизнеса [94]. В последнем случае непрерывность бизнеса рассматривается как интеграция социальных и технических систем, которые вместе обеспечивают эффективную защиту организации. Таким образом, BCM не только защищает, но и способствует процессу создания стоимости за счет более эффективных систем или предоставления выгод клиентам за счет более высокой оперативности, безопасности и надежности.

Концепция непрерывности бизнеса рассматривает способность к поддержанию устойчивости внутренних процессов как гарантию возможности организациями поддерживать свои критически важные бизнес-функции во время инцидентов и после них [134]. Само же управление непрерывностью можно определить как набор действий и методик по прогнозированию инцидентов, которые повлияют на критически важные функции и процессы организации, и обеспечение возможности реакции на любой инцидент заранее определенным и запланированным образом. На организационном уровне это сложный

многоуровневый процесс разработки предварительных мер и процедур, которые позволяют организации реагировать на событие таким образом, чтобы критически важные бизнес-функции продолжались с запланированными уровнями перерывов или существенных изменений [97]. Эффективная стратегия управления непрерывностью бизнеса должна заключаться в обеспечении безопасности персонала, максимальной защите репутации организации и имиджа бренда, а также минимизации негативного воздействия событий на клиентов, демонстрация эффективного и действенного управления активами организации в соответствии с нормативным требованиями.

Как уже было сказано, подход, связанный с устойчивым развитием, строится на иных основаниях. За основу берется положение, предполагающее, что организация может расти и развиваться более высокими темпами, если берет на себя определенные корпоративные социальные обязательства и ответственно относится к их исполнению. При этом, идеи устойчивого развития исходно реализуются комплексно, одновременно как на макро-, так и микроуровне. Но «если на макроуровне под устойчивым развитием понимается гармоничное сочетание экономического роста, сохранения окружающей среды и социальной стабильности, то на уровне экономических субъектов устойчивое развитие ассоциируется не только с увеличением экономических показателей и с повышением эффективности использования ресурсов и улучшением уровня социально-экономического обеспечения работников организации» [74].

Соответственно, на уровне организации следует говорить о корпоративной устойчивости, системно «охватывающую все уровни, которая связывает организационную деятельность с результатами во всеобъемлющих общественных и природных системах, где от бизнес-фирм ожидается повышение общего благосостояния общества» [100, с. 236].

В последние годы устойчивое развитие стало рассматриваться как интегрированная парадигма управления, оказывающая влияние на все элементы бизнеса. Многочисленные исследования показывают, что все три измерения устойчивости (экономическое, экологическое и социальное) логично встраиваются

во все ключевые внутренние бизнес-процессы (от финансов до управления персоналом, от маркетинга до управления цепочками поставок) и всё сильнее определяют целевые установки стратегического управления. Таким образом, идея устойчивого развития превращается из дополнительного в комплексный подход в менеджменте и смежных с ним областях [95, с. 36].

Оба представленных выше подхода развиваются на данный момент параллельно и относительно слабо пересекаются друг с другом. Очевидной причиной этого является исходно разная природа поставленных в каждом из них задач и несовпадающее целеполагание. Анализ работ отечественных и зарубежных авторов, а также нормативно-методических разработок, посвященных вопросам практического внедрения обоих подходов, позволяет сформировать определенное сравнительное видение их особенностей (таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Сравнительный анализ концепций «управление непрерывностью бизнеса» и «устойчивое развитие»

Обсуждаемая позиция	Управление непрерывностью бизнеса	Устойчивое развитие
Подход к бизнесу	Технический. Бизнес как совокупность бизнес-процессов и информационных потоков	Социально-экологический. Бизнес как сеть контрактов с заинтересованными сторонами
Центральная проблема	Появление внешних и внутренних угроз для бизнеса в результате чего снижается его устойчивость	Конфликт с заинтересованными сторонами относительно средств к достижению целей бизнеса
Основная цель	Обеспечение надежности внутренних процессов по отношению к существенным рискам	Сбалансированность действий и результатов по трем стратегическим направлениям: экономика – общество - экология
Область действия	Внутренние бизнес-процессы Процедуры принятия решений Система риск-менеджмента	Процессы принятия решений Ресурсы и результаты
Концепция управления	Антикризисный менеджмент	Управление отношениями, социальная ответственность бизнеса
Стандартизация	ГОСТ Р ИСО 22301-2021 Системы менеджмента	– ГОСТ Р 54598.1 – 2015 Менеджмент устойчивого развития

Обсуждаемая позиция	Управление непрерывностью бизнеса	Устойчивое развитие
	непрерывности деятельности. Требования ISO 22301:2019, Security and resilience - Business continuity management systems - Requirements, IDT	– BS 8900-1:2013 «Managing sustainable development of organizations — Part 1: Guide», IDT – ГОСТ Р ИСО 37101 – 2018 Устойчивое развитие в сообществах. – Система менеджмента. – Общие принципы и требования ISO 37101:2016 «Sustainable development in communities — Management system for sustainable development — Requirements with guidance for use», IDT
Раскрытие информации	Не предусмотрено	– EU Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) [35] – GRI Standards [132] – IFRS Sustainability Disclosure Standards [12]

Источник: составлено автором.

Для полноты проводимого исследования следует вернуться к началу обсуждения концепции непрерывности бизнеса в настоящем разделе и раскрыть особенности применения так называемого бухгалтерского подхода. Его особенностью является то, что непрерывность рассматривается технически узко и прагматично, а именно с позиций бухгалтерского учета и управления финансами. В действующем корпоративном и бухгалтерском законодательстве данный подход соотносится с показателями финансового положения, вероятностью банкротства и закрытия бизнеса (Область 3 на рисунке 2.1). В его основе лежит представление, что любые организационные действия и результаты в конечном итоге всегда будут проецироваться в область учетно-аналитической информации и потому необходимо говорить о финансовой устойчивости как важнейшей характеристике способности бизнеса сохранять свою целостность при различных внешних и внутренних воздействиях.

Понятие финансовой устойчивости широко используется бизнес-сообществом и давно является предметом активных научных исследований. Вместе с тем, несмотря на обилие научных материалов по данной теме, оно до сих пор остается одним из дискуссионных. Например, С.М.Рябов рассматривает

финансовую устойчивость как «способность предприятия осуществлять свою деятельность стабильно благодаря финансовому обеспечению собственными оборотными средствами, а также привлеченными (кредитами, акциями)» [62]. По мнению Н.А.Казаковой под финансовой устойчивостью следует понимать «степень обеспеченности предприятия необходимыми финансовыми ресурсами для осуществления эффективной хозяйственной деятельности и своевременного проведения денежных расчетов по своим обязательствам» [43]. С позиций обоих указанных авторов, финансовая устойчивость является комплексной характеристикой, определяемой внутренними структурными соотношениями между исходными бухгалтерскими показателями, такими как рентабельность, финансовая независимость, платежеспособность и ликвидность и т.д.

Согласно А.Н.Жилкиной финансовая устойчивость должна рассматриваться не столько как исходное условие, сколько как следствие деятельности организации в отчетном периоде, конечный результат которой «свидетельствует об обеспеченности предприятия собственными финансовыми ресурсами, уровне их использования, направления их размещения» [31], то есть значение имеет качество принятых управленческих и финансовых решений, а также их конечная эффективность, выражаемая через структурные балансовые соотношения. С данной позицией во многом совпадает мнение Д.С.Даниеляна, справедливо отметившего, что «финансово устойчивым является такой хозяйствующий субъект, который за счет собственных средств покрывает средства, вложенные в активы (основные фонды, нематериальные активы, оборотные средства), не допускает неоправданной дебиторской и кредиторской задолженности и рассчитывается в срок по своим обязательствам» [29].

Важными характеристиками финансовой устойчивости, на которые указывает целый ряд авторов, выступают наличие финансовой независимости, способность маневрировать собственными средствами, достаточность финансового обеспечения, стабильность воспроизводства производственного потенциала [25]. В исследованиях присутствует также позиция, ставящая финансовую устойчивость в зависимость от достаточности объемов доступных

материальных финансовых ресурсов, обеспеченных внутренними источниками [32]. Представляется, что оба этих подхода недостаточно верны, поскольку необоснованно сужают понимание финансовой устойчивости до частных случаев.

Ещё одной некорректной трактовкой финансовой устойчивости является её определение как состояния «счетов предприятия, характеризующих его постоянную платежеспособность» [35]. Это положение также нельзя назвать корректным. Во-первых, счета бухгалтерского учета сами по себе не являются носителями такой системной характеристики как «устойчивость». Во-вторых, платежеспособность представляет собой лишь одним из показателей финансового положения как такового, но не может рассматриваться в качестве единственного и однозначного индикатора устойчивости.

Анализ указанных выше и иных источников показывает, что финансовая устойчивость представляет собой достаточно универсальную и широко применимую характеристику положения бизнеса, позволяющую достаточно достоверно давать оценку его непрерывности. Оценка финансовой устойчивости выступает важным элементом анализа в антикризисном управлении и ситуации банкротства.

Основная идея, лежащая в основе оценки финансовой устойчивости, лежит в её привязке к способности бизнеса поддерживать собственный оборотный капитал на заданном уровне, достигая при этом намеченные операционные и стратегические цели. Важным условием является сбалансированность и согласованность доступных ресурсных потоков и связанных с ними обязательств. Но это лишь одна сторона финансовой устойчивости. Вторая сторона проявляется в способности бизнеса к сохранению своих финансовых возможностей в условиях нарушения равновесия и в кризисных ситуациях. С этой точки зрения, финансовая устойчивость должна рассматриваться в терминах надежности систем контроля и финансовой безопасности с учетом воздействия внешних и внутренних рисков.

Таким образом, принимая во внимание обе составляющие, финансовая устойчивость не должна рассматриваться лишь как чисто бухгалтерская характеристика экономических возможностей бизнеса, эквивалентная его

экономической устойчивости. Она должна быть вписана в более широкий контекст, связанный с пониманием трояственной природы корпоративной устойчивости, которая в свою очередь, является проекцией способности бизнеса сохранять свою непрерывность достаточно длительное время. Сказанное можно проиллюстрировать на схеме [40, с. 222], представленной на рисунке 2.2.

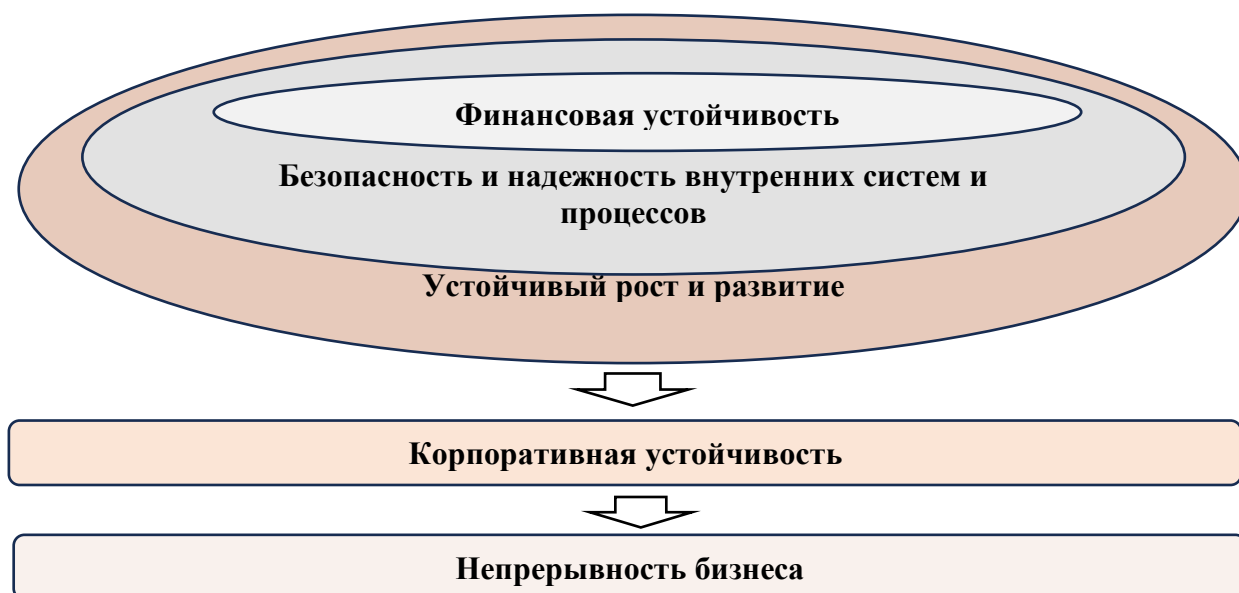


Рисунок 2.2 – Трехуровневая система обеспечения корпоративной устойчивости

Источник: составлено автором

Авторская позиция относительно трактовки содержания рисунка 2.2 строится на логической связке, позволяющей трактовать корпоративную устойчивость как внутреннее состояние любого бизнеса, например, гостиничной сети, определяющее перспективы поддержания его непрерывности и сохранение преемственности задействованных в нём внутренних процессов, политик, практик и процедур на обозримую перспективу. Это состояние характеризуется в терминах стабильности и сбалансированности (финансовая устойчивость), надежности и безопасности (концепция управления непрерывностью), экологичности и этичности (устойчивое развитие).

Предложенный подход расширяет стандартное представление о корпоративной устойчивости как чисто экономической категории за счет

расширения областей её поддержания и более полного её описание как комплексной многоуровневой структуры. На первом уровне корпоративная устойчивость должна оцениваться через обращение к понятийному и аналитическому аппарату бухгалтерского учета и финансового менеджмента. Этому уровню соответствует оценка имущественного положения бизнеса и его финансовых результатов. Далее происходит расширение области оценки возможности поддержания корпоративной устойчивости за счет рассмотрения вопросов обеспечения структурной и функциональной надежности ключевых бизнес-процессов, а также оценки широкого спектра связанных с ними рисков. Наконец, на третьем уровне проблема обеспечения корпоративной устойчивости переходит в плоскость стратегического взаимодействия с заинтересованными сторонами.

В рамках предлагаемой схемы может быть выстроена комплексная системная многофакторная модель обеспечения корпоративной устойчивости сетевого туристического бизнеса и как это будет показано в дальнейшем, данная модель может быть использована в качестве фундамента построения эффективного внутреннего контроля для современных гостиничных сетей.

2.2 Аналитическое сопровождение системы внутреннего контроля в индустрии гостеприимства

Для лучшего понимания значимости и места внутреннего контроля в качестве важнейшего инструмента обеспечении корпоративной устойчивости, необходимо определить и конкретизировать его предметное содержание с учетом комплексности самого понятия устойчивости. Как отмечалось выше, корпоративная устойчивость возникает из трех фундаментальных источников [39, с. 220]:

- возможность обеспечивать бесперебойность и ритмичность финансовых и ресурсных потоков, что находит отражение в росте капитала;
- системный взгляд на безопасность, что предполагает поиск приемлемых решений относительно поведения сложных систем в условиях кризиса;
- выявленный потенциал роста и способности сбалансированно вовлекать в процессы создания стоимости различные заинтересованные стороны.

Системность понятия корпоративной устойчивости предполагает, что её анализ и оценка должны носить комплексный характер. При этом во внимание должны приниматься все значимые аспекты организационной деятельности (результаты, процессы, потоки, запасы и т.д.), нарушения в которых могут приводить к нарушению внутренней устойчивости.

Чтобы лучше понять факторы, определяющие корпоративную устойчивость и оценить их действие во времени и пространстве, целесообразно опираться на классификационную схему, позволяющую выявить главные «области» её существования. Соответственно, для целей проводимого исследования необходимо различать операционную, структурную и стратегическую области поддержания устойчивости [40, с. 221]. Каждая из них раскрывает характер организационной деятельности с точки зрения различных аспектов системы управления, соотнося её с общим корпоративным потенциалом поддержания непрерывности существования бизнеса на уровне всей сети.

Предлагаемое выделение областей корпоративной устойчивости отражает также различие в способах вовлечения корпоративных ресурсов - таких как финансы, материальные ресурсы, работники, знания, инструменты, данные, навыки и идеи - в общий процесс создания стоимости.

Операционная область связана с текущим управлением бизнес-процессами на оперативном уровне. Она предполагает мобилизацию доступных ресурсов и денежных потоков в ходе обычного финансового (отчетного) периода. Тем самым исходно задается используемый для оценки операционной устойчивости временной интервал, который, как правило, не выходит за пределы финансового года.

Рассмотрение структурной устойчивости предопределено логикой функционирования любых организационных форм, которые всегда должны быть каким-то образом оформлены. Соответственно, состояние устойчивости оценивается здесь с точки зрения возможностей и надежности существующей функционально-организационной структуры и связанных с ней внутренних бизнес-процессов. В основе такой оценки лежит представление о необходимости четкой понятной и содержательной регламентации последних или в случае выявления серьезных нарушений нормального хода внутренних функций и процессов – их своевременной корректировки и реструктуризации для адаптации или приспособления к разрушительным событиям. Поскольку внутренние бизнес-процессы как правило не могут быть быстро и безболезненно изменены, показатель структурной устойчивости предполагает её оценку на временной период до двух лет.

Наконец, стратегическая устойчивость связана с необходимостью надежной оценки текущей позиции бизнеса на уровне его взаимодействия другими системами такого же или большего масштаба. Она предполагает возможность изменения целеполагания бизнеса, значительного роста его масштабов или полное переосмысление того, как разрабатываются, функционируют все основные бизнес-сегменты. Стратегические процессы имеют большую длительность, и потому речь должна идти о потенциале сохранения устойчивости на срок, в рамках которого возможно надежное стратегическое планирование – до пяти лет.

Выделение областей корпоративной устойчивости на практике может рассматриваться в качестве удобного и достаточно практичного способа определить предметное содержание внутреннего контроля.

На рисунке 2.3 приведена функционально-структурная схема, определяющая место внутреннего контроля в обеспечении корпоративной устойчивости гостиничного бизнеса [40, с. 223-224].

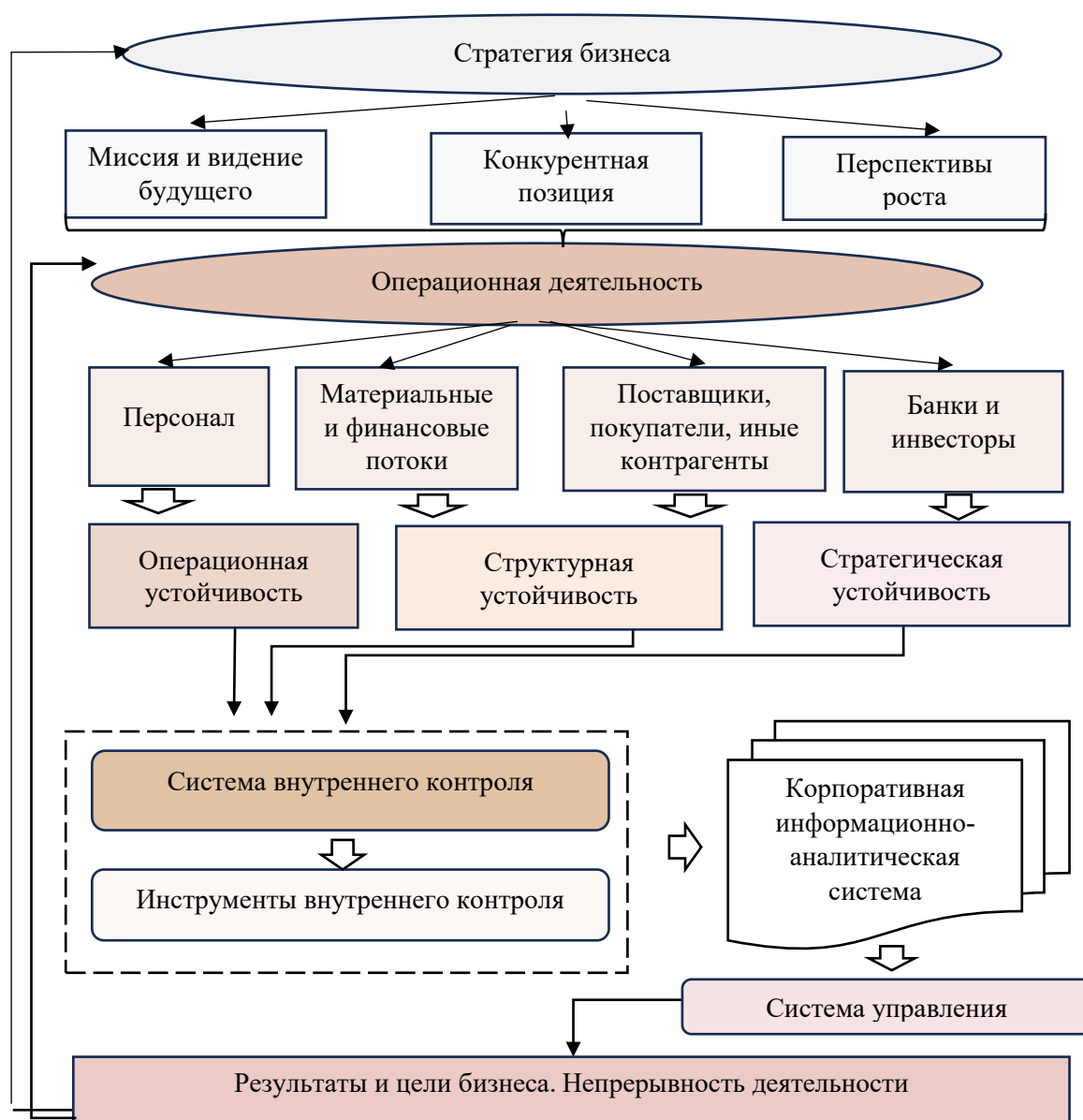


Рисунок 2.3 – Место внутреннего контроля в обеспечении корпоративной устойчивости гостиничного бизнеса

Источник: составлено автором.

Рисунок 2.3 показывает, что внутренний контроль, являясь одним из центров аккумуляции информации о трех уровнях корпоративной устойчивости, играет заметную роль в обеспечении руководства гостиничной сети уверенности в надежности и эффективности общей системы управления гостиничной сетью. Объединяя предложенный подход, выделяющий три уровня корпоративной устойчивости (оперативная, структурная, стратегическая) с предложенной ранее

методикой её трехмерного представления для целей аналитической оценки (финансовая устойчивость, безопасность бизнеса и устойчивое развитие) позволяет сформировать комплексную модель предметного содержания внутреннего контроля корпоративной устойчивости на основе её матричного представления [39, с. 221] (Приложение А).

Матричное представление позволяет пересмотреть и переосмыслить современное состояние и дальнейшие перспективы развития риск-ориентированного внутреннего контроля в целом, и в гостиничных сетях в частности. Прежде всего, можно видеть, что используемые на практике стандартные подходы к пониманию задач и целей его создания зачастую ограничены только одной из представленных в матрице из Приложения А позицией. Например, соответствующей пересечению области «операционной устойчивости» с элементом «финансовая устойчивость». Таким образом, оказывается, что единственным приоритетом корпоративной системы внутреннего контроля является отслеживание индикаторов утраты финансовой устойчивости. Но очевидно, что в крупных организационных образованиях, которыми являются гостиничные сети, это не может рассматриваться как единственная и универсальная область внутреннего контроля. Во внимание следует принимать если не все, то по крайней мере, некоторые другие представленные в предложенной матрице позиции.

В учетно-аналитическом обеспечении внутреннего контроля корпоративной устойчивости особую роль играет аналитическая составляющая. Самостоятельное значение в силу специфики организации бизнеса она приобретает для индустрии гостеприимства, где широко используются различные финансовые, бухгалтерские и маркетинговые показатели, статистические данные, прогнозы и иная информация с целью выявления возможностей для оптимизации бизнеса и поддержания его устойчивости. Многообразие используемых данных определяется разнообразием управленческих аспектов бизнеса, которые должны приниматься во внимание: поведение клиентов, сезонность спроса, выбор стратегий ценообразования, продвижение гостиничного бренда, управление персоналом, безопасность

территории, управление запасами, проведение ремонтов, операционная эффективность и т.д. Кроме того, в индустрии гостеприимства постоянно генерируются большие объемы данных вне учетно-аналитической системы, такие как отзывы клиентов, информация о бронировании, посещение сайта, лайки в социальных сетях, данные с онлайн-платформ и т.д. На основе всей этой аналитики у руководства гостиничной сети появляются возможности отслеживать разнообразные факторы, с разных позиций определяющие корпоративную устойчивость. Важнейшим условием этого является постоянная аналитическая поддержка системы принятия управленческих решений, основу которой формирует совокупность внутренних баз данных, в идеале интегрированных в единую общекорпоративную информационную платформу, благодаря которой возникают разнообразные аналитические инструменты, используемые в практике внутреннего контроля. Например, инструменты, использующие данные клиентов, позволяют оценивать и прогнозировать тенденции и закономерности загрузки номерного фонда и выявлять особенности клиентской базы, такие как привычки бронирования, индивидуальные предпочтения, постоянство групповых размещений, жалобы и т.д. Данная информация может быть использована для оптимизации стратегий контроля позиций, определяющих устойчивое развитие гостиничной сети - ценообразование, маркетинговые кампании, узнаваемость гостиничного бренда и управление клиентским опытом. С позиций проводимого исследования большой интерес представляют инструменты внутреннего контроля, направленные на оценку операционной и стратегической эффективности, в частности, путем выявления внутренних управленческих сегментов и направлений деятельности, где ресурсы должны быть лучше распределены. На основе аналитических показателей об интенсивности и производительности труда, обороте запасов, потреблении воды, тепла и энергии, формируется база внутреннего контроля осуществляемых расходов и повышения операционной эффективности.

Главной задачей аналитических инструментов внутреннего контроля является мониторинг и исследование закономерностей, тенденций, «скрытых»

взаимосвязей между КРІ самостоятельных подразделений, отдельных гостиничных сегментов, а также сети в целом. В основе разрабатываемых для этого аналитических контрольных процедур лежит в первую очередь операция сравнения. Осуществляемые на основе сопоставительной процедуры модельные расчеты позволяют формировать ряд оценочных значений, отражающих использование ресурсов и прибыльность по всем основным гостиничным сегментам, обеспечивая тем самым необходимую базу для последующего анализа конкурентной позиции с целью контроля стратегической устойчивости.

С методической точки зрения в практике применения аналитических контрольных процедур в индустрии гостеприимства наиболее эффективно и широко используемыми оказываются три вида сравнений (таблица 2.2):

Таблица 2.2 – Основные виды сравнений в ходе осуществления аналитических контрольных процедур

База сравнения	Задачи сравнения	Пример
Время	Значения одного периода сравниваются со значениями предыдущих периодов и изучается их динамика, что позволяет отследить изменение ситуации по сравнению с разными периодами и тенденции в части сезонности	Показатели заповняемости номерного фонда, посещаемости, доходности и затрат за аналогичные периоды текущего и прошлого периода
Конкуренты или подразделения сети	Оценка ориентирована вовне и сравнивает гостиницу с бизнесами-аналогами, обладающими аналогичной мощностью и структурой доходов и расходов. Дает возможность оценить экономическое положение гостиницы и соотнести его с эталонными значениями, а также отследить конкурентное положение в отрасли	Сопоставление показателей загрузки номерного фонда и средней стоимости одного номера, расходов на персонал или услуг фитнес-центра и т.д.
Целевые и фактические показатели	Классическая контрольная процедура. В отличие от сравнения во времени, такого рода сравнение направлено в будущее. Контроль выполнения плана и поставленных в нем целей осуществляется путем соотнесения фактически достигнутых значений с запланированными. План как правило формируется в виде	Сравнение достигнутых результатов по отношению к заложенным в бюджет значениям

База сравнения	Задачи сравнения	Пример
	прогноза, путем взвешивания различных альтернативных вариантов действий. Операционные цели определяются в виде количественных и стоимостных оценок, и на их основе осуществляется экстраполяция результатов на будущие периоды	

Источник: составлено автором.

Выявление отклонений путем расчета контрольных (пороговых) значений по каждой из представленных позиций является ключевым элементом внутренней аналитической контрольной процедуры, направленной на управленческий контроль финансовых результатов основной деятельности гостиницы (размещение гостей). С точки зрения структурного оформления, это деятельность ЦФО в рамках бизнес-процесса «Бронирование/размещение». Полная реализация указанной процедуры предполагает наличие пяти этапов:

- 1) Оценка доходности от сдачи номеров.
- 2) Оценка расходов на персонал и эффективность его использования.
- 3) Оценка правильности формирования прямых (материальных) затрат на размещение гостей.
- 4) Определение маржинальной прибыли от размещения.
- 5) Оценка достижения контрольных значений показателей эффективности (KPI) за отчетный период.

При формировании результата по итогам отчетного периода, в первую очередь, необходимо отслеживать контрольные показатели уровня заполнения гостиницы и доходности размещения. При организации эффективного внутреннего контроля указанного результата должны приниматься во внимание следующие дополнительные факторы:

- вместимость номеров может быть достигнута на 100 % только в исключительных случаях;
- реальная загрузка номерного фонда в большей или меньшей степени

подвержена влиянию сезонных факторов, т. е. не является равномерной в течение всего года;

- ценообразование номерного фонда во многом осуществляется на динамической основе и зависит от ряда рыночных условий.

В связи с колебаниями спроса рекомендуется контрольную процедуру осуществлять на ежемесячной основе.

Поскольку доход от сдачи номеров складывается из количества продаваемых номеров и средней цены за номер, сначала необходимо определить прогнозные значения по обеим указанным позициям, что может быть осуществлено разными способами:

- индивидуальное определение точного количества номеров в день. Во внимание принимаются сезонность, праздничные дни, любые ярмарочные дни, крупные мероприятия, существующие бронирования и т. д.;

- ежемесячный расчет на основе среднемесячных показателей - простая и быстрая, но недостаточно точная оценка. Дополнительные факторы, такие как сезонность, праздничные дни и т. д. учитываются приблизительно;

- сезонный расчет – осуществляется от сезона к сезону без учета значений отдельных месяцев. В этом случае необходимо заранее определить число сезонных и межсезонных периодов, на которые будет составляться бюджет;

- путем определения типов дневной загрузки. Предполагается, что в течение года деятельность гостиницы подчиняется определенным внутренним ритмам и внутри отчетного периода существуют дни с одинаковой заполняемостью и структурой цен.

Для оценки загрузки гостиницы формируется внутренний календарь, соотносимый с ожидаемой плановой загрузкой и соответствующими ожидаемыми ценами. Пример оценки месячной заполняемости на основе определения типов дневной загрузки приведен в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Пример определения типов дней для оценки загрузки номерного фонда

Год 1, февраль					Год 2, февраль			
Дата	ДН	Тип дня	СМ	ЗН	Дата	ДН	Тип дня	СМ
1	Пн	Раб.		241	Ср	Раб.		255
2	Вт	Сд		104	Чт	Раб.		255
3	Ср.	Раб.		93	Пт	Раб.		255
4	Чт	Раб.		86	Сб	Вых		255
5	Пт	Раб.		241	Вс	Вых		190
6	Сб	Вых		197	Пн	Раб.		190
7	Вс	Вых		173	Вт	Сд	Пр	112
8	Пн	Раб.		216	Ср	Сд	Пр	112
9	Вт	Сд		138	Чт	Сд	Пр	112
10	Ср.	Раб.		110	Пт	Сд	Пр	112
11	Чт	Раб.		126	Сб	Сд	Пр	112
12	Пт	Раб.		241	Вс	Сд	Пр	112
13	Сб	Вых		241	Пн	Раб.		190
14	Вс	Вых		203	Вт	Заезд1	ТФ	332
15	Пн	Раб.		194	Ср	Заезд1	ТФ	322
16	Вт	Сд		152	Чт	Заезд1	ТФ	322
17	Ср.	Сд	Пр	159	Пт	Заезд1	ТФ	322
18	Чт	Сд	Пр	79	Сб	Заезд1	ТФ	332
19	Пт	Сд	Пр	110	Вс	Вых		190
20	Сб	Сд	Пр	136	Пн	Раб.		190
21	Вс	Сд	Пр	159	Вт	Сд		210
22	Пн	Раб.		241	Ср	Раб.		255
23	Вт	Заезд1	ТФ	281	Чт	Раб.		255
24	Ср.	Заезд1	ТФ	281	Пт	Раб.		255
25	Чт	Заезд1	ТФ	281	Сб	Вых		255
26	Пт	Заезд1	ТФ	281	Вс	Заезд 2	МФ	301
27	Сб	Заезд1	ТФ	281	Пн	Заезд 2	МФ	301
28	Вс	Вых		231	Вт	Заезд 2	МФ	301
29	Пн	Раб.		169				
			Всего	5 445			Всего	6 405

Примечание: ДН = дни недели; СМ = специальные мероприятия, ЗН = занятые номера, Раб. = рабочий день, Вых = выходные, Сд = специальный день, Пр = городской праздник, ТФ = театральный фестиваль, МФ = музыкальный фестиваль

Источник: составлено автором.

В целях внутреннего контроля корпоративной устойчивости гостиничного комплекса сравнительный анализ может проводиться в абсолютных цифрах, но значительно больший практический интерес представляет оценка результатов

деятельности каждого ЦФО на основе расчета базовых показателей. Благодаря им появляется возможность выявлять отклонения, корректировать выбранные цели, принимать обоснованные управленческие решения, понимая какие именно улучшения и изменения во внутренние процессы могут быть сделаны, чтобы достичь более высоких результатов. Эти показатели активно используются при разработке процедур внутреннего контроля, связанных с анализом деятельности гостиницы и непрерывным мониторингом прогресса в достижении основных бизнес-целей.

Здесь необходимо отметить, что в настоящий момент в отечественной и международной практике в целом сложился специфичный для гостиничных операций подход к выбору набора таких показателей, однако сам их выбор жестко нигде не закреплён. Поэтому для целей проводимого исследования определен минимальный базовый перечень показателей деятельности гостиницы, на основе которого формируется необходимое методическое смысловое ядро реализации аналитических контрольных процедур. Ниже представлены его основные элементы.

Но, прежде чем приступить к их рассмотрению, следует сделать дополнительное замечание. Представленные ниже показатели во многом универсальны и потому могут рассматриваться как общие для всей системы управления гостиницей. Нет запрета для их использования для оценки результатов каждого отдельного сегмента или ЦФО. Важно, в какую именно зону финансовой ответственности попадает показатель. Его значение зависит от того, что именно, для чего и как с его помощью измеряется. Например, каждый коэффициент, соотносимый с доходами, может быть применен для оценки деятельности, соотносимой с функциями финансового директора, руководителя отдела или отдельного сотрудника. Принципиально важным здесь является то, что все используемые показатели так или иначе должны быть соотнесены с конкретными задачами и целями соответствующего уровня.

В первую очередь это относится к области оценки общей пропускной способности гостиницы, что измеряется через такой специальный показатель, как

Уровень заполняемости (УЗ). Исходно, это один из главных показателей оценки эффективности, имеющий самое широкое применение. Он позволяет планировать дальнейшую работу, формировать бюджеты, определять стратегии продаж, формировать содержание и бюджеты маркетинговых кампаний, акций, и т.д.

Основной проблемой, с которой сталкивается гостиничный менеджмент является отслеживание возможности максимизации заполняемости номерного фонда и иных помещений для гостей. Основное назначение показателя уровня заполняемости - продемонстрировать эффективность управления гостиничным комплексом с учетом сезонных изменений. Уровень заполняемости напрямую соотносится с использованием средств размещения (мест/номеров) гостями, то есть он позволяет получить информацию о том, насколько востребованы гостиничные мощности. Для этой цели также используются термины «использование» или «заполняемость».

Соответственно, показатель уровня заполняемости можно рассматривать как наиболее важный аналитический контрольный инструмент, использование которого имеет определяющее значение для гостиничного бизнеса. Как видно из представленного выше описания, он характеризует общий потенциал вместимости, который понимается как количество мест размещения (койко-мест, номеров), пригодных для размещения гостей. При этом необходимо проводить четкое различие между категориями:

- технически возможная вместимость – теоретическая полная заполняемость, определяемая общим количеством мест или номеров, имеющихся в гостинице, и
- полезная вместимость - относится к койко-местам/комнатам, предоставленным для использования гостями в течение определенного периода (время работы).

Очевидно, что теоретически возможная вместимость всегда будет превышать полезную вместимость. Это различие возникает из-за того, что:

- не все гостиницы открыты круглый год, как правило, по разным причинам они имеют более короткий период работы (например, сезонные факторы, реконструкция, смена владельца или оператора);

– не все варианты размещения (койко-места/комнаты) доступны без ограничений в часы работы, а также не включены в процесс обслуживания по разным причинам (например, реконструкция, ремонт, размещение персонала, визиты родственников).

Это означает, что в каждый момент времени предлагается только определенная доступная для размещения мощность, которая варьируется по размеру и лишь в идеале соответствует теоретически возможной технической мощности. Поэтому на практике вместимость также может определяться на основе количества мест, доступных в определенный период работы (доступных коек или номеров). В связи с этим для целей анализа и контроля часто используется также термин «койко-дни», который представляет собой произведение числа предложенных коек на количество дней работы в период (койко-дни = количество коек $\times$ количество дней работы).

Показатель уровня заполняемости определяется на собираемых регулярно данных, что требует непрерывного оперативного учета и контроля. На практике он может формироваться столько раз, сколько необходимо – на ежедневной, еженедельной, ежемесячной, сезонной или ежегодной основе. Отдельно он может рассчитываться в периоды проведения специальных мероприятий и акций.

Среднедневная стоимость номера (в международной практике используется аббревиатура ADR) – определяет финансовые показатели эффективности использования номерного фонда в различные периоды времени. Помимо аналитической эффективности расчет показателя дает дополнительный управленческий эффект, поскольку служит основой для внедрения технологии динамического ценообразования, позволяющего максимизировать выручку в зависимости от исходных условий. Величина ADR может заметно отличаться в разное время: в низкий и высокий сезоны, в выходные и будние дни, а также в период проведения специальных мероприятий. Данный показатель также может рассчитываться регулярно – в любом временном диапазоне: за одну ночь или иной период, например, месяц или год.

Контроль данного показателя позволяет регулировать выручку путем снижения-повышения стоимости номера в целях стимулирования спроса либо через установление более низких цен по сравнению с конкурентами.

Дополнительно к указанному показателю целесообразно рассчитывать *Среднюю стоимость занятого номера (ARR)*. В то время как среднедневная ставка определяет стоимость номера за день, ARR оценивает стоимость, приходящуюся на занимаемые номера за определенный период времени. Его расчет дает возможность измерить успешность отдельных месяцев или сезонов и сравнить ее с остальными результатами. Данный показатель целесообразно оценивать на еженедельной, ежемесячной, ежегодной основе.

Доходность на один доступный номер (RevPAR) – позволяет понять какой доход зарабатывается в среднем по гостинице. Показатель рассчитывается на регулярной основе, аналогично ADR и позволяет контролировать нагрузку номерного фонда, предоставляя информацию о ценовой эластичности в период снижения спроса на размещение и снижая риск утраты выручки из-за слишком низких ставок размещения. Это индикатор для сравнительного анализа используемой ценовой стратегии с ценовыми стратегиями конкурентов.

Средняя продолжительность пребывания (СПП, в международной практике используется аббревиатура LOS) – позволяет контролировать издержки на обслуживание номеров и предоставление гостевого сервиса и характеризует среднее количество ночей, которые гости проводят в гостинице. Стоимость обслуживания номеров при постоянном непрерывном их заполнении, существенно выше, чем в случае частичной заполняемости. СПП – показатель, который позволяет выявлять резервы экономии на обслуживании номеров и расходах на бронирование, поскольку более короткие пребывания обычно менее прибыльны из-за эксплуатационных расходов. Регулярность расчета показателя - обычно месяц, квартал, год, но он может рассчитываться и за сезон.

Валовая операционная прибыль (ВОП) – финансовый показатель, характеризующий общую доходность основной деятельности. Рассчитывается по данным бухгалтерского и управленческого учета с периодичностью,

установленной руководством. Оптимальная регулярность – один месяц, но это определяется настройками учетно-аналитической системы. Во внимание должны приниматься все источники получения дохода гостиницы: питание, услуги оздоровительного комплекса, автостоянка и т.д. Регулярная оценка данного показателя позволяет контролировать эксплуатационные расходы. В качестве расширения указанного показателя дополнительно можно рассчитывать показатель Валовой операционной прибыли на один номер (ВОПн).

Прибыль до вычета процентов, налогов, износа и амортизации (EBITDA) – стандартный финансовый показатель, характеризующий бизнес в целом, оценивает чистый доход с вычетом процентов, налогов, износа и амортизации. Его регулярный расчет, позволяет контролировать доходность осуществляемых операций и сравнить финансовые показатели нескольких объектов, входящих в гостиничную сеть.

В дополнение к указанным выше показателям для более детального и глубокого внутреннего контроля могут применяться и иные показатели, расширяющие и уточняющие аналитическое представление о потенциале гостиничного комплекса.

Общий доход на доступный номер (TrevPAR) - дает более полное и целостное представление об общем доходе гостиницы, но в отличие от RevPAR, он определяет совокупный доход, полученный с номера, включая дополнительные услуги и удобства, а не только плату за размещение. Однако следует добавить, что исходно он не используется самостоятельно, является дополнительным по отношению RevPAR;

Чистый доход на доступный номер (NRevPAR) – позволяет выявить, какой реальный доход генерируется доступным номерным фондом за вычетом расходов, связанных с комиссиями, транзакционными сборами и расходами за лояльность. Этот показатель также используется вместе с другими показателями управления доходами. Как правило, его рассчитывают для контроля ценовой политики.

Доход на занятую комнату (RevPOR) – определяется для того, чтобы проконтролировать реальную доходность номеров без учета сезонности. При этом

в расчет включаются продажи дополнительных платных услуг, например, таких как химчистка, мини-бар или спа-процедуры.

Расходы за занятую комнату (CPOR) – выявляет средние расходы, связанные с каждым отдельным проживанием, позволяя рассчитать минимальную стоимость номера. Контроль этого показателя обеспечивает надежную гарантию, что взимаемая с гостей оплата будет достаточной для покрытия расходов и достижения намеченного уровня рентабельности.

Доход за час свободного места (RevPASH) – является одним из универсальных показателей, характеризующих использование дополнительных мест, таких как рестораны, бары, фитнес, СПА, сауна и т.д. Он позволяет рассчитать использование и доход от каждого такого места в час, что дает возможность лучше контролировать и планировать перемещения и загрузку персонала, заказ еды и маркетинг в периоды низкой заполняемости.

Для проведения эффективного бенчмаркинга положения гостиницы на рынке, также целесообразно оценивать ещё два дополнительных показателя, известных как Индекс проникновения на рынок (MPI) и Индекс генерации доходов (RGI).

Индекс проникновения на рынок обеспечивает понимание положения на рынке и оценить эффективность используемых маркетинговых и ценовых стратегий. Интерпретация значения показателя:

- MPI менее 100 – низкая доля рынка, конкуренты получили большую часть бронирований;
- MPI более 100 — высокая доля рынка.

Индекс генерации доходов – измеряет производительность и заполняемость гостиницы по сравнению с доступным набором услуг. Данный показатель позволяет контролировать величину доли дохода на рынке по сравнению с конкурентами.

Оба показателя оцениваются ежемесячно, ежеквартально и ежегодно. Но возможна и сезонная оценка. Для повышения эффективности производимых

оценок целесообразно определить перечень сравнимых по основным параметрам организаций-конкурентов.

Основные характеристики и формулы расчета по каждому из представленных показателей сведены в таблицу 2.4.

Таблица 2.4 – Ключевые характеристики и формулы расчетов основных показателей

Показатель	Описание	Формула расчета
Уровень заповняемости	Количество комнат, занимаемых гостями	Общее число занятых номеров/Общее число доступных номеров
Средняя дневная ставка (ADR)	Средняя цена, которую гости платят за размещение в гостинице	Общий доход от сданных номеров/Число сданных номеров
Средняя стоимость номера (ARR)	Средняя цена, которую обеспечивает занимаемый номерной фонд	Общий доход от номеров/Общее количество занятых номеров
Доход на доступный номер (RevPAR)	Средний доход от номера на доступный номер	Средняя дневная ставка * Уровень заповняемости либо Общий доход от сданных номеров/ Общее число доступных номеров
Средняя продолжительность пребывания (СПП)	Среднее количество ночей, которые гости проводят в отеле	Число бронирований/Общее число занятых ночей
Общий доход на доступный номер (TrevPAR)	Общий доход, полученный с номера, включая удобства и дополнения	Общий доход/Общее число доступных номеров
Чистый доход на доступный номер (NRevPAR)	Доход от доступных номеров за вычетом расходов, связанных с комиссиями, транзакционными сборами и расходами на лояльность	(Общий доход – Расходы на дистрибуцию) / Количество доступных номеров
Доход на занятую комнату (RevPOR)	Доход, генерирующий сданные номера (включая дополнительные услуги) без учета сезонности	Общий доход/Количество занятых комнат
Расходы за занятую комнату (CPOR)	Расходы на проживание для оценки минимальной стоимости размещения в номере	Валовые операционные расходы/Общее количество проданных номеров

Показатель	Описание	Формула расчета
Доход за час свободного места (RevPASH)	Доход, приходящийся на одно доступное место в час в ресторане при гостинице	Доход от продаж прочих услуг / (Количество доступных мест x Часы работы)
Валовая операционная прибыль (ВОП)	Доход отеля за вычетом эксплуатационных расходов	Выручка - себестоимость
Валовая операционная прибыль на доступный номер (GOP PAR)	Доход отеля за вычетом эксплуатационных расходов, деленный на общее количество номеров	Валовая операционная прибыль / Общее число доступных номеров
Прибыль до вычета процентов, налогов, износа и амортизации (EBITDA)	Чистый доход отеля с вычетом процентов, налогов, износа и амортизации	Чистая прибыль + Налоги + Процентные расходы + Амортизация или Операционный доход + Амортизация
Индекс проникновения на рынок (MPI)	Доля рынка заправляемости отеля по сравнению с конкурентами	Заправляемость отеля / Заправляемость рынка (Агрегированный уровень заправляемости группы отелей) * 100
Индекс генерации доходов (RGI)	Производительность и заправляемость вашего отеля по сравнению с сопоставимыми альтернативами	RevPAR / RevPAR конкурентов

Источник: составлено автором на основе [133].

Представленный в таблице набор показателей имеет большое значение для успешной организации гостиничной деятельности и эффективного внутреннего контроля достигнутых результатов. Отслеживание и оценка этих и ряда иных коэффициентов позволяют своевременно выявлять и устранять возможные нарушения в части управления устойчивостью бизнеса, отследить соответствие действующей ценовой и маркетинговой политики текущей ситуации на рынке.

2.3 Методические подходы к организации риск-ориентированного внутреннего контроля в сетевом гостиничном бизнесе

Как показано выше, в настоящее время получила широкое распространение стандартная модель внутреннего контроля, представляющая его как непрерывный

комплексный процесс, реализуемый и поддерживаемый на всех уровнях управления. Главной целью создания систем внутреннего контроля, опирающихся на данную модель, является обеспечение разумной уверенности в достижении основных организационных целей.

Практическая реализация основных элементов и требований стандартной модели предполагает глубокую интеграцию процедур внутреннего контроля в существующую функциональную структуру управления и повышенное внимание к оценке организационных результатов. На основе этой идеи были сформированы и стали активно внедряться в практику бизнеса основные идеи риск-ориентированного подхода к внутреннему контролю, основанном на предпосылке, что конечной стратегической целью любого бизнеса является создание стоимости для его владельцев и иных заинтересованных сторон, но всегда существует риск того, что эта цель может не быть достигнута, поскольку в реальном мире неизбежно присутствует фактор неопределенности.

Таким образом, даже на этапе целеполагания организация должна сначала определить все существенные риски, способные повлиять на каждую из ее целей и результаты решения управленческих задач. После того как это сделано, выбираются соответствующие стратегии ответа на каждый из выявленных рисков, позволяющие смягчить их воздействия, то есть для каждого из выявляемых рисков определяются мероприятия по контролю и последующему смягчению последствий его воздействия. Ключевой идеей является снижение рисков до нуля либо до допустимого остаточного уровня. Принимаемое значение последнего отражает организационный «предел» возможных рисков и толерантность к нему со стороны системы управления. Одновременно, для выявления слабых мест внедряются технологии оценки и мониторинга рисков, рассматриваемые в качестве инструментов внутреннего контроля.

Независимо от того, используется ли подход COSO или иное методологическое решение в отношении управления рисками, общим местом в применяемых методиках является необходимость ранжирования и определения приоритетов в отношении ожидаемых результатов бизнеса, оказывающихся под

воздействием факторов риска, а также возможность надежной оценки последних. В соответствии с рекомендациями COSO в основу построения систем риск-ориентированного внутреннего контроля положены следующие принципы [131].

Во-первых, риск определяется как вероятность того, что цель не будет достигнута или достигнута с худшими результатами, чем ожидалось, то есть, риск всегда рассматривается как достоверная угроза того, что какое-либо событие или действие негативно повлияет на результаты бизнеса и приведет к провалу в реализации намеченных стратегий.

Во-вторых, риск является не единичным, а комплексным событием, поскольку факторы риска связаны между собой. Одной и той же цели могут угрожать несколько рисков, либо один и тот же риск может повлиять на несколько целей. Например, если предположить, что целью гостиницы является максимизация прибыли за счет повышения качества обслуживания и роста узнаваемости гостиничного бренда, то неквалифицированный персонал или отсутствие своевременного ремонта помещений, могут рассматриваться как факторы операционного риска, мешающие получению запланированных финансовых результатов.

В-третьих, COSO также подчеркивает значимость человеческого фактора, указывая на важность оценки вероятности мошенничества, иных неправомерных действий и ошибок при анализе рисков. Признается и принципиально разная природа человеческих или системных ошибок и фактов мошенничества. Ошибка — это случайное событие, которое происходит из-за ненадлежащего или несвоевременного применения контрольной процедуры или отсутствия какого-либо контроля. Мошенничество возникает в результате преднамеренных действий персонала или третьих лиц, которые используют пробелы в действующей системе внутреннего контроля для получения личной выгоды, а затем пытаются скрыть последствия этих действий.

Наконец, система внутреннего контроля должна оставаться динамичной и гибкой, чтобы справляться как с внутренними, так и с внешними изменениями, которым подвергается организация. Со временем по мере изменения бизнес-

процессов и технологий совершения операций одни риски уменьшаются, в то время как появляются другие. Например, с появлением электронных банковских услуг резко возросли риски мошенничества при переводе денежных средств он-лайн, что приводит к необходимости разрабатывать новые контрольные процедуры.

Центральным звеном для целей внутреннего контроля, реализуемого на основе указанных принципов, является процедура идентификации и оценки рисков. Это сложная задача, в основе решения которой лежит уникальное для каждой индивидуальной гостиницы сочетание процессов мониторинга рисков, их моделирования и планирования связанных с ним контрольных мероприятий. Главной процедурой является регулярное отслеживание внутренних бизнес-процессов, постоянное документирование и анализ выявляемых сбоев, нарушений, отклонений и анализ расхождений между запланированными и достигнутыми результатами. Всё это в конечном итоге позволяют формировать и актуализировать реестр рискованных событий.

После того как риски выявлены, осуществляется оценка их значимости, предполагающая разграничение двух аспектов, определяющих появление риска, а именно вероятность возникновения и сила воздействия. Как правило, вероятность оценивается через конкретное числовое значение, находящееся в определенном количественном интервале. Но на практике она не обязательно выражается в процентах, а может принимать форму качественно выраженной дискретной переменной («очень маловероятно», «маловероятно», «вероятно» и т. д.). Также оценка вероятности может осуществляться в терминах частоты возникновения, например, риск возникновения «один раз в 10 лет», «каждые 5 лет», «каждые 3 года» и т.д. Как и вероятность, частота наступления рискованного события, как правило, оцениваются через дискретные значения.

Важно отметить, что оценка каждого существенного риска должна быть соотнесена не только с тем, что он носит неотъемлемый характер, но и с возможностью его снижения до приемлемого уровня. В теории и практике контроля и аудита неотъемлемым считается любой риск, который существует изначально, до того, будут предприняты какие-либо действия по его контролю и

управлению им. Остаточный риск соответствует тому его неснижаемому значению, которое остается после осуществления мероприятий внутреннего контроля или реализации других мер реагирования. Соответственно, в случае каждого выявленного риска важно, чтобы его оценка и последующие повторные оценки охватывали оба указанных аспекта.

Как только все существенные риски идентифицированы, проведена оценка их вероятности и масштаба влияния, необходимо перейти к определению внутренних приоритетов. Приоритизация предполагает направление основного внимания на те области управленческой системы, где риски утраты корпоративной устойчивости оказываются наиболее значительными. Данный подход необходим из-за естественных внутренних ограничений, связанных с нехваткой ресурсов для проведения полного внутреннего контроля. Соответственно, руководство вполне может осознавать определенные риски, но какое-то время игнорировать их из-за нехватки доступных в рамках текущих бюджетов денежных средств.

Современная практика управления рисками во многом опирается на представление, согласно которому многие риски, присущие бизнесу возникают не случайным образом, а имеют системный и регулярный характер [27]. Соответственно их наличие трактуется как неотъемлемый элемент существования бизнеса и потому контроль и управление ими рассматриваются как элементы нормальной бизнес-практики [49]. В этой связи стоит отметить, что существуют различные подходы к упорядочиванию и классификации рисков, но в рамках проводимого исследования целесообразно остановиться на том, каким образом риск-ориентированный подход к организации внутреннего контроля связан с проблемой обеспечения корпоративной устойчивости.

Уже отмечалось, что проблема непрерывности деятельности и сохранения устойчивости во всех её аспектах являются областями повышенного внимания как со стороны ключевых заинтересованных сторон (в частности, регулирующих и надзорных органов, банков, крупных контрагентов, а также внешних аудиторов), так и со стороны собственников и руководства бизнеса. Можно видеть, что тема корпоративной устойчивости, несомненно, уже сама по себе имеет критическое

значение для любой организационной системы. Задача её сохранения и укрепления исходно носит сквозной характер, поскольку охватывает вопросы, связанные практически со всеми ключевыми внутренними процессами и подсистемами. Поэтому корпоративную устойчивость правомерно рассматривать в качестве одного из центральных объектов внутреннего контроля. Между тем, в существующих на данный момент исследованиях эта тема практически не рассматривается. Цели и область действия внутреннего контроля определяются без учета реальной значимости вопросов обеспечения корпоративной устойчивости. Большинство исследований занимают позицию, определенную законодательством о бухгалтерском учете Минфином России, предполагающую, что предметом внутренней контрольной активности являются, прежде всего, факты хозяйственной жизни и бухгалтерская отчетность, а также связанные с ними риски [13]. Однако, предлагаемый в настоящей работе подход, включающий корпоративную устойчивость в сферу действия внутреннего контроля, заметно расширяет стандартное представление о его целях и задачах и позволяет более наглядно привязать его к вопросам управления рисками на корпоративном уровне. Основные его идеи можно обнаружить в теоретических рассуждениях из разных областей: теория систем, риск-менеджмент, прозрачность финансовой отчетности, внутренняя и внешняя подотчетность, корпоративная социальная ответственность, безопасность бизнеса и т.д. Общим для всех них является ориентация на возможность непрерывной деятельности и достижения целей устойчивого роста и развития бизнеса; решение таких первоочередных задач, как поддержание на должном уровне качества функций управления с точки зрения эффективности, экономичности и результативности; защита корпоративных активов, соблюдение законов, нормативных актов и выполнение принятых управленческих решений; разработка и поддержание систем сбора, хранения, обработки, обновления и распространения данных и информации, в том числе в части учетно-аналитической системы и процессов формирования бухгалтерской и налоговой отчетности.

Функциональные характеристики системы риск-ориентированного внутреннего контроля с позиции оценки корпоративной устойчивости гостиничной

сети могут быть охарактеризованы следующим образом (рисунок 2.4):

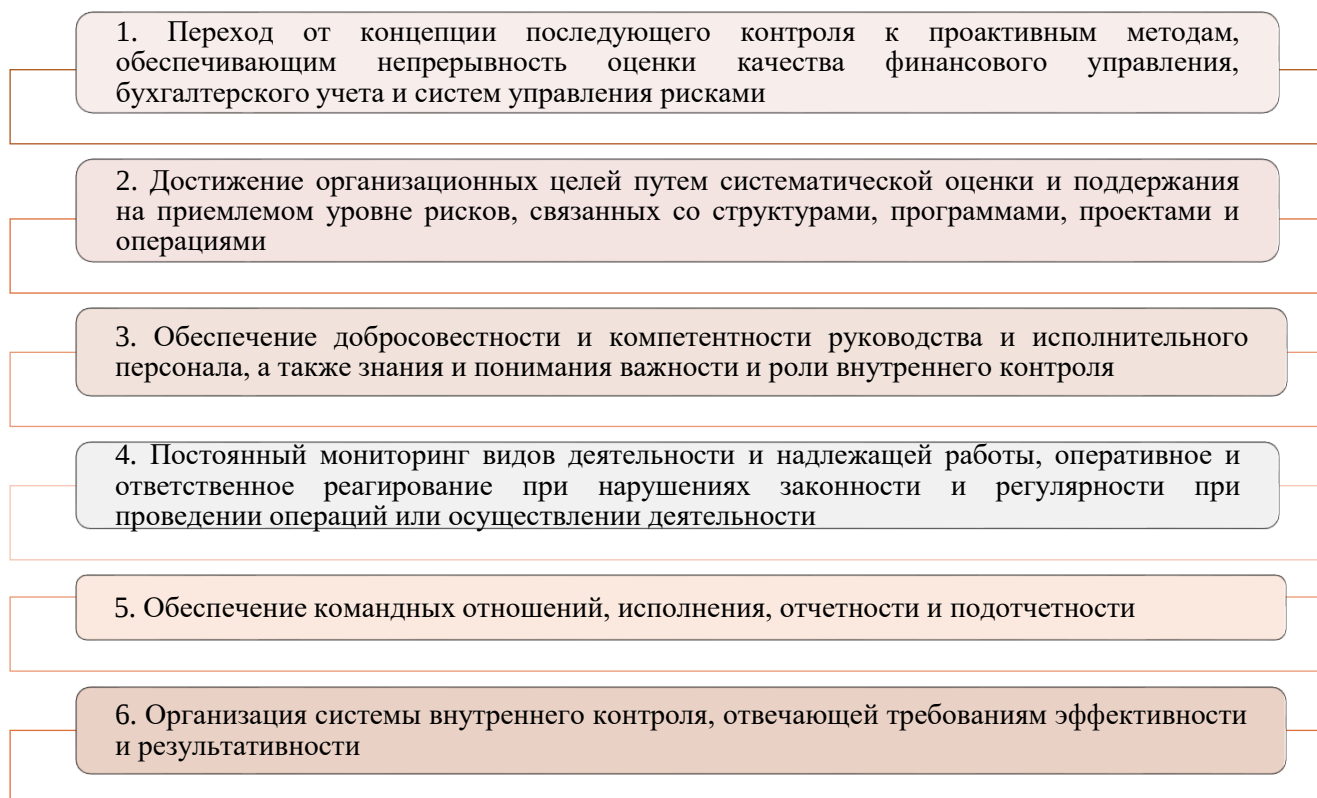


Рисунок 2.4 – Функциональные характеристики риск-ориентированного внутреннего контроля с позиции оценки корпоративной устойчивости
Источник: составлено автором.

Методическое оформление риск-ориентированного внутреннего контроля корпоративной устойчивости предполагает определенную последовательность внутренних решений и организационных действий. В первую очередь, должно быть реализовано решение о принятии соответствующей внутренней политики и разработке регламента реализации основных контрольных процедур, действие которых распространяется на всю гостиничную сеть (рисунок 2.5). Содержание указанной политики и действия по определению порядка регламентации должны соотноситься с общим порядком реализации ежегодного цикла контрольных мероприятий.

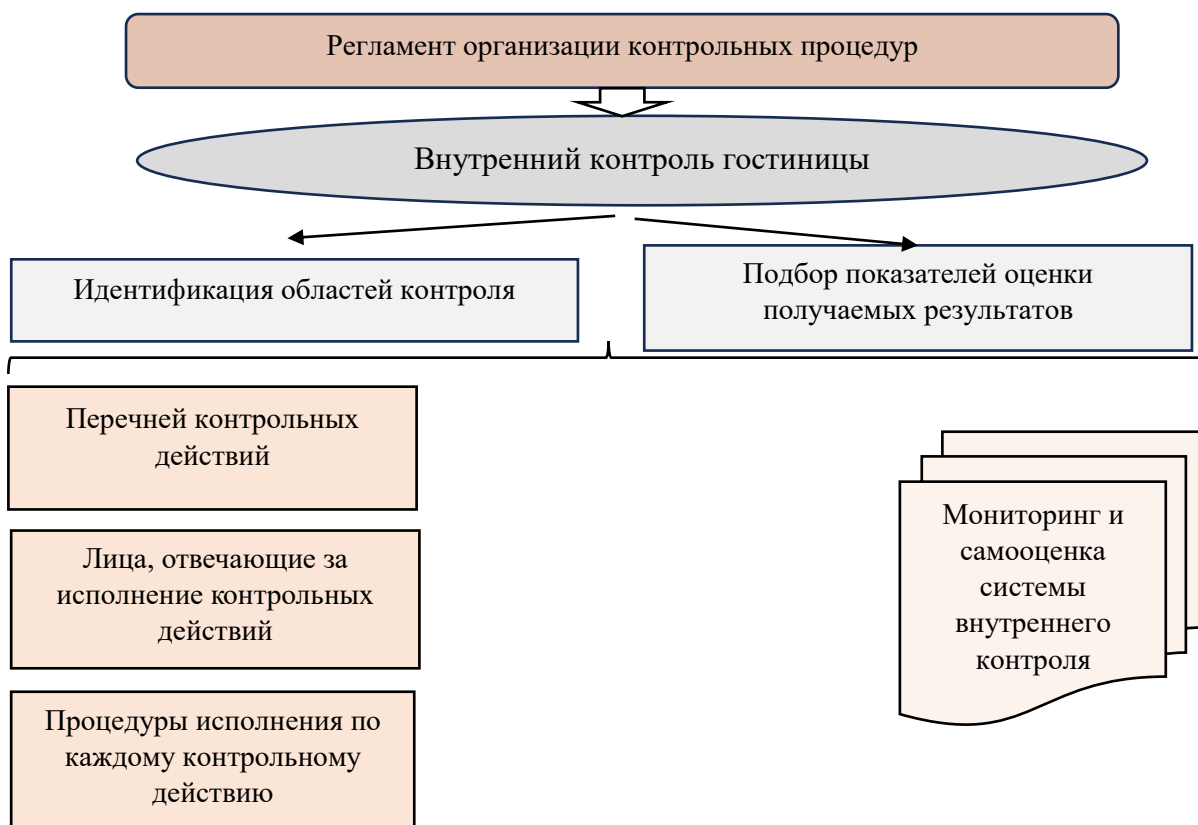


Рисунок 2.5 – Внутренняя политика и регламент организации основных контрольных процедур в рамках гостиничной сети

Источник: составлено автором.

Для того чтобы система внутреннего контроля гостиничной сети работала хорошо и эффективно с учетом особенностей каждого входящего в неё гостиничного подразделения, необходимо четко определить ключевые бизнес-характеристики каждого из них и принять критерии успешной их работы. При этом, должно быть обеспечено эффективное внутреннее взаимодействие лиц, осуществляющих внутренний контроль, со всеми подконтрольными подразделениями и иными заинтересованными сторонами с тем, чтобы все участники контрольного процесса понимали важность и необходимость эффективной поддержки внутреннего контроля.

Здесь следует обратить внимание на следующие ключевые моменты, определяющие создание эффективной системы внутреннего контроля:

– во-первых, должно быть определено конечное целеполагание системы внутреннего контроля с учетом факторов риска. Необходимо установить и довести до всех заинтересованных сторон общие цели контроля, согласовав их с операционными целями каждого значимого подразделения, а также сформировать необходимые механизмы и инструменты поддержки проведения контрольных процедур;

– во-вторых, необходимо ясное и четкое определение сферы действия внутреннего контроля с учетом его роли в обеспечении эффективности гостиничной сети. Контрольные процедуры должны носить комплексный характер и применяться ко всем видам деятельности, ключевым внутренним процессам и значимым центрам финансовой ответственности. Это предполагает необходимость построения такой коммуникационной системы, которая обеспечит условия для бесперебойной и точной передачи любой необходимой внутренней и внешней информации внутри сети. При этом, даже в условиях сетевого управления методы и механизмы внутреннего контроля должны единообразно применяться во всех входящих в сеть гостиницах с тем, чтобы на уровне всей сети было гарантировано соблюдение общих стандартов внутреннего контроля;

– в-третьих, в регламенте внутреннего контроля должно быть детально определено и подробно раскрыто содержание всех значимых процедур и мероприятий внутреннего контроля. Помимо контрольных процедур, направленных на проверку, оценку и анализ финансовой и бухгалтерской информации, должны также рассматриваться такие вопросы, как качество гостиничных услуг, поддержание и обеспечение узнаваемости гостиничного бренда, обеспечение конкурентоспособности, соблюдение корпоративной этики персоналом и т.д. Это предполагает потребность в большом разнообразии используемых методических решений и инструментов контроля, адаптируемость существующих контрольных процедур к изменениям внутренних и внешних условий ведения бизнеса;

– в-четвертых, постоянная методическая поддержка действующей системы внутреннего контроля и оценки рисков. Помимо сотрудников, непосредственно

отвечающих за проведение мероприятий внутреннего контроля, для каждого бизнес-сегмента, внутреннего подразделения и ответственного сотрудника, должны быть предусмотрены соответствующие обязанности и полномочия по проведению рутинных контрольных действий. Принципиально важным здесь является устранение должностного дублирования и несогласованных действий, а также снижение внутренних конфликтов, препятствующих эффективности контрольных процедур. В идеале, на уровне гостиничной сети целесообразно предусмотреть формирование независимого совета (комитета) по внутреннему аудиту, в функции которого в числе прочего входят вопросы эффективного мониторинга системы внутреннего контроля. Главной целью такого комитета является гарантия объективности и добросовестности при оценке полезности и эффективность системы внутреннего контроля с учетом факторов риска.

Как показано выше, в действующих методических документах, посвященных внутреннему контролю, подчеркиваются его интегрированный комплексный характер и необходимость вовлечения в него всей организации. Обобщение существующих подходов позволяет выявить основные элементы, которые можно рассматривать как основу для формирования обязательных методических требований к формированию регламента организации риск-ориентированного внутреннего контроля гостиничной сети. В основе предлагаемого ниже методического решения лежат положения, соединяющие требования к оценке систем внутреннего контроля, содержащиеся в рекомендациях Минфина РФ [15], МСА 315 [9], а также эмпирические материалы, полученные в ходе изучения порядка организации систем внутреннего контроля в ряде гостиничных комплексов Российской Федерации.

Группировка обязательных элементов регламента осуществляется, на основе стандартной идентификации стандартных областей внутреннего контроля, включающих в себя контрольную среду, оценку рисков, контрольные процедуры, информацию и коммуникацию, а также непрерывный мониторинг и самооценку. Предметное содержание каждой из выделенных областей требует самостоятельного представления организационной формы и специфики

гостиничных операций с учетом особенностей сетевой организации бизнеса. Их детальная характеристика дана ниже.

1. Контрольная среда. Наличие развитой, хорошо структурированной и постоянно поддерживаемой контрольной среды рассматривается в качестве первого значимого условия, определяющего эффективность системы внутреннего контроля. Контрольная среда отражает отношение к нему руководства, которое в свою очередь определяет операционную политику в отношении надежности и качества внутренних процессов. В гостиничном бизнесе контрольная среда видна через формальное оформление и закрепление функции управления контрольной активностью на всех уровнях управления, как на уровне всей сети, так и для отдельных гостиниц. Ключевыми факторами успешной реализации указанной функции являются создание устойчивой организационной структуры, основанной на ясном и действенном разделении обязанностей, активная поддержка на всех уровнях управления требований честности и приверженности корпоративным этическим ценностям.

Одной из главных задач создания эффективной организационной структуры является минимизация конфликта интересов с разделением полномочий и обязанностей между подразделениями. Например, разделение функций совета директоров и исполнительного руководства позволяет балансировать интересы внутренних отделов и сервисных сегментов, давая возможность сосредоточиться на качестве обслуживания гостей. Четкое и правильное разделение полномочий и обязанностей по каждому функциональному направлению способствует их бесперебойной работе и росту операционной эффективности в сети в целом.

Приверженность принципу честности и корпоративным этическим ценностям достигается, прежде всего, за счет разработки сетевых и внутриорганизационных стандартов работы. Основной задачей руководства гостиниц является обеспечение соблюдения указанных стандартов каждым сотрудником и достижение тем самым высокой культуры обслуживания гостей. Важным элементом создания корпоративной контрольной среды является также наличие доступного информационного канала, побуждающего работников

своевременно сообщать об имеющихся недостатках, упущениях и нарушениях во внутренних бизнес-процессах, что помогает гостинице эффективно контролировать потенциальные потери от операционных рисков. В рамках эффективной контрольной среды должна быть также организована функция управления ростом основного персонала. С этой целью могут формироваться программы повышения квалификации, стажировок и переобучения работников гостиницы, позволяющие им улучшить свои профессиональные знания и обеспечить рост личных результатов работы и профессионализма.

Наличие ясно формулируемых, достижимых и надежно измеримых целей стимулируют персонал гостиницы работать более эффективно, позволяя руководству отслеживать прогресс сотрудников и определить, достигнуты ли персональные цели и необходимы ли корректирующие действия.

2. Оценка рисков – ранее уже рассматривалась достаточно подробно, поэтому здесь необходимо остановиться только на тех её аспектах, которые должны найти обязательное отражение при создании системы внутреннего контроля гостиничной сети. В частности, это – задание четкого целеполагания, определение основных действий по анализу и оценке рисков, поддержание должной квалификации работников, вовлеченных в процессы контроля рисками.

Задание целеполагания предполагает конкретизацию и фиксацию основных поставленных бизнес-целей. Это означает, что руководству гостиничной сети необходимо регулярно делать оценки и формировать прогнозы относительно операционной и финансовой ситуации, разрабатывать планы по их обеспечению, а также планировать реакцию на будущие возможные риски.

На практике, анализ и оценка рисков является важной частью долгосрочного и устойчивого плана развития гостиничной сети. Поэтому в рамках разработки действий по анализу и оценке рисков руководство сети, как и отдельных её подразделений, должно выявить все значимые области риска во всех сервисных областях с целью выработки соответствующих контрмер и минимизации последствий реализации рискованных событий. Соответствующие контрольные мероприятия должны предполагать возможность предложения мер по

ограничению рисков и предотвращения их повторения в последующем. В идеале, гостинцы должны проводить периодические короткие тестирования на разных участках с целью выявления возможных рисков, что позволяет не только анализировать и обновлять действующий риск-профиль, но и своевременно вносить соответствующие корректировки в действующие бюджеты для оптимизации расходов. Несмотря на то, что в большинстве гостиниц применяются сходные подходы к управлению рисками, система их анализа и оценки должна быть, в какой-то мере, индивидуализирована, с учетом особенностей организационной и сервисной культуры и такими факторами, как географическое расположение, доступное оборудование и удобства, местные правила и т. д.

В рамках обеспечения эффективного процесса анализа и оценки рисков необходимо обратить внимание на достаточную квалификацию персонала. В частности, это предполагает регулярное проведение мероприятий по проверке и повышению квалификации сотрудников службы безопасности: навыки реагирования на чрезвычайные ситуации, знание правил пожарной безопасности, умение пользоваться путями эвакуации и т. д. Для этих целей, ежегодно может быть формироваться программа переобучения и повышения квалификации для повышения соответствующих знаний и навыков сотрудников службы безопасности, позволяющих им лучше справляться с непредвиденными ситуациями.

Контрольные процедуры. Многообразие направлений обслуживания и оказания дополнительных услуг в гостиничном бизнесе предполагает разнообразие связанных с ними контрольных процедур. Полный их перечень и описание в силу масштаба такой задачи выходят за рамки проводимого исследования. Тем не менее, возможна более короткая классификация контрольных процедур, основанная на выявлении направлений, где их внедрение является обязательным. В частности, она предполагает признание наличия следующих ключевых областей:

— распределение сфер ответственности и закрепление полномочий - в подразделениях гостиницы в силу multifunctionality обязанностей персонала должно быть предусмотрено четкое и понятное разделение

ответственности, соответствующее каждому подразделению или работнику в соответствии с совершаемыми операциями.

– контроль обработки информации - для гостиничного бизнеса контроль и защита личной информации клиентов, особенно данных кредитных карт, являются первостепенной задачей. Соответственно должны быть определены внутренние стандарты безопасности данных, а работники гостиницы должны всегда проявлять должную осторожность в процессе обработки информации. Параллельно должны быть определены контрольные процедуры, подтверждения надежности информационных систем и предупреждения утечек данных;

– обеспечение достоверности и надежности учетной системы – как стандартной области контроля;

– информационная поддержка контрольных процедур – предполагает доступ ко всем информационным системам, позволяющий осуществлять сбор любой необходимой информации по вопросам внутреннего контроля. Характеристиками должной информационной поддержки являются научные методы, использование специальных инструментов математического моделирования, количественные оценки соотношения затрат и выгод от ценности информации и т.д.;

– анализ и обзор операционных и стратегических показателей деятельности - системы поддержки принятия решений включают статистические системы и модели принятия решений, помогающие контролерам формировать необходимую аналитическую информацию. В ходе процедур внутреннего контроля корпоративной устойчивости периодически оцениваются и анализируются фактические показатели по сравнению с прогнозом и планом, чтобы на основе полученных результатов принять своевременные корректирующие меры для достижения поставленных бизнес-целей и устранить выявленные недостатки в эффективности;

– физическая защита активов (физический контроль) предполагает, что руководство гостиничной сети и отдельных её подразделений периодически анализирует всю доступную информацию, прямо или косвенно влияющую на результаты деятельности и корпоративную устойчивость. Охрана отеля работает

парами, группами или индивидуально. в зависимости от размера и потребностей отеля. У них множество обязанностей, но большую часть времени они проводят, осматривая территорию, проверяя ее участки и часто наблюдая за определенной зоной в соответствии с поручением.

– система контроля доступа в гостиницу или к номерам - обеспечивает безопасность проживающих гостей: входить и выходить из отеля могут прежде всего только зарегистрированные лица. Данные со считывателей карт, передаются в процессинговый центр и подключаются к компьютеру, благодаря чему программное обеспечение может выводить отчеты о событиях. Система контроля входа на территорию гостиницы включает в себя такие подсистемы как контроль доступа на гостиничную парковку; контроль входа и выхода в ресторан, бар, зону бассейна, тренажерный зал; ограничение доступа к дверям номеров и т.д.

Гостиничные камеры видеонаблюдения обеспечивают безопасность и сохранность зоны наблюдения. В современных гостиницах они могут быть интегрированы с технологиями искусственного интеллекта для обнаружения незнакомцев, обнаружения подозрительных объектов и автоматического измерения температуры тела. Система управления дверями отеля также предусматривает возможность внедрения компьютеризированных информационных технологий, таких как считыватель магнитных карт доступа, дистанционное управление въезда на парковку автомобилей, и т.д.

4. Информация и коммуникация. Ключевым условием надежности любой системы внутреннего контроля является качество её информационного сопровождения. На практике этот фактор реализуется по двум направлениям – наличие эффективной системы внутренней отчетности при обеспечении обратной связи и действия всех задействованных служб по поддержанию качества информации о результатах внутреннего контроля.

Роль информационно-аналитического обеспечения в управлении гостиницами сложно переоценить. В какой-то мере любые внутренние отчеты, предоставляя информацию об операциях, финансах, действиях персонала и т. д., являются частью контрольной системы. Одновременно они же являются

предметом внутреннего контроля, одной из задач которого является отслеживание содержащихся в них данных и подтверждение отчетной информации с целью предотвращения возможных рисков. Внутренняя система отчетности на каждом гостиничном предприятии строится во многом индивидуально в зависимости от требований руководства и ожидаемых результатах бизнеса. Однако, как правило она включает в себя четыре вида основных отчетов:

- анализ основных показателей деятельности и оценка эффективности;
- прогнозная и сценарная информация о тенденциях и возможных направлениях развития;
- анализ расходов и доходов, контроль исполнения бюджетов;
- анализ конкурентной позиции и информации о внешней среде.

Соответственно по каждому из указанных направлений должны быть определены отслеживаемые (контролируемые) показатели и порядок их представления руководству.

Самостоятельное значение имеет вопрос обеспечения качества информации. На практике этот вопрос может быть решен по-разному, например, через подтверждение внешними аудиторами или процедуры внутреннего аудита. Но часто вопрос качества носит более сложный и системный характер, например, в отношении вопросов коммуникации персонала гостиницы с гостями или обеспечения общей безопасности на гостиничной территории. Соответственно, в гостинице может быть много уровней, каждому из которых необходима собственная система управленческой информации с процедурами её проверки и подтверждения достоверности. Таким образом в надежной и качественно функционирующей системе внутреннего контроля должны быть разработаны собственные дополнительные элементы и контрольные инструменты, обеспечивающие качество информации. Они должны быть реализованы как минимум на трех уровнях - стратегическом, экспертном и операционном.

5. Мониторинг и самооценка системы внутреннего контроля. Последний элемент эффективной системы внутреннего контроля базируется на системном применении различных технологий отслеживания рабочих процессов, которые в

зависимости от степени информированности работников об их проведении могут быть классифицированы как процедуры внезапного и периодического мониторинга.

Внезапный мониторинг на практике должен проводиться регулярно. Отличительной его особенностью является внеплановый, неожиданный для персонала характер. Как правило, он проводится с целью подтвердить качество работы подразделений, выявить необычные нарушения, оценить текущие риски. Посредством внезапного мониторинга лучше отслеживается исполнительская дисциплина и правильность протекания внутренних процессов.

В основе периодического мониторинга лежат процедуры контрольных измерений текущих процессов, обзора результатов контрольных мероприятий, оценки адекватности мер, принятых по результатам прошлых контрольных действий. При необходимости, он может быть также использован для разработки альтернативных вариантов принятия внутренних организационных и финансовых решений. Самостоятельным объектом периодического мониторинга могут выступать внешняя среда и конкурентная позиция на рынке гостиничных услуг.

В совокупности мероприятия мониторинга и самооценки могут рассматриваться как форма информирования высшего руководства о текущем состоянии системы внутреннего контроля и системы управления в целом.

Рассмотренные в настоящем разделе обязательные элементы эффективного внутреннего контроля не должны рассматриваться сами по себе. Без сомнения, будущие исследования могут расширить их перечень и уточнить их внутреннее содержание. В том виде, в котором они представлены в настоящем разделе, представляется значимым, что выявленные обязательные элементы имеют важное методическое значение, так как выступают основой внутренней оценки полноты и надежности корпоративной системы внутреннего контроля гостиничной сети с точки зрения требований действующих нормативных актов. В приложении Б представлен авторский вариант макета внутренней анкеты, оформленной в виде таблицы, заполняемой специально уполномоченным сотрудником.

Выводы к главе 2:

1. Одним из ключевых вопросов, связанный с оценкой корпоративной результативности современного бизнеса, является сохранение его непрерывности и поддержание корпоративной устойчивости. В работе изучен вопрос о связи обеих указанных категорий между собой и выявлены их сущностные характеристики. В частности, исследование показало, что сама по себе «непрерывность деятельности» не должна рассматриваться в качестве объективной внутренней характеристики бизнеса, поскольку по своей природе является лишь утверждением, построенном на обоснованном экспертном суждении о будущем состоянии бизнеса в данный момент времени и его возможности действовать дальше. Однако, это непрерывность тесно связана такой важной характеристикой как корпоративная устойчивость. В диссертации подробно исследованы различные свойства последней и показано, что её сущностное описание как внутреннее состояние бизнеса, определяющее перспективы поддержания его непрерывности и сохранение преемственности задействованных в нём внутренних процессов, политик, практик и процедур на обозримую перспективу. Это состояние характеризуется в терминах стабильности и сбалансированности (финансовая устойчивость), надежности и безопасности (концепция управления непрерывностью), экологичности и этичности (устойчивое развитие).

2. В работе показано, что поскольку ситуация полной или частичной утраты устойчивости представляет собой один из основных корпоративных рисков, в пределе приводящий к прекращению деятельности, корпоративная устойчивость может и должна рассматриваться как значимый предмет внутреннего контроля. Соответственно, предметное содержание внутреннего контроля корпоративной устойчивости носит комплексный характер и не может быть охарактеризовано единственным способом, поэтому для этих целей предложено его матричное представление. Разработанная в диссертации матрица предметного содержания внутреннего контроля корпоративной устойчивости представляет его в двух методологических измерениях: области оценки (операционная, структурная, стратегическая) и организационная перспектива (финансовая устойчивость,

безопасность бизнеса, устойчивое развитие). Наличие матрицы позволяет уточнить и расширить существующие подходы к созданию интегрированной системы внутреннего контроля. В дальнейшем, она может формироваться более развернуто с определением актуальных областей внутреннего контроля с уточнением контролируемых позиций.

3. В работе исследован процесс, в рамках которого в гостиничном бизнесе отслеживаются результаты деятельности и принимаются решения относительно совершенствования внутренних процессов. В ходе исследования доказана ведущая роль аналитических процедур внутреннего контроля, ориентированных на отслеживание и мониторинг ряда значимых показателей. В основе рассматриваемого в диссертации механизма контроля заложена стандартная процедура сравнения, в основе которой лежат внутренние модельные расчеты соответствующих оценочных значений, отражающих использование ресурсов и прибыльность по всем основным гостиничным сегментам. Показано, что в практике применения аналитических контрольных процедур наиболее эффективными и широко используемыми оказываются такие виды сравнений: по времени, конкурентной позиции или по подразделениям сети, по целевым и фактическим показателям результатов деятельности и т.д. В целях развития и совершенствования аналитического аппарата внутреннего контроля в диссертации представлены и обобщены в систематизированном виде основные показатели, анализ которых позволяет своевременно выявлять и устранять факты нарушения корпоративной устойчивости.

4. Подготовлены предложения по развитию методических подходов к организации риск-ориентированного внутреннего контроля корпоративной устойчивости на основе разработки соответствующей внутренней политики и регламента организации основных контрольных процедур, действие которых распространяется на всю гостиничную сеть. В ходе проведенного анализа определен минимальный набор обязательных элементов эффективного внутреннего контроля, соотнесенный с его ключевыми областями, такими как контрольная среда, оценка рисков, контрольные процедуры, информация и

коммуникация, а также непрерывный мониторинг и самооценка. Указанный набор обязательных элементов предложено использовать в качестве основы при разработке внутренней методики самооценки полноты и надежности корпоративной системы внутреннего контроля гостиничной сети с точки зрения требований действующих нормативных актов.

Глава 3 Развитие методического обеспечения системы внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе

3.1 Методические подходы к формированию эффективного внутреннего контроля основных средств в сетевом гостиничном бизнесе

Как отмечено выше, туристический бизнес в сфере гостеприимства представляет собой сложно организованную сферу деятельности, в силу своей специфики, отличающуюся высокой затратностью и капиталоемкостью. Для неё характерна повышенная потребность в наличии большого количества объектов основных средств, таких как, комнаты для размещения, предметы интерьера или организации досуга, специальное торговое и кухонное оборудования, другие долго используемые активы.

Эффективно организованная гостиничная деятельность предполагает наличие и поддержание в работоспособном состоянии обширной территории, значительного числа средства временного размещения и дополнительных помещений, а также разнообразного движимого имущества. Совокупность всех вовлеченных в процесс оказания гостиничных услуг имущественных объектов формирует гостиничный комплекс, который с точки зрения учетно-аналитического обеспечения может рассматриваться как сложный объект внутреннего контроля. Упрощенная классификация входящих в него объектов представлена на рисунке 3.1.

Имущественный комплекс гостиницы требует постоянной поддержки, периодического ремонта и обновления, и потому внутренний контроль объектов основных средств связан с контролем капитальных затрат, возникающих в связи с реконструкцией зданий, ремонтом и заменой коммуникаций и оборудования, применением энергосберегающих технических средств технологий, техническим переоснащением гостиничных коммуникаций и т. д.

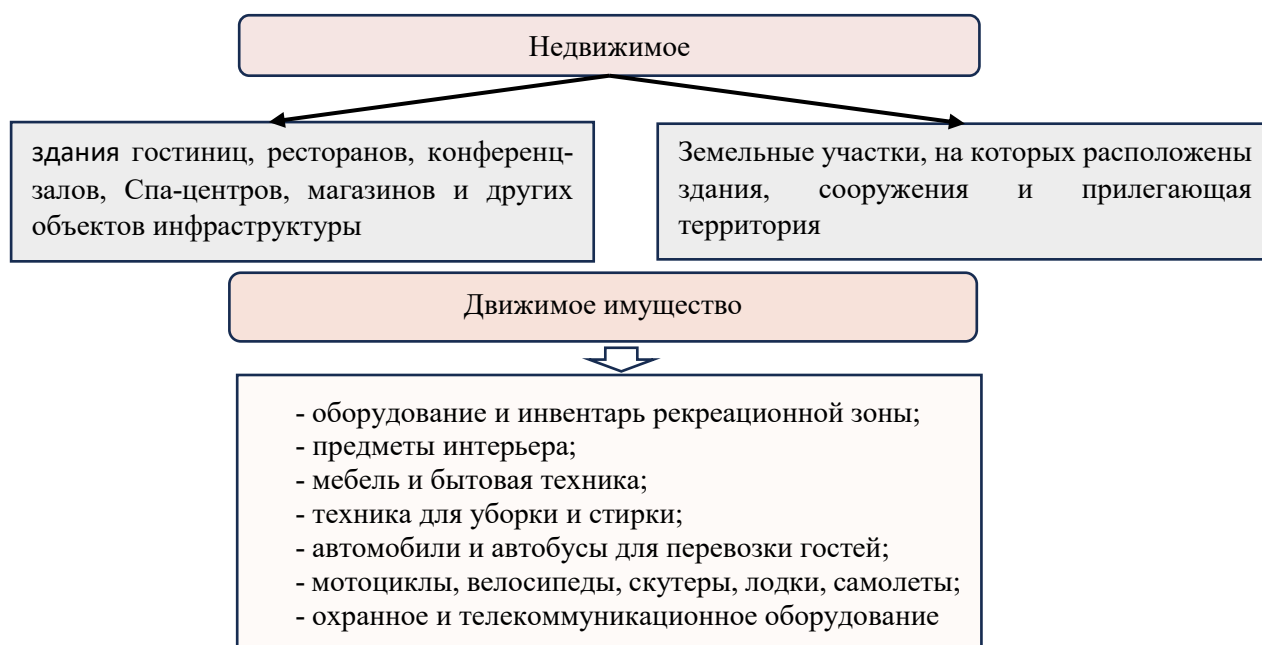


Рисунок 3.1 – Обобщенная классификация имущества гостиничного комплекса для целей внутреннего контроля

Источник: составлено автором.

В настоящее время бухгалтерский учет основных средств, его организация и методика в целом стали приобретать особую актуальность, в первую очередь в связи с необходимостью следования правилам Федеральных стандартов бухгалтерского учета - 6/2020 «Основные средства» и 26/2020 «Капитальные вложения» [7], которыми были введены отдельные новые требования и новые понятия в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Принятие новых стандартов во многом определено наличием многочисленных вопросов, конкретно связанных с предлагаемым определением предельной стоимости такого значимого объекта бухгалтерского учета, как основные средства и того факта, что при его отражении в учете использоваться должна ликвидационная стоимость. Не менее важное значение для такого участка учета имеют и вопросы начисления амортизационных отчислений, и отражение в учете объектов капитальных вложений.

Следует ответить, что, основные сложности, с которыми сталкивается гостиничный бизнес в процессе осуществления учета объектов основных средств,

связаны со сложностью оценки при определении первоначальной стоимости, переоцененной стоимости, модернизации, капитального и текущего ремонта, начисление амортизации, проверке на обесценение и др.

Причины, влияющие на правильность отражения в учете объектов основных средств в сфере гостеприимства связаны со спецификой гостиничной деятельности. Многие объекты основных средств гостиниц, а большинство из них построены в советский период, недостаточно благоустроены, оборудование и техника устарели, поэтому требуются регулярная их замена и модернизация. Учитывая, что новые активы приобретаются по различным ценам на рынке, то это влияет на их первоначальную оценку [36].

Не менее значимым вопросом является вопрос амортизации, который представляет часто сложность из-за частой модернизации номерного фонда (например, изменений в дизайне, замене устаревшего оборудования на современное более энергоэффективное) и изменение оборудования общих зон [36].

Ремонт и обслуживание объектов основных средств гостиницы требуют существенных финансовых вложений, при этом затраты могут быть весьма значительными и их надо заранее планировать в соответствующих бюджетах. Однако заранее запланировать ремонт, модернизацию или строительство гостиницам часто бывает проблематично, так как большая конкуренция на рынке гостиничных услуг, загруженность номерного фонда влияют на ограничения по времени, ресурсам, материалам, персоналу и могут вызвать затруднения при исполнении планов по ремонту.

Помимо этого, гостиницы должны соблюдать различные нормативные требования, связанные с ремонтом, модернизацией и строительством, такие как строительные нормы и правила, содержащие требования к проектированию и строительству общественных зданий, включая гостиницы (например, СНиП 31-06-2009 «Общественные здания и сооружения» и СНиП 23-02-2018 «Тепловая защита зданий»). Также существуют специфические риски, связанные с основными средствами, например, риск повреждения гостиничного имущества во время проведения ремонта и модернизации, что может привести к дополнительным

затратам. Кроме того, гостиницы должны учитывать не только безопасность своих гостей и персонала во время ремонтных работ, модернизации и строительства, но также и экологические и историко-культурные аспекты, связанные с местной спецификой.

Многообразие объектов основных средств обуславливает сложность и разнообразие задач, которые возникают на данном участке внутреннего контроля. Их решение в свою очередь определяется эффективной организацией регулярно реализуемых стандартных контрольных процедур, таких как запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет; инвентаризация, моделирование и аналитические расчеты (рисунок 3.2).

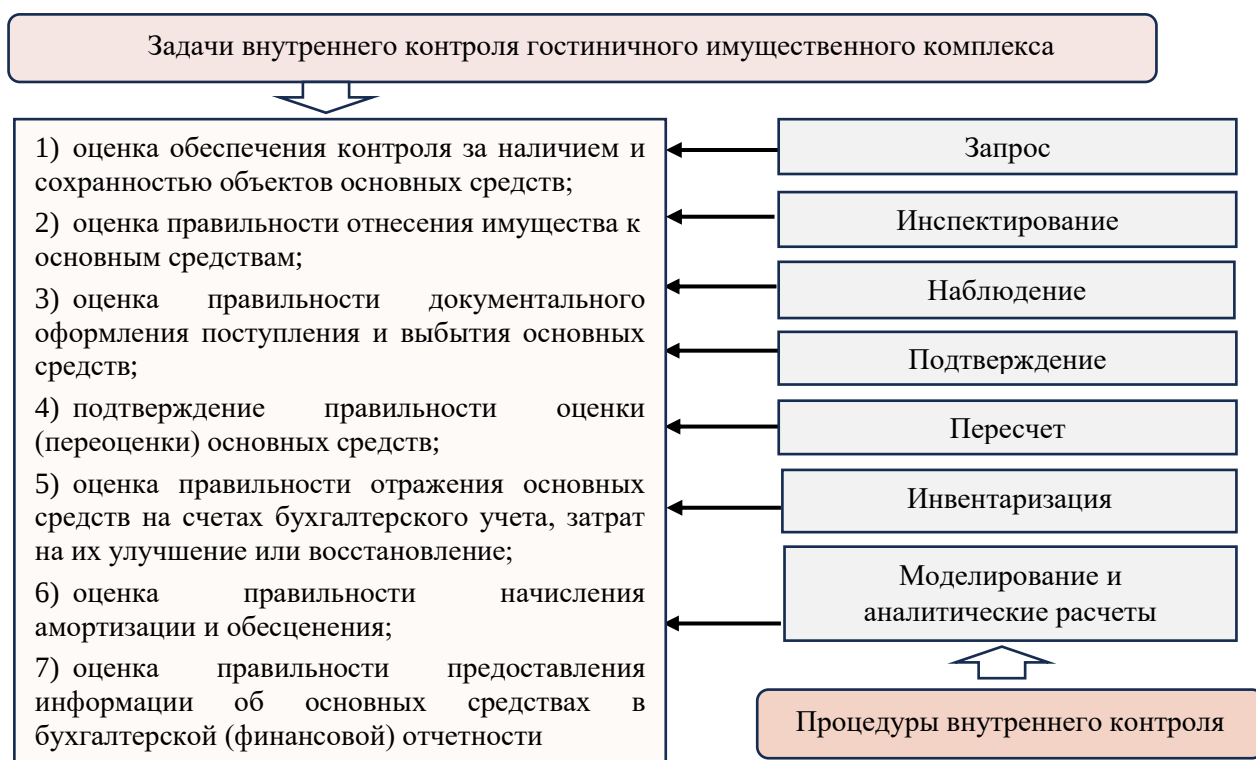


Рисунок 3.2 – Задачи и процедуры внутреннего контроля основных средств в гостиничном бизнесе

Источник: составлено автором

В ходе реализации основных контрольных процедур внутреннего контроля имущественного комплекса гостиницы в части недвижимого имущества в сферу

внутреннего контроля должны попадать такие вопросы, как [36]:

- соответствие характеристик номерного фонда и общественных помещений требований нормативной документации;
- работоспособность и безопасность установленного оборудования;
- отражение в учете расходования энергоресурсов на основании счетчиков электроэнергии, водоснабжения и другого технологического оборудования для контроля потребления ресурсов и оптимизации расходов;
- правильность отражения затрат на реконструкцию зданий и ремонт коммуникаций;
- наличие обновленных регламентов по энергосбережению;
- произвести оценку использованных материалов;
- оценка эффективности модернизации и ремонта.

Кроме того, в части организации и ведения бухгалтерского учета объектов основных средств, подготовки бухгалтерской отчетности для гостиниц в сфере сетевого туристического бизнеса должен быть проверен и подтвержден ряд элементов учетной процедуры в отношении объектов основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета [36].

В частности, отдельному внутреннему контролю подлежит правильность начисления амортизации, осуществляемой с учетом ликвидационной стоимости основных средств. Контрольная процедура заключается в проверке соблюдения п. п. 30, 31 ФСБУ 6/2020 «Основные средства». При этом, если ликвидационную стоимость невозможно определить или она незначительна, она считается равной нулю, и тогда амортизируется полная стоимость объекта основного средства. Дополнительные контрольные мероприятия должны быть предусмотрены для подтверждения правильности определения и документального оформления ликвидационной стоимости (например, в заключении комиссии в акте ОС-1 или в бухгалтерской справке).

Самостоятельные контрольные процедуры должны быть предусмотрены для определения сроков полезного использования и норм амортизации основных средств (начиная с месяца принятия к учету и по месяц выбытия или списания) или

со следующего месяца.

Ежегодно должен контролироваться также процесс пересмотра способа начисления амортизации, сроков полезного использования и ликвидационной стоимости основных средств (п. 37 ФСБУ 6/2020 «Основные средства») с учетом того, что начисление амортизации производится и тогда, когда объект находится и на консервации либо на длительном ремонте. Контрольная процедура заключается в соблюдении п. 33 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» амортизации основных средств на консервации и длительном ремонте не приостанавливается. При учете существенных затрат на плановый ремонт (техобслуживание) контрольная процедура заключается в соблюдении установленных правил, существенные затраты на плановый ремонт, проводимый реже чем раз в год, капитализируются, признается отдельным инвентарным объектом основного средства и амортизируется в течение срока полезного использования, равного межремонтному периоду [36].

По результатам реализации соответствующих процедур внутреннего контроля оформляется отчет, в котором приводится описание выявленных недочетов и нарушений в процессе внутреннего контроля, даются рекомендации по порядку исправления ошибок и устранению недочетов, сроках устранения выявленных нарушений [36].

В реальной практике гостиничной деятельности часто встречаются ситуации, требующие повышенного внимания к вопросам, связанным с распределением и правильного определением сфер финансовой ответственности, а также с правильностью организации внутренних процессов. Это приводит к тому, что сама по себе учетно-аналитическая система может работать достаточно надежно и контрольные процедуры, которые относятся к подтверждению данных учетных регистров и первичных документов, фактов хозяйственной жизни и отдельных статей бухгалтерской отчетности, не будут показывать серьезных недостатков, но одновременно бизнес может испытывать заметные внутренние проблемы.

Перенос внимания от собственно бухгалтерской проблематики на внутренние процессы и результаты деятельности, характеризующие корпоративную устойчивость, позволяет обратить внимание на проблему

методического обеспечения реализации санкционирующих и аналитических контрольных процедур.

Проблемные области, когда приобретают особую актуальность вопросы контроля распределения внутренней ответственности и достигнутых показателей операционных результатов, достаточно многочисленны. Как правило, они связаны с серьезными организационными дисфункциями, примеры которых представлены в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Примеры организационных дисфункций, приводящих к нарушению корпоративной устойчивости

Организационная дисфункция	Краткое описание
Неверное целеполагание	Цели нереалистичны или занижены (например, если оплата труда руководителя ЦФО зависит от его эффективности в достижении определенных целевых показателей, он заинтересован в установке более низких целей, чтобы получать более высокие бонусы), или не принимаются работниками, которые должны их достичь
Недостатки в прогнозировании финансовых результатов	Отсутствие реалистичных прогнозов используемых для принятия решений, пробелы в исходных данных, использованных в построении модельных прогнозов
Отсутствие четкой системы представления результатов	Используемая система показателей результатов деятельности информационно перегружена или наоборот, в ней не хватает данных
Несвоевременность и неточность информирования	Информация для принятия решений не предоставляется в необходимую инстанцию своевременно или строится на неверных показателях
Отсутствие ответственности по отношению к проводимому анализу	Методика анализа не выявляет реальных проблем, результаты анализа игнорируются работниками, неправильные выводы рассматриваются как верные и не оспариваются
Неверное распределение финансовой ответственности	Отсутствие правильного распределения финансовой и персональной ответственности, культивирование подхода «я за это не отвечаю» и наоборот, возложение ответственности на работников или ЦФО, которые реально не могут нести такую ответственность

Источник: составлено автором.

Как видно из таблицы 3.1 все представленные организационные дисфункции так или иначе связаны с вопросами нехватки информации и отсутствия должной внутренней координации, в частности, на уровне процессов управления

информационными потоками. Несогласованность внутренних задач и требований к представлению операционных результатов, неверное использование информации или её недостаточность, предполагают, что одним из главных акцентов в организации внутреннего контроля должно стать повышение качества информационного и организационного обеспечения бизнеса. Поэтому руководством гостиничного бизнеса в рамках задачи построения эффективной системы внутреннего контроля в первую очередь должен быть решен вопрос создания ясно и четко определенных рамок внутренней финансовой и управленческой ответственности (областей подотчетности) и формирования совокупности связанных с ними контрольных бизнес-процессов.

В число стандартных сфер внутренней ответственности, характерных для гостиничного бизнеса, входят такие области принятия решений как:

- определение политики размещения гостей и ценообразования услуг;
- оперативное и стратегическое планирование;
- организация обслуживания и питания гостей, предоставление дополнительных услуг;
- управление персоналом и обеспечение качества гостиничного сервиса;
- инвестиции в основные средства, ремонт и обновление помещений и инвентаря;
- ведение учета и организация сохранности имущества и т.д.

Как видно из представленного перечня, руководству гостиницы приходится принимать решения и контролировать их исполнение на разных уровнях по множеству самых разнообразных вопросов. С точки зрения устойчивости гостиничного бизнеса в свою очередь логично представляется необходимость разграничения стратегического и оперативного уровней ответственности и связанных с ними процессов внутреннего контроля. Стратегический уровень предполагает обращение к решениям и результатам, связанным с формированием стратегического потенциала и конкурентного позиционирования деятельности отеля, а также к действиям, которые необходимо реализовать для достижения намеченных целей. На операционном уровне в сферу контроля попадают решения

и действия персонала, касающиеся мер, обеспечивающих реализацию концепций, запланированных на стратегическом уровне, например, в области управления человеческими ресурсами, маркетинга, управления качеством и т. д.

Если рассматривать вопрос в отношении того, касается ли такое разграничение только крупного гостиничного бизнеса и гостиничных сетей или оно относится к гостиничным предприятиям любого размера, то следует заметить, что ответ на него предопределен самой спецификой гостиничной деятельности. Несмотря на то, что размер бизнеса сам по себе влияет на разнообразие и масштабы процессов принятия решений, независимо от размера или формы управления гостиницей, основные её функции реализуются во многом сходным образом и в ней будет приниматься широкий спектр стандартных решений, затрагивающих все отмеченные выше области. Руководство гостиницы будет стоять перед необходимостью принимать специальные решения относительно целевых групп гостей, будущих услуг, подбора персонала, выбора поставщиков, формирования каналов сбыта гостиничной продукции и т. д.

Внутренняя однородность областей управления во многом вытекает из особенностей современных подходов к регулированию гостиничного бизнеса и предполагает определенную стандартизацию набора оказываемых услуг, а значит использование в значительной мере типового набора внутренних бизнес-процессов. Несмотря на эту внутреннюю однородность типовых решений, конкретные параметры формирования зон финансовой ответственности и подотчетности для каждого бизнеса будут индивидуальны, что в свою очередь определяет особенности структурно-функционального оформления систем внутреннего контроля.

Этот важный методический момент признается и специалистами Минфина РФ, которые указывают, что порядок организации внутреннего контроля, в числе прочего должен предполагать четкое разграничение прав и сфер финансовой ответственности и управленческих полномочий, но лишь с учетом «характера и масштабов деятельности экономического субъекта, особенностей его системы управления» [14], т.е. на нормативном уровне признается, что внутренний контроль

исходно представляет собой нечто большее и уникальное, чем совокупность типовых нормативных предписаний, внутренних правил и наборов стандартных действий. Во внимание должны приниматься уникальные характеристики организации, включая принципы, доверие, ценности и внутреннюю культуру. Это наглядно проявляется в вопросе разработки санкционирующих контрольных процедур.

Как показывает современная отечественная практика, наиболее важные механизмы внутреннего контроля исходно устанавливаются путем принятия соответствующих внутренних политик, разрабатываемых для всех бизнес-процессов и отслеживаемых соответствующей программой внутреннего контроля. Внедрение этих механизмов закладывает основу для должного контроля платежной дисциплины и снижения рисков. Одним из значимых механизмов контроля являются разделение обязанностей, доступ к системе и делегирование полномочий. Многие организации рассматривают эти механизмы в качестве основных средств контроля. Однако стоит признать, что само по себе их наличие недостаточно. Их необходимо постоянно обновлять в соответствии с лучшими практиками и активно поддерживать. Рассмотрим их подробнее:

1. Разделение обязанностей - один из наиболее важных механизмов контроля. Правильное разделение труда снижает вероятность того, что ошибки (преднамеренные или непреднамеренные) останутся незамеченными, поскольку разные люди выполняют отдельную обработку на разных этапах бизнес-процессов и независимо проверяют выполненную работу.

Наличие ясно определенного и четко функционирующего разделения обязанностей обеспечивают четыре основных преимущества. Во-первых, снижается риск преднамеренного мошенничества, поскольку для обхода средств контроля требуется согласие двух или более человек. Во-вторых, заметно снижаются риски юридических ошибок по мере увеличения вероятности обнаружения. Кроме того, нарушения, неисправности и ошибки во многих случаях обнаруживаются на более ранних этапах их возникновения, что снижает стоимость корректирующих действий. Наконец, за счет работы действенной системы

сдержек и противовесов повышается исполнительская дисциплина и добросовестность исполнителей, что влечет рост качества управления.

Несмотря на то, что разделение обязанностей является основным механизмом внутреннего контроля, в реальности реализовать его сложнее всего из-за ограниченных человеческих ресурсов, широко определенных и часто меняющихся обязанностей. По сути, необходимо разделить общие задачи: планирование, авторизация, обслуживание активов, запись транзакций и отчетность. Такие меры контроля, как проверки, подтверждения и сверки, не должны выполняться одним и тем же лицом, ответственным за регистрацию транзакций и отчетность по ним.

Практика показывает, что некоторые из наиболее распространенных причин мошенничества предполагают отсутствие четкого разделения обязанностей, слабый их контроль, неадекватные системы вознаграждения и наказания, а также внутреннюю неспособность вовремя обновлять средства контроля при изменении обязанностей. В связи с этим рекомендуется регулярно пересматривать существующие средства отслеживания разделения обязанностей по меньшей мере ежеквартально и при каждой смене персонала.

2. Доступ к системе. В среде информационных систем принцип разделения обязанностей становится важным, поскольку позволяет разграничить различные функции, такие как ввод транзакций, онлайн-проверка операций, инициирование сделок, обслуживание учетных систем, обеспечение прав и контроля за совершаемыми операциями.

В контексте внутреннего контроля это означает, что один сотрудник должен иметь только те права доступа, которые позволяют ему вводить, утверждать и просматривать транзакции, и не должно быть их совмещения в одной операции. Таким образом, назначение разных профилей безопасности разным лицам соответствует принципам разделения обязанностей. Операционное разделение функций позволяет определять уровни доступа к системе, предоставляемого каждому сотруднику в зависимости от его ролей и обязанностей.

С точки зрения внутреннего контроля это означает, что доступ к системе периодически проверяется, чтобы убедиться в том, что возможности доступа к системе подходят для текущего персонала и отражают реальное распределение ответственности и обязанностей с учетом штатного расписания.

3. Делегирование полномочий. Особенно важным механизмом внутреннего контроля являются политики и средства контроля делегирования полномочий. Целью делегирования является обеспечение эффективной корпоративной деятельности при сохранении финансовой целостности и соблюдения политики. Исполнительный директор (генеральный директор) отвечает за общее управление имуществом, активами, финансами и человеческими ресурсами компании. В большинстве случаев за администрирование делегирования полномочий отвечает контролер. Сотрудники должны защищать корпоративные ресурсы путем установления и поддержания внутреннего контроля для предотвращения и выявления неправомерного использования ресурсов.

Этот момент часто находит отражение в кадровой политике организаций, многие из которых используют рабочие процессы, чтобы упростить процесс утверждения, распределяя уровни полномочий между должностями или организационными уровнями.

Центральным методическим положением для успешного внедрения указанных выше механизмов управления разделением обязанностей, доступом к системе и делегированием полномочий является ориентация на контроль, организованный по центрам финансовой ответственности (ЦФО).

Основной задачей выделения ЦФО является определение того, каким образом формируются планируемые результаты по каждому из сегментов с выявлением сильных и слабых сторон каждого из них с учетом факторов риска. Общее количество центров ответственности зависит от размера и спектра услуг, предлагаемых соответствующим сегментом.

На практике следует различать ЦФО, выделяемые в рамках основной деятельности (через которые предоставляются услуги для гостей) и ЦФО, ориентированные на внутренние функции (управление, склады, охрана и т.д.).

Последние, возможно, целесообразно объединить в рамках единого сегмента сервисного обслуживания. Например, структура распределения ЦФО отдельного гостиничного комплекса может принимать вид, приведенный на рисунке 3.3.

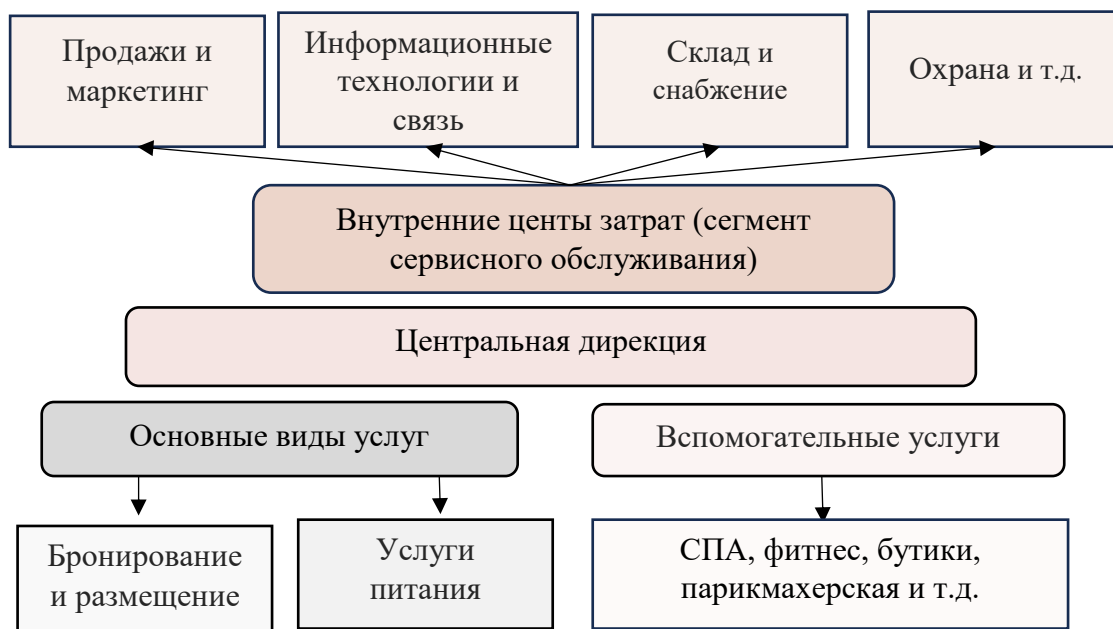


Рисунок 3.3 – Примерная структура распределения ЦФО гостиничного комплекса

Источник: разработано автором.

На организационном уровне в качестве эффективного методического инструмента закрепления сфер финансовой ответственности в гостиничной сети следует предложить разработку и внедрение матриц распределения ответственности.

Данная методика известна и применяется в управлении проектами под англоязычной аббревиатурой RACI (аббревиатура будет расшифрована ниже). Исходно она появилась примерно в 1950-х, но распространение получила с конца 1970-х. Поскольку изначально данная методика была разработана для целей проектного менеджмента, используемая при её построении терминология отражает особенности именно этой области управленческой деятельности. Однако, поскольку в основе её разработки лежит потребность в контроле сфер распределения функций и ответственности, она легко транслируется в любую иную

область, где требуется, чтобы все вовлеченные в неё заинтересованные стороны, знали, где они находятся, какова их роль, какая доля их ответственности за результат.

Во внимание принимается две составляющие:

- иерархическая структура процесса (ИСП), которая представляет собой иерархическую разбивку работ, необходимых для достижения намеченных целей.
- организационная структура процесса (ОСП) которую можно представить в виде таблицы (диаграммы), отображающую обязанности и ответственность каждой из вовлеченных заинтересованных сторон по каждой решаемой задаче. В практическом плане это наглядная модель, которая раскрывает роли и обязанности каждого участника на каждом этапе реализуемого процесса.

Как указано выше, в основе модели лежит аббревиатура «RACI» представляющая четыре типовые значимые функциональные роли, которые могут быть определены для участников². Диаграмма RACI показывает, кто выполняет задачу (О – Ответственность/R - responsible), кто отвечает за совершаемые действия (П - Подотчетность / А - accountable), кто должен быть вовлечен и может проконсультировать (К – Консультирование/С - consulted) и кто должен быть информирован (И – Информирование/I - informed).

На этой основе может быть сформирована структурная схема распределения ответственности по каждому значимому гостиничному сегменту/процессу с учетом требований организации внутреннего контроля. Таким образом, происходит достаточно эффективная наглядная привязка типичных ролей внутреннего контроля с действующим организационным контекстом. В качестве примера можно рассмотреть представление структуры распределения ответственности внутреннего контроля по бизнес-процессу «Приобретение и ремонт основных средств» (таблица 3.2).

²) RACI = responsible - accountable - consulted - informed/ Ответственный - Подотчетный - Проконсультированный - Информированный

Таблица 3.2 – Пример представления подсистемы внутреннего контроля бизнес-процесса «Приобретение и ремонт основных средств»

Основные этапы процесса	Непосредственное исполнение				Документальное и финансовое обеспечение			Прочее
	ОР	ДО	СЗ	РСЗ	Б	ФД	К	ВП
Определение потребности	И	К	О	И	О	П	К	О
Формирование заказа, получение счета	П	П	К	П	К	О	П	К
Санкционирование и оплата заказа	О	П	И	О	И	К	О	П
Прием заказа	К	О	П	И	П	П	К	О
Отчетность о выполнении	И	К	О	П	И	И	И	И
Коммуникация	П	П	К	О	П	П	П	П
Последующие действия	О	О	О	К	О	О	О	О

Источник: составлено автором.

Основные участники каждого бизнес-процесса должны быть определены регламентом внутреннего контроля с закреплением за ними соответствующего порядка действий. Закрепление также может фиксироваться документами с выполнением следующих действий.

Пример определения основных участников бизнес-процесса «Приобретение и ремонт основных средств» приведен на рисунке 3.3.

Таблица 3.3 – Пример определения основных участников бизнес-процесса «Приобретение и ремонт основных средств»

Индекс	Наименование	Основное действие
СЗ	Служба закупок	Поиск поставщика Санкционирование заказа
РСЗ	Руководитель службы закупок	Коммуникация с поставщиком
ДО	Директор отдела по управлению имуществом	Формирование заявки на приобретение имущественных объектов Заявка на закупку
ОР	Ответственный работник отдела по управлению имуществом	Подготовка заказа
Б	Бухгалтерия	Подготовка и принятие первичных документов

Индекс	Наименование	Основное действие
ФД	Финансовый директор	Санкционирование платежа
К	Контролер (Служба внутреннего контроля)	Комплаенс-подтверждение
ВП	Внешние поставщики	Непосредственная поставка Формирование счетов на оплату

Источник: составлено автором.

В более широкой перспективе система финансовой ответственности в масштабах бизнеса должна предусматривать детальное распределение полномочий и формирование матрицы авторизации действий по организации в целом и по каждому ЦФО в частности.

Прямой авторизации подлежат любые действия, направленные на изменение имущественного положения гостиничного комплекса, т.е. это операции, предполагающие:

- заключение любых договоров и соглашений, предполагающих оплату;
- приобретения и покупки любых активов (включая финансовые вложения, имущественные права и интеллектуальную собственность);
- продажу или отчуждение любого имущества или имущественных прав.

Также необходимо предусмотреть авторизацию любого документа, предполагающего необходимость функционального или технического обоснования для принятия решений относительно всех указанных выше операций (заявки, сметы, бюджеты, технические обоснования и т.д.).

Соответственно в рамках организации в рамках распределения обязанностей и ответственности должен быть разработан и утвержден перечень внутренних полномочий, связанных с необходимостью осуществления авторизации тех или иных действий. В частности, могут быть предусмотрены следующие виды закрепляемых полномочий (таблица 3.4).

Таблица 3.4 – Виды закрепляемых полномочий

Индекс	Вид полномочий	Описание
ПР	Принятие решений	Сотрудники, обладающие полномочиями, вытекающими из резолюций, одобренных руководством гостиницы посредством надлежащего делегирования полномочий, для

Индекс	Вид полномочий	Описание
		принятия решения о взятии на себя или связывании компании юридически обязательным обязательством или выгодой (операцией). Сотрудники с полномочиями на утверждение/принятие решений должны гарантировать, что все проверки заявок на совершаемые операции завершены, и рассмотреть их до одобрения этих операций
ПИ	Информирование	Сотрудники, которые должны быть проинформированы об операции как можно раньше в процессе и, в любом случае, до одобрения и исполнения. Сотрудник с полномочиями на утверждение/принятие решений несет ответственность за то, чтобы соответствующие заинтересованные стороны в организации были проинформированы о совершаемых операциях
ПО	Обоснование	Сотрудники, ответственные за рассмотрение предлагаемых транзакций и предоставление документированной обратной связи в областях функциональной или технической экспертизы проверяющего сотруднику с полномочиями на утверждение/принятие решений, который, в свою очередь, должен рассмотреть такую обратную связь до одобрения операций
ППп	Право подписи	Сотрудники, которые имеют необходимые полномочия для подписания документов, которые обязывают или связывают гостиницу с юридически обязательным обязательством или выгодой. Сотрудники с правом подписи не обязательно имеют полномочия утверждения/принятия решений, но имеют право подписи. Любой сотрудник с правом подписи должен убедиться, что все предлагаемые операции получили необходимые одобрения, прежде чем подписывать какие-либо документы, которые обязывают или связывают организацию обязательствами по совершению операции
ППл	Выполнение платежей	Сотрудники, которые имеют полномочия по заявкам, вытекающие из их положения в организации, для разрешения выдачи платежей за товары, услуги и обязательства, принятые организацией. Любой сотрудник, уполномоченный выполнять платеж, должен убедиться, что все запрошенные операции получили предварительное одобрение должным образом. Для большинства обычных деловых расходов полномочия на выполнение платежей и полномочия на утверждение/принятие решений будут делегированы одному и тому же лицу

Источник: составлено автором.

По своей внутренней природе операция делегирования представляет собой нормативно закреплённую внутреннюю процедуру письменной передачи от одного лица другому выполнение определенных юридических действий, связанные с одним из представленных в таблице 3.4 видов полномочий.

В рамках каждой функциональной области гостиничного бизнеса должны быть документально определены и утверждены пределы делегирования полномочий в зависимости от принятых в организации принципов распределения ответственности. Для целей внутреннего контроля это четко определенная внутренняя ответственность в рамках каждого ЦФО.

Руководство гостиницы может рассматривать разный горизонт делегирования. Например, полномочия могут закрепляться на короткий период, поскольку являются временными. Соответственно, на уровне каждого ЦФО должен быть установлен порядок делегирования на временной основе, например, по причине болезни, отпуска, отъезда или длительной командировки. Соответствующие решения должны быть задокументированы и утверждены руководством. В стандартном случае делегирование полномочий осуществляется на длительный срок (год и выше) и должно быть одобрено генеральным директором или советом директоров. Кроме того, в силу устава и специфики организационной структуры могут быть выделены специальные области с неограниченными полномочиями.

Окончательное закрепление системы делегирования полномочий и распределения ответственности в целях внутреннего контроля должно быть закреплено соответствующим внутренним регламентным документом. В частности, для этой цели может быть сформирована специальная Матрица делегирования полномочий, фрагмент которой представлен в Приложении В.

Окончательное внедрение предлагаемого методического решения может сопровождаться рядом дополнительных внутренних требований, что позволяет создавать в совокупности ясную и прозрачную среду внутреннего контроля, обеспечивающую прозрачность и отслеживаемость любых внутренних операций в рамках строго определенных полномочий.

В частности, в каждом внутреннем управленческом сегменте (размещение гостей, ресторан, массовые мероприятия, фитнес и СПА, управление имущественным комплексом и т.д.), следует четко определить список бюджетных лимитов и утверждения финансовых полномочий, согласованных с Матрицей

делегирования полномочий. Все финансовые обязательства, принимаемые от имени сегмента, должны соответствовать установленным бюджетным лимитам, кодексу поведения и другим внутренним политикам. При этом должно неукоснительно соблюдаться правило, что лицо, реализующее конкретные финансовые полномочия, не может быть лицом, запрашивающим, приобретающим или получающим поставляемый товар или услугу.

Кроме того, любой запрос на расходование средств и последующая регистрация информации об операциях в учетной системе должны быть подтверждена необходимыми разрешительными подписями. Контроль соблюдения регламента делегирования полномочий должен осуществляться в рамках соответствующих контрольных процедур на регулярной основе, например, ежемесячно с последующим анализом всех выявленных отклонений и нарушений.

3.2 Разработка предложений по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля в сетевом гостиничном бизнесе

Деятельность гостиничных организаций во многом строится на едином представлении о комплексе оказываемых услуг. Вместе с тем, стоит отметить, что для многих гостиничных организаций характерна определенная индивидуальность. Различия определяются такими структурными факторами, как стандарты обслуживания, узнаваемость бренда, вхождение в гостиничную сеть, звездность, категории номерного фонда, размеры занимаемых площадей, местоположение и географическое положение, иные структурные характеристики. Как отмечено выше, наряду с основной производственной функцией - предоставлением гостям мест для проживания - гостиницы, как правило, осуществляют широкий спектр вспомогательных видов деятельности с целью оказания ряда дополнительных сервисов. Таким образом, гостиничный бизнес характеризуется значительным внутренним разнообразием и структурной неоднородностью, поскольку требует

значительного разнообразия ресурсов (материальных, человеческих, учебных, административных и др.), вклад в общий результат деятельности которых неоднороден (ресторан, бар, автостоянка, оздоровительные услуги, телекоммуникации, магазины и т.д.). Выбранная модель внутреннего контроля, таким образом, должна принимать во внимание множество внутренних процессов и информационных обменов большой сложности.

Это предполагает особые требования к учетно-аналитическому обеспечению контрольной функции и потому, помимо стандартного бухгалтерского учета, в гостиничной сфере активно используются разнообразные методы управленческого учета, прежде всего связанные с учетом затрат и формированием систем бюджетирования. Особенностью этих альтернативных методов учета является возможность дополнительных аналитических группировок, позволяющих прежде всего формировать надежную экономическую информацию о каждой отдельной услуге, пакете услуг и результатов отдельных ЦФО дифференцированно, а также давать надежные оценки стоимости и ценности различных видов ресурсов и направлений деятельности, в совокупности формирующих общий производственный процесс. Как было показано в разделе 1.3 настоящего исследования в качестве необходимой методической платформы для построения соответствующего учетно-аналитического обеспечения целесообразно использовать международно-признанную систему USALI.

Главной особенностью USALI, позволяющей использовать эту методическую платформу для решения задач управленческого учета и контроля является то, что исходно несмотря на то, что и обозначена как «единая система счетов», по существу таковой не является. Исходно её цель более широкая. Она предназначена прежде всего для того, чтобы определить универсальные, ясные и точные правила классификации учетной информации, характерной именно для деятельности индустрии гостеприимства. Эти правила могут использоваться всеми гостиницами, независимо от их категории, вместимости или типа, что позволяет представлять информацию об гостиничных результатах, доходах и расходах стандартизированным и однородным образом. В Приложении Ж приведен макет

представления информации сводного бюджета расходов гостиничного комплекса, руб. (фрагмент), а в Приложении И представлен макет представления аналитической информации об исполнении бюджета расходов гостиничного комплекса.

Две главные характеристики системе USALI - простота и сопоставимость генерируемой на её основе информации. Важнейшим преимуществом применения такого подхода, является возможность эффективного сравнения во времени (от одного периода к другому) и в различных сегментах (сравнение между гостиницами по географическому, потребительскому признакам, классности и т.д.) для осуществления эффективного контроля результатов деятельности.

В разделе 1.3 настоящего исследования была представлена подробная характеристика методической модели, используемой в системе USALI. Ниже показаны возможности её практической реализации в качестве основы формирования учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля при построении процедуры бюджетирования результатов деятельности гостиничной сети. В первом приближении в основе учетно-аналитического обеспечения лежит разделение деятельности отеля на две фундаментальные области – операционную и поддерживающую (рисунок 3.3).

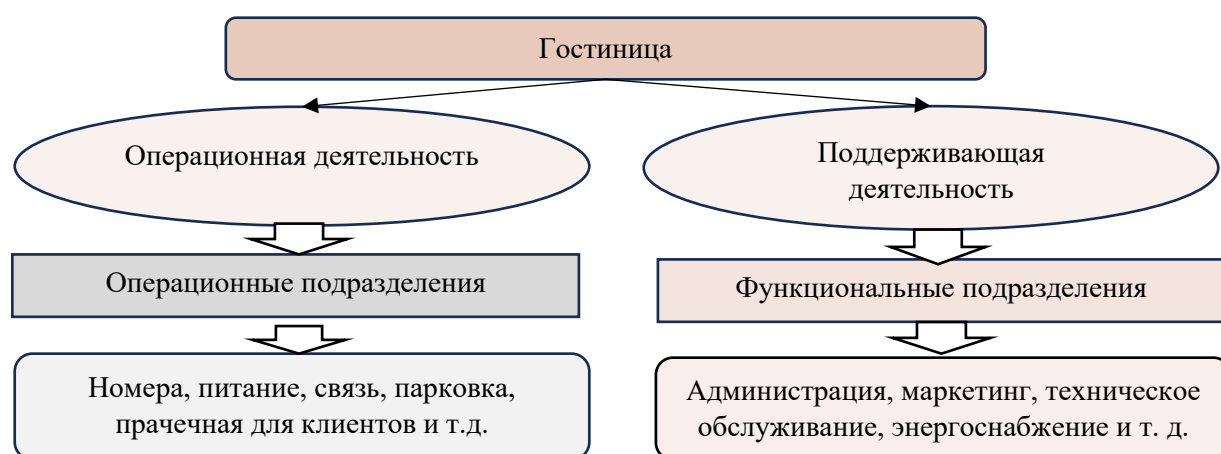


Рисунок 3.3 – Функциональное подразделение областей деятельности гостиницы в соответствии с требованиями методологии USALI

Источник: составлено автором.

Представленная на рисунке 3.3 область операционной деятельности включает в себя основные операционные подразделения, главной задачей которых является предоставление услуг гостям и другим посетителям. С финансовой точки зрения, они генерируют доходы и расходы. В противоположность к ним поддерживающая деятельность строится на работе функциональных подразделений, которые рассматриваются как центры затрат, поскольку в них осуществляются только расходы. Их деятельность не может быть напрямую связана с предоставлением услуг клиентам гостиницы.

Как было показано ранее, оперативный учет в такой системе ориентирован на возможность непосредственного распределения затрат без использования специальных коэффициентов распределения. Совокупные затраты периода классифицируются путем выделения прямых затрат, непосредственно связанных сегментом операционной деятельности, и затрат, не связанных непосредственно с какой-либо деятельностью или предоставлением услуг (поддерживающая деятельность). Вместе с тем, часть затрат, не относящихся ни к одному из указанных выше сегментов, классифицируются отдельно и рассматриваются как «прочие затраты» (последующие расходы, амортизация, финансовые расходы и т. д.). По существу, система выглядит как «директ-костинг», но в ней присутствуют также элементы системы «полной себестоимости». Главная цель такого определения состоит в однозначном распределении затрат между центрами финансовой ответственности.

Исходная информация в такой системе формируется первоначально в стандартных первичных документах и регистрах, формируемых по правилам бухгалтерского учета. Однако, в дальнейшем она расширяется и дополняется за счет использования расширенной внутренней аналитики и уже после этого попадает в параллельный информационный массив, предназначенный для сбора данных управленческого учета. Конечное представление такой управленческой информации происходит с использованием двух типов стандартизированных таблиц: базовых и сводных.

Базовые таблицы представляют собой подробные информационные

регистры, раскрывающие информацию по направлению оказания гостиничных услуг и уровням результатов каждого подразделения. Отдельно представляется информация по прочим затратам. Такие таблицы полезны для понимания финансовой ответственности внутри организации и могут рассматриваться как дополнительный элемент контроля правильности распределения финансовых полномочий и санкционирования операций (см. раздел 3.1 настоящего исследования). Базовые таблицы формируют один из главных элементов учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля, поскольку обеспечивают простую, понятную, подробную и единообразную аналитическую информацию для выявления отклонений и нарушений в значениях отслеживаемых показателей и подготовки статистических баз для оценки эффективности деятельности.

Сводные таблицы представляют концентрированную, агрегированную по заданным критериям информацию, позволяющую представить различные уровни конечных результатов, полученных каждым подразделением или сервисным сегментом (различая операционные, функциональные и другие затраты). Тем самым обеспечивается консолидированное видение всех видов деятельности, осуществляемых в гостинице. Первый уровень результата соответствует маржинальному доходу, полученному от основной операционной деятельности. Разница между общей валовой прибылью операционных отделов и затратами функциональных отделов составляет валовую операционную прибыль или доход до вычета постоянных издержек. Данный показатель интересен в качестве базы для аналитических сравнений и оценки общей эффективности деятельности руководства гостиницы. В международной практике именно на нем в первую очередь сосредоточено внимание ответственных менеджеров.

Распределение ответственности за полученный результат осуществляется согласно вкладу каждого подразделения в совокупное значение. Руководитель каждого подразделения несет ответственность за валовую прибыль от операционной деятельности, определяемую как разница между полученными доходами и прямыми затратами. Четкая идентификация внутренней ответственности за оценку прямых затрат и управление маржинальным

результатом на уровне каждого подразделения является важной отличительной особенностью рассматриваемой модели, в которой относящиеся к деятельности каждого отдельного ЦФО затраты рассматриваются как контролируемые и надежно идентифицируемые

Выбор такого подхода имеет принципиальное значение, поскольку позволяет осуществить четкую идентификацию ответственности конкретных менеджеров и находящимися в сфере их ответственности результатами. Но этот же выбор накладывает определенные ограничения на систему внутреннего контроля гостиницы, поскольку предполагает эффективную регламентацию и планирование всего процесса управления, четкое бюджетирование финансовых потоков и будущих результатов, хорошую информационную поддержку через современное учетно-аналитическое обеспечение. При этом, поскольку одной из основных функций системы является оценка работы подразделения, задействованный в нем ключевой персонал должен принимать самое активное участие в мониторинге внутренних процессов и достижения бюджетных показателей [41].

Формируемая на этой основе система внутреннего контроля должна базироваться на четкой и хорошо определенной внутренней бюджетной процедуре, в основе которой лежат следующие основные этапы [41]:

1. Предварительное планирование и разработка основных прогнозов на будущий отчетный период. Речь идет об оценке общих и частных условий, которые могут повлиять на организацию в течение отчетного периода. На этом этапе анализируется такая информация как экономическая ситуация по стране в целом и в регионах расположения гостиниц сети, эпидемиологическая ситуация, конкурентная позиция по всем рыночным сегментам, где представлена сеть, сложившиеся цены на основные и дополнительные услуги, общий прогноз уровня заполняемости с учетом сезонности и т.д.

2. Составление основных бюджетов по выручке по основным подразделениям. На данном этапе собирается, обрабатывается и агрегируется историческая, прогнозная и расчетная информация для построения основных бюджетов. Здесь следует выделить два подэтапа. В первую очередь запускается

процесс планирования статей бюджета доходов от использования номерного фонда, в ходе которого формируется детальный прогноз нагрузки и потенциальной выручки по каждой категории номеров. В свою очередь, этот процесс определяет действия по прогнозу дополнительной выручки, возникающей в связи с продажей дополнительных услуг и товаров гостям, поселившимся в номерах, а также иным посетителям гостиницы. Указанные подэтапы следует рассмотреть более подробно.

2.1. Оценка потенциальных продаж номеров и оценка их доходности - предполагает хорошее понимание составителями бюджетов действия различных каналов продаж, по которым происходят бронирование номеров, с учетом сегментации размещений по типу гостей и способам их размещения. На основе сделанных прогнозов загрузки номеров должна формироваться принимаемая в отчетном периоде ценовая стратегия, дифференцированная по каждому сегменту размещения и каналу продаж. Ценообразование размещения осуществляется с учетом таких внешних и внутренних факторов, как звездность, классность номерного фонда, предполагаемый уровень спроса, действия конкурентов, географическое позиционирование, восприятие клиентами уровня комфорта размещения и т.д. В целях унификации процессов финансового планирования сегментацию ожидаемых продаж по каналам привлечения и типам клиентского обслуживания целесообразно закреплять аналитически в табличной форме, пример которой представлен в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Сегментация продаж по каналам привлечения и клиентам

Клиентские сегменты	Каналы привлечения			
	Туроператор (ТО)	Туристические агентства (ТА)	Организаторы конференций (ОК)	На прямые размещения (ПР)
Индивидуальные клиенты (И)		K ₁₂	K ₁₃	K ₁₄
Туристические группы (Г)	K ₂₁	K ₂₂	K ₂₃	K ₂₄
Корпоративные размещения (КР)	K ₃₁	K ₃₂	K ₃₃	K ₃₄

Клиентские сегменты	Каналы привлечения			
	Туроператор (ТО)	Туристические агентства (ТА)	Организаторы конференций (ОК)	На прямые размещения (ПР)
Конгрессы и съезды (КиС)	K ₄₁	K ₄₂	K ₄₃	K ₄₄

Источник: составлено автором.

Следует отметить, что сегментация продаж может осуществляться как по каждому каналу отдельно, путем определения сводного аналитического показателя K_{nm} (где индексу n соответствует определенный клиентский сегмент, а индексу m – определенный канал размещения), позволяющего представить комплексно вклад обоих каналов продаж.

На этой основе формируется прогноз потенциально занимаемых номеров на весь бюджетлируемый период. Конечная прогнозируемая заполняемость номерного фонда будет отслеживаться на основе моделирования истории размещения, с учетом данных о бронированиях, осуществленных до начала отчетного периода и ожидаемого диапазона цен по каждому бюджетлируемому сегменту продаж. Полная ожидаемая выручка от продажи номерного фонда определяется путем суммирования показателей планового значения количество гостей умноженного на соответствующую ожидаемую среднюю цену размещения, дифференцированных по каждому из выделенных сегментов.

2.2. Бюджет дополнительных доходов. После того, как определены показатели ожидаемой заполняемости гостиницы и прогноза выручки от продажи номерного фонда, должны быть спланированы остальные доходы, связанные с внутренними продажами товаров и услуг по остальным сервисным сегментам. Во внимание должны приниматься такие факторы, как ожидаемое количество гостей, размещенных в номерах, и посещающих гостиничный комплекс без размещения, прогнозируемая заполняемость ресторана, бара, кафе, территорий для отдыха и фитнеса и т.д. В основе этих прогнозов, помимо стандартных модельных расчетов, должны лежать также профессиональные знания руководства, накопленный опыт прошлых лет, экспертные оценки влияния различных факторов, определяющих

поведение гостей и их потребительские предпочтения, в частности такие, как звездность гостиницы, классы обслуживаемых номеров, сезонные особенности региона размещения.

После того, как сформирован прогноз заполняемости и дополнительных продаж, определены параметры заложенной в бюджеты ценовой политики по каждому виду деятельности, для целей последующего контроля поступления будущих доходов могут быть также приняты так называемые коэффициенты активности. С их помощью определяются примерные границы уровня спроса на каждую продаваемую позицию по каждому определенному в бюджетах сервисному сегменту. Технически они представляют собой усредненные нормативы доходности, рассчитываемые на основе статистики и опыта деятельности прошлых периодов.

3. Оценка прямых затрат и формирование бюджетов на содержание операционных подразделений. После прогнозирования основных и дополнительных доходов должны быть идентифицированы и оценены все связанные с ними прямые затраты. Для их прогноза активно используются данные аналитического учета, внутренние модельные расчеты, на основе которых формируются нормативы и лимиты расходования средств, а также статистика прошлых периодов.

4. Сводная и частная оценка прогнозируемого маржинального дохода. Предыдущий этап позволяет в конечном итоге выйти на оценку валового маржинального дохода как по основным операционным подразделениям, так и в целом по гостиничной сети.

5. Оценка общего результата. Данный этап предполагает определение расходов, относящихся к основной деятельности, но не входящих в сферу ответственности руководителей отдельных подразделений. Сюда входят такие расходы, как содержание аппарата управления и служб общего назначения, а также ряд условно-постоянных расходов, таких как аренда, налоги, страхование. После учета всех указанных позиций из окончательного результата в соответствии с методологией USALI могут быть вычтены так называемые резервы на замену и

восстановление. В результате формируется окончательный прогноз финансового результата деятельности гостиницы на планируемый бюджетный период.

Далее следует стандартная процедура окончательной группировки и сведения в единое целое бюджеты всех подразделений с учетом оценки потенциальных рисков и угроз и результатов анализа чувствительности или вариации основных «движущих сил» формирования консолидированного финансового результата. Рассмотрение и утверждение окончательного консолидированного годового бюджета предполагает процедуру административного согласования всех плановых параметров и доведение контрольных значений основных показателей до каждого подразделения. Параллельно процедуре внутренней подотчетности в рамках исполнения бюджетов целесообразно утверждать план организации внутреннего контроля их исполнения с учетом специфики деятельности каждого ЦФО.

Особенностью такого плана является его методическое соответствие вышеописанной процедуре бюджетирования. Соответственно, формат документального оформления контрольных процедур, осуществляемых в рамках внутреннего бюджетного контроля, должен быть во многом идентичен форматам представления оперативной информации по каждому подразделению и по гостинице в целом.

Основным методическим приемом является проведение регулярного мониторинга исполнения основных бюджетов и отслеживания достижения контрольных значений по ключевым показателям, характеризующим результаты деятельности гостиницы. Важное значение здесь имеет периодичность проведения контрольных процедур.

Наиболее целесообразным является применение ежемесячного формата мониторинга, на основе которого отслеживаются фактические и заложенные в бюджет значения и определяются отклонения, как для данного отчетного периода, так и для каждого подразделения или обслуживающего сегмента. Для представления результатов мониторинга необходимо разработать ряд внутренних документов – ведомостей внутреннего контроля, где помимо прочего отражаются

накопленные суммы или результаты (фактические, бюджетные и отклонения).

Формат представления таких ведомостей предполагает представление данных внутреннего мониторинга как в абсолютных, так и в относительных величинах. Дополнительно отслеживаются также наиболее значимые статистические показатели и коэффициенты результатов работы каждого подразделения. В ходе исследования были разработаны и апробированы на практике ведомости внутреннего контроля результатов исполнения бюджета и показателей эффективности департамента размещения. Предложенный формат основных позиций указанных документов представлен соответственно в Приложениях Г и Д.

В дополнение к месячному мониторингу внутренний контроль должен охватывать также ряд дополнительных показателей, отслеживание которых целесообразно осуществлять на недельной и ежедневной основе.

Главным требованием к ежедневной информации является наличие эффективной системы сбора оперативной информации в автоматическом режиме. Данные для оценки и анализа результатов прошлого операционного дня должны поступать достаточно быстро (не позднее 13 часов следующего дня), чтобы они сохранили свою релевантность для принятия оперативных решений. В дополнение к ежедневной структурированной информации система внутреннего контроля должна получать регулярную обновленную информацию о бронировании, занятых номерах, почасовых продажах и т. д., что является ключевыми переменными гостиничного бизнеса, которые могут потребовать немедленных действий. Разработанный в настоящем исследовании макет контрольной карты ежедневного мониторинга основных результатов деятельности гостиницы представлен в Приложении Е.

Однако, гораздо больший методический и практический интерес представляют инструменты регулярного внутреннего мониторинга основных результатов деятельности за отчетную неделю.

В еженедельных внутренних отчетах также должен быть обеспечен автоматический доступ к оперативной информации, поскольку скорость ее

получения и обработки определяют её повышенную дополнительную ценность для принятия оперативных решений. С точки зрения сроков получения такая информация должна быть доступна для анализа и оценки не позднее 11 часов вторника недели, следующей за отчетной.

Данные, представляемые на недельной основе, можно сгруппировать по следующим основаниям:

- финансовая и производственная информация – представляет собой обобщение ежедневных данных, которые были рассмотрены выше;
- анализ и оценка результатов недельной активности, как по гостинице в целом, так и по отдельным подразделениям и сервисным сегментам;
- информация о бронировании номеров и прогноз ожидаемой заполняемости на новую неделю.

Авторский вариант формы представления основных результатов деятельности гостиницы за отчетную неделю проиллюстрирован в таблице 3.6.

Таблица 3.6 – Макет представления основных результатов деятельности гостиницы за отчетную неделю

	Неделя			Нарастающим итогом с начала года		
	Факт	Бюджет	Отклонение	Факт	Бюджет	Отклонение
Общий доход	13 509 534	13 483 400	26 134	352 842 491	352 447 600	394 891
Изменение по сравнению с прошлым годом, %	3,5	3,3	0,2	4,2	4,1	0,1
Оценка факторов воздействия на конечный результат						
Размещение гостей	12 484 976	12 447 900	37 076	325 857 874	325 379 700	478 174
Доход ресторана	582 372	798 600	-216 228	15 199 909	15 890 900	-690 991
Дополнительные услуги	90 440	102 000	-11560	2 604 138	2 550 600	53 538
Доходы от магазинов	348 992	325 000	23992	9 108 691	8547500	561 191
Прочие доходы	2 754	3 000	-246	71 879	78900	-7 021
Фактор себестоимость продаж						
Содержание номерного фонда	7 116 436	6 992 550	123886	188 997 567	189 198 100	-200 533

	Неделя			Нарастающим итогом с начала года		
	Факт	Бюджет	Отклонение	Факт	Бюджет	Отклонение
Прямая себестоимость услуг ресторана	225 017	222 617	2 400	8 511 949	8 739 950	-228 000
Прямая себестоимость реализованных товаров	278 534	250000	28 534	6 102 823	5 384 925	717 898
Иное	1 575	0	1 575	12 763	12 000	763
Общее влияние на валовой маржинальный доход	7 621 562	7 465 167	15 6395	203 625 102	203 334 975	290 127
Затраты на персонал	2 717 604	2 550 600	16 7004	3154553	2 921 625	232 928
Отчисления от заработной платы	820 716	770 281	50 435	1 009 456	93 4920	74 537
Средняя заработная плата основного персонала	50 326	46 375	3 951	53 467	46 375	7 092
Среднее число работников основного персонала	54	55	-1	59	63	-4
Совокупное влияние на маржинальный доход	11 159 883	10 786 048	373 835	207 789 112	207 191 520	597 592
Фактический маржинальный доход	2 349 651	2 697 352	-347 701	145 053 379	145 256 080	-202 701

Источник: составлено автором

Представленный макет позволяет отслеживать операционную эффективность ранее принятых бюджетов и непосредственной деятельности гостиницы посредством сравнения результата, полученного за отслеживаемый период (неделю). Дополнительный интерес представляет возможность отслеживать текущий тренд путем накопления и агрегирования данных по отношению началу текущего года и в сравнении с предшествующим годом.

Особенностью предлагаемого формата является также возможность отслеживания отклонений прогнозируемой маржинальной прибыли, путем использования стандартного вариационного анализа, известного из практики управленческого учета. Основные аспекты, подлежащими анализу в ходе оценки отклонений, связаны со следующими факторами, влияющими на конечный

результат деятельности гостиницы:

- воздействие фактора заполняемости - отражает экономический эффект изменения маржинальной прибыли в результате изменения загрузки гостиницы;
- воздействие фактора ценообразования – оцениваются колебания уровня цен при заданном уровне заполняемости, соотнесенные деятельностью основных подразделений и сервисных сегментов;
- воздействие фактора себестоимость продаж - изменение объемов реализации и цен поставщиков оказывает влияние на общую себестоимость прочих продаж гостиницы. Таким образом отслеживается эффект влияния удельных цен на сырье и товары для ресторанов, магазинов и т. д.;
- воздействие фактора персонала – в основу берутся данные о занятости и оплате труда персонала прямых операционных отделов. При этом, может быть отдельно выявлен стоимостной эффект (средняя заработная плата) и эффект загрузки (количество нанятых сотрудников).

Мониторинг указанных выше факторов, наряду с показателями бухгалтерской отчетности, оценкой стандартных экономических коэффициентов, иными отраслевыми и внутренними нефинансовыми данными в конечном итоге определяют качество и эффективность управленческих решений как уровне отдельных гостиниц, так и по всей гостиничной сети.

Главной задачей внутреннего контроля, опирающегося на рассмотренное выше учетно-аналитическое обеспечение, является обеспечение необходимой обратной связи для системы управления в части поддержки этих решений, в частности, с позиций поддержания корпоративной устойчивости. Как видно из материала настоящего раздела такая обратная связь не должна ограничиваться только финансовыми данными. Во внимание должны приниматься любые показатели, позволяющие предвидеть изменения результатов гостиничной сети и факторы риска для успеха в будущем.

В системе внутреннего контроля гостиничного предприятия, построенной на этих принципах, особое место должны занимать аналитические контрольные процедуры, в первую очередь направленные на сравнение, о чем уже говорилось

ранее. В ходе проведения последнего фактические продажи, расходы, показатели результата и т.д. сравниваются с бюджетными и нормативными значениями, а также с предыдущими периодами. В случае значительных отрицательных отклонений от значений, предусмотренных бюджетом (5 % и более) далее должны анализироваться причины, приведшие к такому развитию событий, например, изменение условий, на которые невозможно повлиять, такие как общеэкономические тенденции, погодные условия, или недостатки внутренних операционных процессов, приводящие к слишком оптимистичному планированию.

Относительно учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля в сетевом гостиничном бизнесе целесообразно выстраивать посредством внедрения процедуры бюджетирования результатов деятельности гостиничной сети на основе методики регулярного мониторинга. Оценка результатов исполнения основных бюджетов должна проводиться в рамках каждого отчетного периода. Такого рода действия значительно повышают эффективность как самого оперативного управления, позволяя своевременно выявлять на начальном этапе признаки снижения корпоративной устойчивости [41]. В зависимости от причины нежелательного развития событий, по результатам процедур внутреннего контроля предлагаются соответствующие контрмеры: пересмотр бюджетов, активизация маркетинга, оптимизация внутренних процессов, уточнение целевых показателей и т.д. Возникающие в связи с таким пересмотром изменения параметров планирования и бюджетирования в свою очередь также попадают в сферу внутреннего контроля, предметом которого в этого случае оказываются процессы корректировки бюджетов и проверка исполнения корректирующих мер.

Таким образом, на регулярной основе возобновляется основной контрольный цикл, обеспечивающий надежный мониторинг эффективности результатов деятельности гостиничной сети, направленный на поддержание её корпоративной устойчивости.

3.3 Методическая поддержка внутреннего контроля в целях выявления и предупреждения служебных злоупотреблений и неправомерных действий персонала

Контрольные действия могут быть классифицированы по нескольким основаниям. На практике наибольшее распространение получило их разграничение как направленных на обнаружение (выявляющий внутренний контроль) и предотвращение (превентивный внутренний контроль) нарушений и ошибок. В последнее время все большее внимание уделяется методикам превентивного контроля, но большее распространение до сих пор сохраняет выявляющий контроль. При этом несмотря на то, что методы превентивного и выявляющего контроля во многом совпадают, между ними существуют определенные различия, определяемые в зависимости от предмета контролируемых действий и того, где, как и для чего они иницируются.

По своему характеру выявляющий контроль относится к механизмам сдержек и противовесов в системе управления. Он осуществляется после совершения операции и предназначен для оценки уже совершенного действия, выявления связанных с ним ошибок, упущений, недостатков, искажений, мошенничества и т.д. Этот тип контроля особенно актуален там, где процессы слабы или нарушены, а также – где превентивный контроль не встроен в ход их нормальной реализации. Общие меры контроля, которые считаются выявляющим по своей природе, включают в себя такие действия, как сравнение плановых показателей с фактическими результатами, сравнение результатов за период, мониторинг показателей эффективности и отслеживание неожиданных результатов или необычных статей. Проверка и авторизация платежей путем обеспечения трехстороннего соответствия перед выставлением счета для оплаты, это считается превентивным контролем. Когда количество и увеличение цены в накладных поставщика проверяются после совершения платежа, это может рассматриваться как выявляющий контроль.

Превентивный контроль направлен на предотвращение будущих ошибок или нарушений в рабочем процессе. Как правило, он относится к процедурам и действиям, разработанным в рамках процесса и становящимся его частью. Превентивный контроль предназначен для предотвращения возникновения ошибок, пропусков, искажений или мошенничества до обработки операции. Общие меры контроля, которые считаются превентивными по своему характеру, включают письменные правила и процедуры, ограничения полномочий, прикрепление подтверждающей документации, выявление перечня необычных операций и наличие четких указаний по формированию документов. Проведение анализа дебиторов на предмет установления им лимита задолженности следует рассматривать как превентивный контроль. Однако, если всем новым клиентам автоматически предоставляется отсрочка, а оценка вероятности оплаты долга выполняется только в случае возникновения проблем с инкассацией или когда запросы на получение отсрочки превышают заранее установленный порог, такая оценка является выявляющим контролем.

В таблице 3.7 представлены дополнительные примеры областей выявляющего и превентивного контроля.

Таблица 3.7 - Некоторые области превентивного и выявляющего контроля

Вид внутреннего контроля	Превентивный	Выявляющий
Внутренний комплаенс-контроль		
Соблюдение законов, требований бухгалтерского законодательства		+
Соблюдение внутренних политик и процедур		+
Соблюдение требований налогового законодательства		+
Соблюдение внутренних правил заключения договоров и контрактов		+
Оформление первичных документов		
Контроль фактов хозяйственной жизни		
Авторизация и оформление операций	+	
Уплаченные и отраженные в учетных регистрах счета		+
Полученные, депонированные и учтенные платежи	+	
Совершение внутренних операций	+	

Вид внутреннего контроля	Превентивный	Выявляющий
Проведение инвентаризации и представление её результатов		
Проверка обоснованности и правомерности санкционирования операций	+	
Сверка остатков задолженности		+
Полнота отражения в учете информации о фактах хозяйственной жизни	+	
Своевременность совершения операций	+	
Контроль результатов деятельности бизнеса в целом и отдельных ЦФО		
Разделение обязанностей	+	
Обеспечение сохранности активов	+	
Раскрытие информации		+
Оценка ключевых показателей		+
Выявление неправомερных и ошибочных действий персонала	+	+
Выявление операционных нарушений рабочего процесса	+	+

Источник: составлено автором.

Помимо выявляющего и превентивного контроля, целесообразно осуществлять также текущий корректирующий контроль. Как видно из названия, указанный вид контроля предназначен для оперативного исправления своевременно обнаруженных ошибок или нарушений оформления операций.

На практике, все указанные виды контроля могут быть соотнесены с различными целями корпоративного управления рисками. В таблице 3.8 представлены примеры такого соотнесения в части обеспечения безопасности данных в компьютерных системах, используемых в гостинице.

Таблица 3.8 – Соотнесение видов внутреннего контроля безопасности данных с целями управления рисками

Цель управления рисками	Контрольная мера	Тип контроля
Разделение/Авторизация	Контроль физического и логического доступа	Профилактика Выявление

Цель управления рисками	Контрольная мера	Тип контроля
Точность	Автоматическое подтверждение ввода данных Проверка контрольных соотношений Контроль последующих изменений в компьютерной системе Аудиторские записи	Профилактика Выявление Коррекция
Полнота	Контроль изменений в приложениях Подсчет записей Перекрестные итоги	Профилактика Выявление
Конфиденциальность	Контроль физического и логического доступа к информации	Профилактика Обнаружение
Системная защита на уровне хранилища данных	Доступ к данным через авторизованные программы	Профилактика Обнаружение
Непрерывность/ Восстановление систем	Резервное копирование и планы восстановления	Коррекция

Источник: составлено автором.

Исходно следует разграничивать понятия корпоративного мошенничества, злоупотреблений и ошибок. Самое простое определение обманных и мошеннических действий предполагает, что они представляют собой преднамеренное действие или нечестность в отношении других лиц с целью получения финансовой выгоды.

Основными элементами, которые следует выделить в указанном определении для того, чтобы обосновать наличие мошеннических или иных обманных действий являются:

- заведомая ложность используемой информации;
- исходное намерение обмануть другое лицо;
- наличие ущерба для последних вследствие того, что пострадавшая сторона исходно полагалась на недостоверную информацию.

Важным моментом здесь является активность лица, осуществляющего мошеннические и иные обманные действия. С этой точки зрения простая ошибка или нарушение не являются мошенничеством, если они не были сделаны с сознательной целью ввести пострадавшую сторону в заблуждение.

Помимо того, что работодатель несет финансовые или иные убытки,

внутреннее мошенничество предполагает, что сотрудник нарушает доверие, связанное с работой, и скрывает обман. То есть работник предпринимает действия по сокрытию своих действий, предполагая, что в дальнейшем оно вообще не будет выявлено либо его выявление произойдет гораздо позже. В гостиничном бизнесе в силу разносторонности и сложности проводимых операций нередко случаи мелких обманных действий.

Но, более часто случаются эпизоды, которые правильно трактовать с использованием термина «злоупотребление», применяемого для описания ситуаций, когда элементы, определяющие мошенничество, отсутствуют в явном виде. Перечень таких действий достаточно широк, поэтому ниже приводятся только некоторые примеры: следующие действия сотрудников:

- использование информационно-коммуникационных средств гостиницы для личных целей (бесплатные звонки, посещение сторонних сайтов и т.д.);
- использование гостиничных скидочных карт или платежных карт для приобретения продукции со скидкой;
- необоснованные прогулы и пропуск по болезни, хотя сам сотрудник не болел;
- присвоение гостиничного инвентаря или предметов, предназначенных для гостей и использование их в личных целях;
- преднамеренное занижение или завышение результатов работы в целях увеличения индивидуального KPI.

Все эти случаи являются предметом соответствующих контрольных процедур. Однако стоит отметить, что это актуально в полном объеме для всех организаций. В частности, в них могут существовать правила, допускающие легитимное признание некоторых позиций (например, политика разрешения на использование гостиничного Интернета в личных целях во время рабочего дня, если работник не задействован активно в этот момент в рабочем процессе). В каждом отдельном случае этот вопрос должен рассматриваться индивидуально.

Следует отметить, что невозможно полностью исключить риск мошенничества в какой-либо области, но всегда следует стремиться снизить его

воздействие до минимума. Гостиница может отказаться от работы с определенным поставщиком, от приобретения активов, требующих высокого уровня защиты, или от расширения или ведения бизнеса в нестабильном регионе и даже выбрать стратегию выхода из бизнеса, если риск окажется слишком велик.

Снижение рисков, или процесс определения того, как реагировать на конкретный риск после его выявления, означает выбор между принятием риска, избеганием риска, передачей риска или снижением риска [37].

В любом случае снижение риска должно рассматриваться как результатом формальной или неформальной его оценки при условии, что затраты перевешивают выгоды.

Некоторые риски могут приниматься без внедрения дополнительных средств контроля, поскольку затраты на их реализацию будут выше, чем ожидаемые потери. Но риск мошенничество или злоупотреблений персонала — это всегда издержки ведения бизнеса, поэтому необходимо осуществлять регулярную оценку рисков в этой области. Это помогает определить необходимый уровень внутреннего контроля, который необходимо внедрить, соизмеряя допустимый риск с затратами на его снижение, исходя из уравнения (3.1):

$$\text{Риск} = \text{Воздействие} \times \text{Вероятность (угрозы и уязвимости)} \quad (3.1)$$

Для классификации рисков в порядке приоритетности целесообразно использовать специально формируемую на регулярной основе матрицу рисков. Сильная сторона такой матричной презентации заключается в наглядной визуализации и синтезе различных оценок воздействия различных факторов риска. Такая матрица призвана представить в удобном для пользователей виде результатов оценки каждого существенного риска, связанного с реализацией данного бизнес-процесса. В основе лежит выделение трех элементов: вероятности, воздействия и общего риска.

В матрице, представленной в таблице 3.9, и вероятность, и воздействие выражены в виде качественных величин, однако, как показано выше, они могут

быть преобразованы в количественные значения посредством заранее определенного правила преобразования.

Таблица 3.9 – Пример матрицы рисков (фрагмент)

Процесс	Пример цели	Риски	Вероятность
Гостиничные продажи, поступления от клиентов	Ускорение сбора средств, увеличение продаж	Снижение выручки, снижение потока клиентов	Средний
Управление запасами	Обеспечение надежности поставок	Недостачи, недобросовестные поставщики, ошибки в оценке потребностей	Средний
Управление персоналом	Оптимизация индивидуальной нагрузки, повышение качества сервиса	Недовольство персонала, высокая текучесть кадров	Низкий уровень

Источник: составлено автором.

Для каждого риска умножение вероятности появления на масштаб воздействия определяет его текущее значение. Последнее должно быть соотнесено с внутренним рейтингом рисков, определяющим относительную значимость каждого риска по отношению к другим рискам.

Таким образом, можно составить полный реестр рисков для каждого подразделения, бизнес-процесса или внутреннего проекта, а также обобщенный реестр рисков, агрегированный по какому-либо признаку. Посредством такого инструмента может быть представлен краткий обзор общего рискового ландшафта всей гостиничной цепи. Например, обобщение может быть осуществлено по 10-ти наиболее высоким рискам, с которыми сталкиваются входящие в сеть гостиницы, отдельные подразделения и внутренние сегменты деятельности или корпоративные бизнес-процессы. Данный инструмент имеет большое значение, поскольку в конечном итоге помогает сконцентрировать внимание на наиболее значимых и критически рисках, оптимизируя процессы внутреннего контроля.

Другие модели матриц рисков иногда включают дополнительные параметры, такие как контролируемость и обнаружение. Первый показатель отражает степень,

в которой бизнес-функцию или подразделение легко контролировать. Второй отражает степень эффективности контрольных мероприятий по выявлению аномалий.

Внедрение инструментария формирования внутренней матрицы рисков само по себе также может рассматриваться как один из инструментов снижения риска. Это могут быть превентивные меры, меры по мониторингу или обнаружению. Риск также можно снизить, приобретая страховку или, в случае определенных сотрудников, требуя, чтобы они были застрахованы. Может также оказаться, что затраты превышают выгоды от предотвращения мошенничества в конкретной области. Однако инвестиции в меры по обнаружению, а не предотвращению мошенничества могут быть приемлемым риском, учитывая меньшие затраты и вероятность больших потерь. Выявляющие меры также должны приниматься во внимание при оценке рисков.

Окончательное решение о том, на каком уровне реагировать на риск мошенничества и неправомерных действий, принимает руководство гостиницы, исходя из внутреннего понимания того, насколько глубоко надо проникать при установлении величины выявленного риска и эффективности внутреннего контроля. Тем самым определяются потенциальные области, уязвимые для мошенничества или злоупотреблений, а также вероятность возникновения угрозы. Кроме того, при оценке данного риска, следует принимать во внимание дополнительные обстоятельства, в частности, связанные с возможной негативной оглаской, приводящей к потере доверия потребителей, потенциальные судебные иски, нарушение законов и общее ухудшение условий для ведения нормальной деятельности.

Обнаружить корпоративное мошенничество или злоупотребления достаточно сложно. В то время как в гостинице действуют формально закрепленные внутренние политики, регламенты и приказы, сотрудник, совершающий неправомерные действия, хорошо о них осведомлен и будет пытаться их обойти. Кроме того, работники гостиницы в силу своих должностных полномочий часто имеют свободный доступ к помещениям и системам

безопасности. Они знакомы с работой организации и зачастую понимают слабые места и недостатки внутреннего контроля и способны намеренно обойти их. Также стоит понимать, что в случае нарушения внутренних правил и процедур, сделавший это работник попытается использовать различные методы для сокрытия своих действий, скрывая информацию, подделывая документы, вводя недостоверные данные и т.д., злоупотребляя доступными ему средствами внутреннего контроля.

С другой стороны, невозможно обеспечить эффективную работу любой организации, если для предотвращения злоупотреблений и неправомерных действий, организовать излишне жесткую и негибкую систему их выявления и предотвращения. Не менее важным условием эффективной работы на практике является обеспечение доверия к персоналу, стимулирование их к тому, чтобы они добросовестно и честно выполняли свои обязанности за хорошее вознаграждение. В этом случае, недостатки в системах или непреднамеренные ошибки со стороны работников также могут приводить к негативным результатам деятельности вследствие ошибок и системных провалов.

Таким образом, эффективная система внутреннего контроля должна обеспечивать должный необходимый баланс между риском потенциального мошенничества и злоупотреблений, возможностью появления ошибок и системных сбоев и необходимостью обеспечения непрерывности бизнеса.

Одним из возможных методических решений, позволяющих достичь этого баланса, является организация внутреннего контроля, ориентированного на ранее выявление. В рамках такой системы отслеживанию подлежат особые индикаторы, так называемые красные флажки, на основе которых выявляются симптомы мошеннических и иных неправомерных действий, имеющие место в организации.

После их обнаружения необходимо провести дополнительные проверяющие действия, направленные на подтверждение того, что имеет место в действительности. Здесь следует отметить, что в этой области достаточно велик процент ложных сигналов и из-за их большого количества ряд нарушений может не получить должного внимания. В качестве таких красных флажков могут

выступать нарушения и недостатки в системе внутреннего контроля, бухгалтерские аномалии, аналитические аномалии, нарушения и изменения в поведении работников. Примеры индикаторов вероятных злоупотреблений и нарушений (красных флагов) в операциях с материально-производственными запасами приведены в Приложении К.

Методы выявления нарушения и недостатки в системе внутреннего контроля должны быть ориентированы на обнаружение её слабых мест, что предполагает проведение регулярной самооценки и тестирование со стороны внешних аудиторов. Это предполагает широкое документирование всех проводимых действий и процедур и анализ существующих средств контроля, в части процесса формирования годовой бухгалтерской отчетности. По результатам самооценки может быть сформировано детальное описание существующей бизнес-системы, в том числе с использованием блок-схем основных бизнес-процессов, что существенно облегчает понимание информационных и ресурсных потоков. Выявленные в ходе самообследования недостатки должны быть изучены, соответствующие действия задокументированы и предложены варианты улучшения существующих контрольных процедур. Подробная документация является одним из главных инструментов обоснования необходимости принятия, корректирующих мер в отношении внутреннего контроля.

Бухгалтерские аномалии — это необычные операции, документы или действия работников в учетной системе. Аномалии могут быть связаны осуществлением бухгалтерских записей, вводом дополнительной информации в систему, с различными учетными документами. Наибольший интерес должны вызывать учетные записи, которые выходят за рамки обычного ежедневного потока бухгалтерской системы или связаны с осуществлением каких-либо корректирующих действий. Это стандартная зона повышенного риска, поскольку здесь возникает реальная возможность скрыть неправомерные операции или мошеннические действия. Записи в учетной системе журналов, сделанные вручную, без использования типовых программных решений, также следует рассматривать с осторожностью. Автоматические учетные записи в свою очередь

должны регулярно мониториться и проверяться с использованием контрольных соотношений.

Аналитические аномалии – любые события или паттерны действий, которые выходят за рамки нормы. Аналитическими аномалиями могут быть операции и результаты, существенно отклоняющиеся от обычных усредненных или плановых значений либо абсолютного новые паттерны, появившиеся впервые. В широком смысле это все, что привлекает внимание и рассматривается как необычное. Например:

- резкие всплески значений, особенно, когда они не ожидаются;
- слишком много или слишком мало операций за период или с одним контрагентом;
- необъяснимые статьи или показатели;
- необычные взаимосвязи между статьями;
- необычные счета или остатки по счетам;
- несоответствия, пробелы в данных или дублирование номеров позиций;
- неожиданные способы оплаты;
- необоснованные и не подтвержденные документально расходы;
- и т.д.

Аналитические аномалии могут легко возникнуть на стыках различных программных решений, если они не интегрированы между собой. В отличие от систем планирования ресурсов предприятия (ERP), где данные, введенные в один модуль, заполняют все связанные с ним модули, во многих организациях такие программные решения не взаимодействуют друг с другом напрямую. Поэтому для устранения аналитических аномалий необходимо соблюдать особую осторожность, когда данные из одной системы переносятся в консолидирующую систему или конвертируются в другие форматы внутреннего представления. С этой точки зрения, многие бухгалтерские аномалии могут также рассматриваться как разновидность аналитических аномалий. Необходимо также различать аномалии с высоким риском и аномалии с низким риском, что предполагает необходимость хорошего понимания бизнеса и его особенностей. Знание этого позволяет в

конечном итоге отделить обычные и повторяющиеся аномалии от тех, которые имеют потенциал угрозы для бизнеса.

Изменения в поведении и образе жизни работников - еще одна область, рассматриваемая в качестве красного флага, маркирующего возможность внутреннего мошенничества или неправомерных действий персонала. В целом, это тоже можно рассматривать как одну из аномалий, но на этот раз связанных с поведением. Значимый аспект здесь — это анонимные или открытые сообщения и жалобы о предполагаемых мошенничествах или о том, что кто-то стал свидетелем необычных событий. Такие сообщения и жалобы расследуются более тщательно, чем большинство других нарушений или аномалий. Не случайно, одним из распространенным инструментом выявления подобных сигналов «снизу» являются процедуры информирования о нарушениях или «горячая линия» по вопросам честности и неподкупности, чтобы люди могли легко и анонимно делать свои заявления.

Аналогичным образом, именно коллеги чаще всего замечают изменения в поведении - как отрицательные, так и положительные. В частности, совершение мошеннических действий или злоупотреблений всегда связано со стрессом, вызванным страхом разоблачения. В свою очередь, стресс провоцирует необычное поведение, которое может фиксировать внутренний контроль организации. С другой стороны, стресс не обязательно является маркером будущих нарушений. Возможно, сотрудник имеет дело с личными проблемами, которые вызывают изменения в его поведении и здесь важно то, что контроль может принять явный проактивный характер, выявив эти проблемы и снизив тем самым одну из ключевых предпосылок, способствующих совершению мошенничества или иных неправомерных действий.

Выводы по главе 3:

1. В ходе исследования рассмотрены особенности организации внутреннего контроля основных средств гостиницы, рассматриваемых в качестве ключевого элемента гостиничного имущественного комплекса. По итогам проведенного исследования сформулированы задачи внутреннего контроля и

раскрыта их взаимосвязь с набором регулярно реализуемых стандартных контрольных процедур. На этой основе в работе представлены предложения по внутреннему контролю и подтверждению ряда элементов учетной процедуры в отношении объектов основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета.

2. В дополнение к указанным предложениям в диссертации определены основные базовые условия, определяющие распределение финансовой ответственности и прав на санкционирование операций в гостиничном бизнесе с учетом его специфики, на основе которых подготовлены рекомендации по формированию ряда необходимых механизмов внутреннего контроля, таких как разделение обязанностей, доступ к системе и делегирование полномочий. В качестве практического методического инструмента предложено использовать методический подход, представляющий внутреннюю иерархию распределения финансовой ответственности и связанных с ней полномочий путем адаптации методологии формирования, диаграмма RACI. Указанный инструмент позволяет показывает, кто выполняет задачу (О – Ответственность/R - responsible), кто отвечает за совершаемые действия (П - Подотчетность / А - accountable), кто должен быть вовлечен и может проконсультировать (К – Консультирование/С - consulted) и кто должен быть информирован (И – Информирование/I - informed). В работе предложена соответствующая методика и даны практические рекомендации по её внедрению практику гостиничного бизнеса.

3. В целях подготовки предложений по развитию методического обеспечения системы внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе в диссертации исследован внутренний процесс выявления и оценки результатов деятельности гостиничных организаций. Для гостиничных услуг характерны значительное внутреннее разнообразие, структурная неоднородность и привлечение большого объема различных ресурсов, что определяет особенности учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля. Как показано в данной главе выбранная руководством гостиничной сети модель должна принимать во внимание множество внутренних процессов и информационных обменов большой сложности. Поэтому,

помимо данных стандартного бухгалтерского учета в ней должны широко использоваться методы управленческого учета, прежде всего связанные с учетом затрат и формированием систем бюджетирования. Предлагаемый в диссертации подход является авторским расширением методических положений, основанных на международно-признанной системе USALI, рассмотренной ранее.

4. В качестве основы методического решения, разработанного в настоящей главе, лежит подход, основанный на элементах так называемого «ответственного» управления, согласно которому результаты деятельности гостиницы определяются размером дохода по каждому центру финансовых решений соотнесенного однозначным образом только с теми затратами, которые возникают и могут контролировать непосредственно в нем. В качестве центрального методического положения предложенной системы учетно-аналитического обеспечения принято решение, основанное на внутренней сегментации гостиничного бизнеса по подразделениям и/или сегментам оказания услуг (размещение гостей, услуги ресторана, дополнительное сервисное обслуживание) с возможностью формирования индивидуального результата в каждом из них. Такая сегментация предполагает формирование совокупности ЦФО, о чем было сказано выше, на уровне которых формируются и контролируются определенные финансовые и управленческие результаты с выявлением сильных и слабых сторон каждого из них с учетом факторов риска. На этой основе подготовлены конкретные предложения по организации процессов контроля исполнения бюджетов и отслеживанию показателей результатов деятельности работы предприятий гостиничной сети на регулярной основе (ежемесячно, еженедельно, ежеквартально). Дополнительно подготовлены предложения по развитию превентивного внутреннего контроля, направленного на предотвращение будущих ошибок в рабочем процессе на основе выявления так называемых красных флажков – информационных индикаторов свидетельствующих о наличии симптомов мошеннических действий персонала.

Заключение

Туристический бизнес развивается сегодня сразу в нескольких направлениях, отличающихся широкой диверсификацией используемых в нем механизмов и методов управления и контроля. В ходе проведения исследования был рассмотрен ряд важных теоретических и практических вопросов, связанных с развитием современных научных представлений об организации эффективного учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе на примере индустрии гостеприимства. В свою очередь, последняя рассматривается в формате организации бизнеса в виде гостиничной сети. В процессе проводимого исследования была определена главная научная цель проводимого исследования, в рамках которой поставлены и решены следующие научные задачи:

1. Изучены и проанализированы современные представления о сущности внутреннего финансового контроля и на основании сделанных в исследовании обобщений раскрыты особенности его современной реализации в гостиничном сетевом бизнесе.

В работе раскрыта сложность и неоднозначность современных теоретических представлений о внутреннем контроле во всём их многообразии. Изучение актуальных научных и прикладных разработок отечественных и зарубежных исследователей показало, что наибольшее распространение в мировой практике получило понимание внутреннего контроля не столько как бухгалтерской, сколько управленческой технологии. Этот «управленческий» тренд лежит в основе всех наиболее эффективных методических разработок в этой области. Наибольший интерес представляет методический подход, основанный на комплексном представлении внутреннего контроля в виде интегрированного пакета совокупности контрольных технологий. Главной отличительной особенностью такого представления является сложноорганизованное соединение пяти групп элементов контроля, которые сами по себе имеют сложный составной характер: планирование, кибернетический контроль, вознаграждения и

компенсации, административный контроль и культурный контроль. В диссертации впервые в отечественных разработках по заданной тематике исследованы и кратко охарактеризованы все указанные выше группы элементов внутреннего контроля.

2. Расширены теоретические представления о целеполагании внутреннего контроля и представлен обоснованный вывод о том, что в качестве одной из главных целей является корпоративная устойчивость бизнеса, что позволяет рассматривать его в качестве основы интегрированного представления о результатах бизнеса как важнейших компонентов концепции поддержания непрерывности бизнеса.

В диссертации показана системность и комплексность понятий непрерывность бизнеса и корпоративная устойчивость. Представление о непрерывности деятельности в бизнесе является продуктом профессионального суждения, что предполагает необходимость каждый раз выявлять индикаторы, подтверждающие или опровергающие указанное мнение. В диссертации раскрывается логика развития представлений о непрерывности бизнеса, приводящая к появлению широкой объединяющей управленческой концепции, названной «управление непрерывностью бизнеса». Было показано, что дальнейшее развитие указанной концепции в объединении с концепциями устойчивого развития и финансовой устойчивости, определяют формирование интегрированной модели корпоративной экономической устойчивости, реализуемой на трех системных уровнях. Последняя рассматривается как внутреннее состояние бизнеса, определяющее перспективы его непрерывности и преемственности на длительную перспективу, независимо его от внутренних структурных организационно-функциональных характеристик. Данное состояние должно быть описано в терминах стабильности и сбалансированности (финансовая устойчивость), надежности и безопасности (концепция управления непрерывностью), экологичности и этичности (устойчивое развитие). Одной из главных целей организации внутреннего контроля является мониторинг и оценка индикаторов устойчивости на каждом из указанных выше уровней.

3. Предложены новые методические подходы к организации риск-

ориентированного внутреннего контроля корпоративной устойчивости.

В качестве основы проводимого исследования лежит инструментальный подход к внутреннему контролю. В основе данного подхода раскрыто представление о том, что все доступные для организации ресурсы (в том числе люди) рассматриваются как средство достижения цели и решения поставленных для этого задач. Соответственно, внутренний контроль должен быть ориентирован на конечные результаты бизнеса и связанные с ними действия персонала. Основанная на этом принципе классическая система внутреннего контроля должна поддерживать требование функциональности и включать в себя следующие базовые функции: измерение, оценка, исполнение и коммуникация. Современные представления о внутреннем контроле добавили сюда ещё один значимый компонент – риски. В диссертации рассмотрены основные подходы к организации риск-ориентированного внутреннего контроля и раскрываются основные его элементы.

Для целей проводимого исследования предложено различать операционную, структурную и стратегическую устойчивость. Каждая из указанных областей по своему представляет характер организационной деятельности с точки зрения продолжительности и охвата всей системы управления. Можно также отметить, что выделение областей устойчивости предлагаемым способом предполагает различие в способах вовлечения корпоративных ресурсов - таких как финансы, материальные ресурсы, работники, знания, инструменты, данные, навыки и идеи - в процесс обеспечения устойчивости на корпоративном уровне. Ситуация полной или частичной утраты устойчивости представляет собой один из основных корпоративных рисков, в пределе приводящий к прекращению деятельности. Поэтому в современных условиях корпоративная устойчивость может и должна рассматриваться как значимый предмет внутреннего контроля. В работе показано, что предметное содержание внутреннего контроля корпоративной устойчивости носит комплексный характер и не может быть охарактеризовано единственным способом, поэтому для этих целей предложено его матричное представление.

Автором разработана матрица предметного содержания внутреннего контроля позволяющая рассмотреть его в двух методологических измерениях: область оценки (операционная, структурная, стратегическая) и организационная перспектива (финансовая устойчивость, безопасность бизнеса, устойчивое развитие). Построение такой матрицы позволяет уточнить и расширить существующие подходы к созданию интегрированной системы внутреннего контроля. В дальнейшем, она может формироваться более развернуто с определением актуальным областей внутреннего контроля с уточнением контролируемых позиций.

4. Разработаны предложения по внедрению новых методических подходов к организации внутреннего контроля основных средств гостиницы в составе общего гостиничного имущественного комплекса гостиничной сети в части формирования набора регулярно реализуемых стандартных контрольных процедур, направленных на подтверждение эффективности учетной процедуры в отношении объектов основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета и на оценку правильности и обоснованности распределения полномочий и санкционирования операций в гостиничной организации в целях обеспечения корпоративной устойчивости.

В ходе исследования рассмотрен ряд особенностей бухгалтерского учета и внутреннего контроля основных средств с учетом специфики гостиничной деятельности, связанной прежде всего с её высокой затратностью и капиталоемкостью. Показано, что сложность и разнообразие объектов, входящих в имущественный комплекс отдельной гостиницы и гостиничной сети, обуславливают сложность и разнообразие задач, которые возникают на данном участке внутреннего контроля, решение которых определяется эффективной организацией регулярно реализуемых стандартных контрольных процедур, таких как запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, инвентаризация, моделирование и аналитические расчеты. В диссертации рассмотрены отдельные значимые вопросы, связанные с осуществлением эффективного внутреннего контроля и предложены авторские подходы к их

решению. Также в работе предложены новые методические подходы к реализации санкционирующих и аналитических контрольных процедур в рамках построения эффективной системы внутреннего контроля в части формирования организационных рамок внутренней финансовой и управленческой ответственности (областей подотчетности). В связи с этим рассмотрены важные вопросы, связанные с определением и распределением финансовой ответственности с учетом специфики гостиничного бизнеса и подготовлены предложения по формированию таких эффективных механизмов внутреннего контроля как разделение обязанностей, доступ к системе и делегирование полномочий. В качестве практического инструмента предложено использовать методический подход, представляющий внутреннюю иерархию распределения финансовой ответственности и связанных с ней полномочий путем адаптации методологии формирования, диаграмма RACI. Указанный инструмент позволяет показывать, кто выполняет задачу (О – Ответственность/R - responsible), кто отвечает за совершаемые действия (П - Подотчетность / А - accountable), кто должен быть вовлечен и может проконсультировать (К – Консультирование/С - consulted) и кто должен быть информирован (И – Информирование/I - informed). В работе предложена соответствующая методика и даны практические рекомендации по её внедрению практику гостиничного бизнеса.

5. Разработан пакет авторских предложений, направленных на совершенствование учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля в сетевом гостиничном бизнесе на основе разработки методики регулярного мониторинга результатов деятельности гостиничной сети, а также выявления и предупреждения служебных злоупотреблений и неправомерных действий персонала.

В работе показано, что при построении учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля необходимо принимать во внимание системно-функциональные особенности отраслевой специфики. Сетевая гостиничная деятельность как частное направление сетевого туристического бизнеса, отличается высоким внутренним разнообразием, неоднородностью

организационно-функционального оформления и предполагает привлечение большого объема различных ресурсов. Во внимание должна приниматься самая разнообразная учетная информация, собираемая из разных источников. В частности, помимо данных стандартного бухгалтерского учета широко применяются такие методы управленческого учета, как детальный учет и анализ затрат и коммерческое бюджетирование. В международной практике в сфере гостеприимства активно используется унифицированная система учета USALI. В диссертации разработан ряд решений, основанный на базовых методических положениях указанной системы. Предложенное в диссертации авторское расширение методических положений USALI, базируется на подходе, основанном на элементах так называемого «ответственного» управления, при котором результаты деятельности гостиницы оцениваются через получаемый каждым отдельным центром финансовой ответственности доходом, строго соотносимым с относящимися к нему затратам. Это предполагает необходимость внутренней сегментации гостиничного бизнеса по подразделениям и/или сегментам оказания услуг (размещение гостей, услуги ресторана) с возможностью формирования индивидуального результата в каждом из них. В диссертации представлены авторские предложения по организации процессов контроля исполнения бюджетов и отслеживанию показателей результатов деятельности работы предприятий гостиничной сети на регулярной основе (еженедельно, ежемесячно, ежеквартально). Особое внимание уделено ведущей роли в учетно-аналитическом обеспечении соответствующих аналитических процедур внутреннего контроля, ориентированных на отслеживание и мониторинг ряда значимых показателей через совокупность специально заполняемых ведомостей. В основе рассматриваемого в диссертации механизма контроля лежит регулярная процедура сравнения, в основе которой предлагаются внутренние модельные расчеты соответствующих оценочных значений, отражающих использование ресурсов, прибыльность и результативность по каждой контролируемой единице, что позволяет своевременно выявлять и устранять факты нарушения корпоративной устойчивости гостиничной сети.

Дополнительно в диссертации исследован вопрос о возможности и необходимости разграничения разных видов внутреннего контроля применительно к задаче выявления и предупреждения служебных злоупотреблений и неправомерных действий гостиничного персонала. С этой целью в работе обосновывается необходимость внедрения в практику деятельности гостиниц трех видов внутреннего контроля: превентивного, выявляющего и корректирующего. При этом, наибольший интерес представляет превентивный контроль, направленный на предотвращение будущих ошибок или нарушений в контролируемом внутреннем процессе. В исследовании показано, что особое внимание при разработке эффективной системы раннего предупреждения должно быть уделено отслеживанию особых индикаторов риска, так называемых красных флажков, наличие которых свидетельствует о наличии признаков угрозы служебных злоупотреблений и неправомерных действий гостиничного персонала.

В случае появления красных флажков должны быть проведены дополнительные проверяющие действия и контрольные процедуры, направленные на подтверждение наличия или отсутствия таких угроз. В целях развития методического обеспечения внутреннего контроля в диссертации предложена авторская классификация основных типов таких красных флажков, включающая в себя нарушения и недостатки в системе внутреннего контроля, бухгалтерские аномалии, аналитические аномалии, нарушения и изменения в поведении работников.

Полученные в ходе написания диссертации выводы и результаты определяют авторский вклад в развитие теоретических и методических положений, направленных на совершенствование учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе в сфере гостеприимства. Вопросы, затронутые в исследовании, имеют важное теоретическое и практическое значение и рассматриваются автором в качестве предмета дальнейшего изучения по данной тематике.

Список литературы

Нормативные правовые акты

1. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06 декабря 2011 г. 402-ФЗ : [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 г. : одобрен Советом Федерации 22 ноября 2011 г.] : [ред. от 12.12.2023] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2011. – № 50. – Ст. 7344. – Текст : непосредственный.

2. Об информации, информационных технологиях и о защите информации : Федеральный закон от 27.07.2006 N 149-ФЗ : [принят Государственной Думой 08 июля 2006 г. : одобрен Советом Федерации 14 июля 2006 г.] : [] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2006 г. – № 31. – Ст. 3448. – Текст : непосредственный.

3. Об основах туристской деятельности в Российской Федерации : Федеральный закон от 24.11.1996 N 132-ФЗ : [принят Государственной Думой 4 октября 1996 г. : одобрен Советом Федерации 14 ноября 1996 г.] : [ред. от 28.05.2022] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996 г. – № 49. – Ст. 5491. – Текст : непосредственный

4. Постановление Правительства РФ от 24.12.2021 N 2439 (ред. от 23.12.2024) «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Развитие туризма»» // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_405703/?ysclid=m81meokma3976179858 (дата обращения: 27.02.2025). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

5. Распоряжение Правительства РФ от 20.09.2019 N 2129-р (ред. от 07.02.2022) «Об утверждении Стратегии развития туризма в Российской Федерации на период до 2035 года» // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_333756/?ysclid=m81mbyyw9n88

166308 (дата обращения: 03.03.2025). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

6. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)), «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)» // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/?ysclid=m9lkzw8utv28630214 (дата обращения: 01.02.2025). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

7. Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н (ред. от 30.05.2022) «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/?ysclid=m9ll31vbly832781635 (дата обращения: 01.02.2025). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

8. Международные стандарты аудита (МСА) – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_71765/b0a98050c8ded3a2fa1b0115a75a0de6a3b6dd9f/?ysclid=m1paglawd667364991 (дата обращения: 20.01.2025). – Текст : электронный.

9. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения», введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.10.2021 N 163н) (ред. от 16.10.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2024) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404880/?ysclid=m81lh6qil6273624038 (дата обращения: 03.03.2025). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

10. Международный стандарт аудита 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности» : Приказ Минфина России от 09.01.2019 N 2н // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317495/?ysclid=m71v4x14a7812910343 (дата обращения: 02.02.2025). — Режим доступа: по подписке. — Текст : электронный.

11. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» : Приказ Минфина России от 28.12.2015 N 217н // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/?ysclid=m71ux23pc2605057959 (дата обращения: 01.02.2025). — Режим доступа: по подписке. — Текст : электронный.

12. Международный стандарт финансовой отчетности S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием». — URL: <https://incp.org.co/wp-content/uploads/2023/06/NIIF-S1.pdf> (дата обращения: 28.01.2025). — Текст : электронный.

13. Информация Минфина России № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_135436/?ysclid=m71zulemds599215876 (дата обращения: 01.02.2025). — Режим доступа: по подписке. — Текст : электронный.

14. Информации Минфина России N ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/?ysclid=m81pv5m1c4204254091 (дата обращения: 01.02.2025). — Режим доступа: по подписке. — Текст : электронный.

15. Письмо Минфина России от 27.12.2022 № 02-06-07/128426 «О направлении рекомендаций по организации и обеспечению (осуществлению) внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни и ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая проведение инвентаризации в целях составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности» // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_435872/ (дата обращения: 20.02.2025). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

16. Концептуальные основы представления финансовых отчетов // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_310681/83f0c1c5f2138b6c1922f483743e4cbc6e548930/?ysclid=m71utllazg700253051 (дата обращения: 01.02.2025). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

17. Национальный проект «Туризм и индустрия гостеприимства» // Министерство экономического развития Российской Федерации – URL: https://www.economy.gov.ru/material/directions/turizm/nacionalnyy_proekt_turizm_i_industriya_gostepriimstva/?ysclid=m81nlgydy0708975471 (дата обращения: 20.01.2025). – Текст : электронный.

Монографии, учебники, статьи

18. Асаул, М.А. Управление устойчивостью предпринимательских структур. / М.А. Асаул – СПб.: Издание института проблем экономического возрождения, 2008. – 285 с. – Текст : непосредственный.

19. Баттих, Р. Особенности учета и контроля деятельности организаций сферы гостиничных услуг / Р. Баттих // Аудит. – 2021. – № 8. – С. 20–22. – Текст : непосредственный.

20. Баттих, Р. Учётно-экономическое обеспечение управления финансово-экономической безопасности гостиничного бизнеса /Р. Баттих // Инновации и инвестиции. – 2020. – № 9 – С. 177-182. – Текст : непосредственный.

21. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. - М.: Фонд «Правовая культура», 1994. - 528 с. – С. 195. – Текст : непосредственный.
22. Бурцев, В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения / В.В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 38-50. – Текст : непосредственный.
23. Вахрушина, М.А. Раскрытие информации о влиянии пандемии COVID-19 на финансовую отчетность компаний как условие ее транспарентности / М.А. Вахрушина, А.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – № 3. – С. 271-296. – Текст : непосредственный.
24. Вебер, М. Хозяйство и общество: очерки понимающей социологии / М. Вебер // Экономическая социология. – 2016. – №5. – С. 13-28. – Текст : непосредственный.
25. Воротникова, И.В. Внешние и внутренние факторы, влияющие на финансовую устойчивость предприятий и корпораций / И.В. Воротникова, Д.А. Саушкина // Финансовая жизнь. – 2020. – № 2. – С. 137-140. – Текст : непосредственный.
26. Вялая, Е.С. Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля затрат в организациях санаторно-курортного комплекса / Е.С. Вялая // Международный бухгалтерский учет. – 2024. № 7. – С. 827 – 844. – Текст : непосредственный.
27. Вяткин, В.Н. Риск-менеджмент. 2-е изд., перераб. и доп. / В.Н. Вяткин, В.А. Гамза, Ф.В. Маевский. – М.: Издательство Юрайт, 2024. — 365 с. – Текст : непосредственный.
28. Давыдова, А.Э. Экономические факторы стратегической устойчивости развития организации / А.Э. Давыдова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – №4-2. – С. 57-60. – Текст : непосредственный.
29. Даниелян, Д.С. Анализ финансовой устойчивости предприятия / Д.С. Даниелян // Валютное регулирование. Валютный контроль. – 2022. – № 1. – С. 36-40. – Текст : непосредственный.

30. Ендовицкий, Д.А. Анализ сущности корпоративной устойчивости как реакции на цивилизационные изменения / Д.А. Ендовицкий, И.В. Панина М.В. Панкратова // Экономический анализ: теория и практика. – 2017. – №6 (465). – С. 1043-1060. – Текст : непосредственный.

31. Жилкина, А.Н. Финансовый анализ : учебник и практикум для вузов. / А.Н. Жилкина. – М. : Юрайт, 2022. – 285 с. – Текст : непосредственный.

32. Жогина, К.А. Методологические основы анализа финансовой устойчивости организации / К.А. Жогина, К.С. Потапкина // Научный вестник Гуманитарно-социального института. – 2022. – № 15. – С. 14. – Текст : непосредственный.

33. Жукова, М.А. Перспективы развития отечественного гостиничного бизнеса и подготовки кадров / М.А. Жукова, В.А. Жуков, О.Р. Цаболова // Управление. – 2023. – №3. – С. 15-27. – Текст : непосредственный.

34. Закирова, А.Р. Развитие теоретических основ внутреннего контроля финансовых результатов предприятия / А.Р. Закирова, Г.С. Клычова, А.Ф. Дятлова, А.Р. Юсупова, И.М. Гимадиев // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2020. – Т. 15. – № 3. – С. 99–106 с. – Текст : непосредственный.

35. Исаева, Ш.Р. Сущность и факторы финансовой устойчивости предприятия / Ш.М. Исаева, Ш.Р. Хайрулаева, К.Д. Загидкадиева, Б.Т. Абакарова // Экономика и предпринимательство. – 2022. – № 2(139). – С. 763-766. – Текст : непосредственный.

36. Кабалинова, В.И. Внутренний контроль основных средств в индустрии гостеприимства сетевого туристического бизнеса / В.И. Кабалинова // Экономика и управление: проблемы, решения. 2024. – № 7. – Т. 1. – С. 148-155. – Текст : непосредственный.

37. Кабалинова, В.И. Особенности организации внутреннего контроля в сетевом туристическом бизнесе / В.И. Кабалинова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2024. – Т. III. – № 6(147). – С. 75-81. – Текст : непосредственный.

38. Каба丽娜, В.И. Перспективы внутреннего контроля в сетевых организациях / В.И. Каба丽娜 // Научно-практический рецензируемый журнал «Вестник Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова». январь 2025 г. С. 111-119. – Текст : непосредственный.

39. Каба丽娜, В.И. Риск-ориентированный подход внутреннего контроля как инструмент обеспечения корпоративной устойчивости туристического бизнеса / В.И. Каба丽娜 // Региональные проблемы преобразования экономики. – 2024. – № 11 (169). – С. 212-224. – Текст : непосредственный.

40. Каба丽娜, В.И. Роль внутреннего контроля в системе обеспечения корпоративной устойчивости в сетевом гостиничном бизнесе / В.И. Каба丽娜 // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2024. – Т. 16. – С. 219-226. – Текст : непосредственный.

41. Каба丽娜, В.И. Учетно-аналитическое представление Внутреннего контроля с использованием Единой система учета для гостиничного бизнеса (USALI) / В.И. Каба丽娜 // Управленческий учет. – 2025. № 3. – С. 19-28. – Текст : непосредственный.

42. Кабушкин, Н.И. Менеджмент гостиниц и ресторанов : учебное пособие / Н.И. Кабушкин. – М. : КНОРУС, 2013. – 416 с. – Текст : непосредственный.

43. Казакова, Н.А. Анализ финансовой отчетности. Консолидированный бизнес : учебник для вузов. / Н.А. Казакова. – М.: Юрайт, 2020. – 233 с. – Текст : непосредственный.

44. Калиничева, Р.В. Особенности формирования системы внутреннего контроля в организациях жилищного строительства / Р.В. Калиничева, А.В. Шохнер, А.Н. Устинова // Аудит и финансовый анализ. - 2010. - № 5. – С. 215-219. – Текст : непосредственный.

45. Кисилевич, Т.И. Внутренний контроль в санаторно-курортных организациях. - М.: Финансы и статистика, 2014. – 128 с. – Текст : непосредственный.

46. Ковалева, Н.Н. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения на предприятии / Н.Н. Ковалева, О.Н. Кузнецова // Вестник БГУ. – 2019. – № 2(40). – С. 152-158. – Текст : непосредственный.

47. Корпоративное управление: вопросы теории, проблемы практики : коллективная монография / М.И. Барабанова, И.Ф. Ветрова, Г.С. Гасанов и др.; под ред. М.В. Мельник, Ю.И. Растовой. – СПб. : Изд-во СПбГЭУ, 2017. – 230 с. – Текст : непосредственный.

48. Котова, О.В. Роль и место КРІ в системе корпоративной устойчивости компании / О.В. Котова, О.А. Воротилова // Гуманитарный научный журнал. – 2023. – № 4-1. С. 49-56. – Текст : непосредственный.

49. Круи, М. Основы риск-менеджмента. Пер. с англ. / М. Круи, Д. Гэлаи, В.Б. Минасян, Р. Марк. – М.: Издательство Юрайт, 2020. – 390 с. – Текст : непосредственный.

50. Лайко, М.Ю. Международный опыт и российская практика эффективного управления гостиничными предприятиями / М.Ю. Лайко, А.И. Кошелева, Д.К. Евстегнеева // РЭиУ. – 2016. – № 4(48). – С. 1-19. – Текст : непосредственный.

51. Лактионов, Г.А. Экономическая устойчивость предпринимательских структур / Г.А. Лактионов // Journal of Monetary Economics and Management. – 2024. – № 2. – С. 237-241. – Текст : непосредственный.

52. Мавлиева, Л.М. Особенности системы внутреннего контроля основных средств в сельскохозяйственных организациях / Л.М. Мавлиева, К.А. Фархеева // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики: сборник научных трудов по материалам Всероссийской научно- практической конференции молодых ученых. Казань: Казанский государственный аграрный университет. 2019. С. 185–189. – Текст : непосредственный.

53. Малькова, Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? / Т.Н. Малькова. – Москва: Финансы и статистика, 1995. – 301 с. – Текст : непосредственный.

54. Медлик, С., Инграм Х. Гостиничный бизнес: пер. с англ. / С. Медлик, Х. Инграм. – М.: Юнити-Дана, 2017. – 239 с.– Текст : непосредственный.

55. Наумова, Н.Ю. Единый стандарт отчетности в гостиничной индустрии USALI как основа оптимизации системы внутреннего контроля / Наумова Н.Ю., Лялькова Е.Е. // Экономические науки. – 2021. – № 1. – С.121-126. – Текст : непосредственный.

56. Оборин, М.С. Тенденции и особенности развития гостиничного бизнеса в регионах РФ / М.С. Оборин // Туризм и гостеприимство. – 2018. – №1. – С. 3-17. – Текст : непосредственный.

57. Панфилова, Е. А. Методики управленческого учета в индустрии гостеприимства / Е. А. Панфилова // Аллея науки. – 2021. – Т. 1, № 7(58). – С. 138-143. – Текст : непосредственный.

58. Попова, Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2003. – № 5. – С. 20-32. – Текст : непосредственный.

59. Порфирьева, А.В. Внутренний контроль: методология сквозного контроля автономных учреждений : монография / А.В. Порфирьева, Т.Ю. Серебрякова. — Москва : ИНФРА-М, 2019. — 152 с. – Текст : непосредственный.

60. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 2-е изд., испр. – М. : ИНФРА-М, 1999. – Текст : непосредственный.

61. Рудько-Силиванов, В.В. Концептуальные основы и практика организации системы внутреннего контроля / В.В. Рудько-Силиванов, К.В. Лапина, Е.А. Крючкова // Деньги и кредит. – 2011. – №2. – С. 36-41. – Текст : непосредственный.

62. Рябов, С.М. Финансовая устойчивость предприятия и факторы её определяющие / С.М. Рябов // Научные вести. – 2021. – № 9(38). – С. 39-46. – Текст : непосредственный.

63. Садыкова, Т.М. Совершенствование системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета на предприятиях гостиничного бизнеса / Т.М. Садыкова, Г.И. Коблова, О.Е. Ваганова, А.И. Аукина, Е.С. Федотова // Промышленность: экономика, управление, технологии. 2020. №3 (82). – С. 154-157. – Текст : непосредственный.

64. Сафонова, М.Ф. Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля дебиторской задолженности в строительных организациях / М.Ф. Сафонова, Е.А. Пензина // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – № 11. – С. 1275 – 1299. – Текст : непосредственный.

65. Серебрякова, Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля: монография / Т.Ю. Серебрякова. — Москва: ИНФРА-М, 2022. — 329 с. – Текст : непосредственный.

66. Сироткина, Н.А. Особенности процесса бюджетирования организаций гостиничной индустрии в условиях пандемии / Н.А. Сироткина // Научные записки молодых исследователей. – 2021. – №6. – С. 14-26.

67. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. - 3-е изд., перераб. и доп. - Москва: Магистр, 2009. - 287 с. – Текст : непосредственный.

68. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. – Текст : непосредственный.

69. Стеблецова, О.В. Развитие риск-ориентированного сквозного контроля в перерабатывающих производствах аграрных организаций [Текст] / О.В. Стеблецова ; рец. Е.Ю. Калиничевой // Аудит и финансовый анализ. - 2013. – № 5. – С. 312-319. – Текст : непосредственный.

70. Тейлор, Ф.У. Принципы научного менеджмента / Ф.У. Тейлор – Издательство: М.: Контроллинг, 1991. – С.104. – Текст : непосредственный.

71. Тихомиров, Е.А. Анализ операционной устойчивости организации / Е.А. Тихомиров // Вестник РЭА им. Г. В. Плеханова. 2020. – № 5(113). – С. 143-147. – Текст : непосредственный.

72. Тычинина, Н.А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия /Н.А. Тычинина // Вестник ОГУ. – 2009. – № 2. – 102-107. – Текст : непосредственный.

73. Уракова, М.Х. Совершенствование системы управленческого контроля в гостиницах / М.Х. Уракова, Т.Г.У. Нутфуллоев, М.Ш. Негматов // Вопросы науки и образования. – 2020. – № 5(89). – С. 11-14. – Текст : непосредственный.

74. Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение устойчивого развития экономических субъектов: монография. Кол. авторов; под ред. В.И. Бариленко. - Москва: КНОРУС, 2020. - 260 с. – Текст : непосредственный.

75. Фахретдинова, Э. Н. Организация внутреннего контроля и его роль в сохранности и эффективности использования основных средств / Э.Н. Фахретдинова, А.М. Аглямова, Г.Р. Чумакова // Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством: сборник научных трудов по материалам VII Международной научно-практической конференции, посвященной памяти проф. В. П. Петрова. Казань: Казанский государственный аграрный университет. 2019. – С. 254-260. – Текст : непосредственный.

76. Федоренко, Н.П. Математика и кибернетика в экономике. Словарь-справочник. / Н.П. Федоренко, Л.В. Канторович, В.И. Данилов-Данильян. – М.: Экономика, 1975. – 700 с. – Текст : непосредственный.

77. Филиппов, А.А. Сквозное интегрированное управление качеством в концепциях Деминга, Шухарта, Фейгенбаума, Джурана и Кросби / А.А. Филиппов // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2017. – № 9. – С. 159-162. – Текст : непосредственный.

78. Финансово-аналитические инструменты устойчивого развития экономических субъектов. Коллектив авторов; под ред. О.В. Ефимовой. – Москва: КНОРУС, 2019. – 178 с. – Текст : непосредственный.

79. Чайковская, Л.А. Характеристика учетно-аналитического пространства инновационной деятельности в газовой отрасли / Л.А. Чайковская, С.Б. Баурина // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – № 6(6). – С. 34-41. – Текст : непосредственный.

80. Чернышев, Д.А. Перспективы развития туристского бизнеса путем становления стратегических альянсов / Д.А. Чернышев // Проблемы экономики и юридической практики. – 2011. – № 3. – С. 201-203. – Текст : непосредственный.

81. Чернявская, С.А. Внутренний контроль и внутренний аудит основных средств / С.А. Чернявская, С.М. Ахмедханова // Деловой вестник предпринимателя. 2021. № 3 (5). С. 143–147. – Текст : непосредственный.

82. Шимоханская, Т.В. Методология сквозного контроля в аналитических процессах производства / Т.В. Шимоханская // Вопросы экономики и права. – 2011. – № 36. – С. 165-169. – Текст : непосредственный.

83. Эрроу, К.Дж. Информация как товар / К. Эрроу Дж. // Экономический журнал ВШЭ. – 2012. – № 2. – С.161-171. – Текст : непосредственный.

84. Юдикс, А.О. Совершенствование системы управленческого контроля в малых гостиницах / А.О. Юдикс // Российские регионы: взгляд в будущее. – 2019. – № 1. – С. 79-96. – Текст : непосредственный.

Диссертации и авторефераты

85. Савенков, Л.Д. Модель системы сквозного внутреннего контроля на промышленных предприятиях: автореферат дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Савенков Леонид Дмитриевич; [Место защиты: Финансовый ун-т при Правительстве РФ]. - Москва, 2015. - 25 с. – Текст : непосредственный.

Зарубежная литература

86. Ansari, S.L. An integrated approach to control system design / S.L. Ansari // Accounting, organizations and society, 1977. – № 2(2). – P. 101-112. – Текст : непосредственный.

87. Anthony, R.N. Management accounting principles. / R.N. Anthony – Richard D. Irwin, Inc., 1965. – P.245. – Текст : непосредственный.

88. Barker, J.R. Tightening the iron cage: Concretive control in self-managing teams / J.R. Barker // *Administrative Science Quarterly*, 1993. – 38(3). – P. 408-437 – p. 410. – Текст : непосредственный.

89. Clegg, S. Managing and Organizations: An Introduction to Theory and Practice. / S. Clegg, M. Kornberger, T. Pitsis. – SAGE, London, 2005. – Текст : непосредственный.

90. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). Internal control - Integrated framework. New York: AICPA, 1992. – Текст : непосредственный.

91. Dicksee, L.R. Auditing: A practical manual for auditors. 1st ed. / L.R. Dicksee. – London: Gee, 1892. – Текст : непосредственный.
92. Dornbusch, S.M. Evaluation and the exercise of authority. / S.M. Dornbusch, W.R. Scott // Jossey-Bass. 1975. – Текст : непосредственный.
93. Eilon, S. Problems in studying management control / S. Eilon // International Journal of Production Research, 1961. – №1(4). – P.13-20. – Текст : непосредственный.
94. Elliott, D. Business continuity management; A crisis management approach (2nd ed.). / D. Elliott, E. Swartz, B. Herbane. – London: Routledge, 2010. – 352 p. – Текст : непосредственный.
95. Fischer, M. Sustainable Business Managing the Challenges of the 21st Century / M. Fischer, D. Foord, J. Freccè, K. Hillebrand, I. Kissling-Näf, R. Meili and other – Springer Cham, 2023. – P.36. – Текст : непосредственный.
96. Flamholtz, E. Toward an integrative framework of organizational control. / E. Flamholtz, T. Das, A. Tsui // Accounting organizations and society, 1985. – №10 (1). – P. 35–50. – Текст : непосредственный.
97. Foster, S.P. Building continuity into strategy / S.P. Foster, K. Dye // Journal of Corporate Real Estate, 2005. – № 7(2). – P. 105-119. – Текст : непосредственный.
98. Gay, P. Discretion and bureaucracy / P. Gay, K.Z. Pedersen // In T. Evans & P. Hupe (Eds.), Discretion and the quest for controlled freedom. - Springer International Publishing, 2020. – P. 221-236. – Текст : непосредственный.
99. Green, S. Cybernetics and dependence: reframing the control concept. / S. Green, M. Welsh // Academy of Management Review, 1988. – № 13 (2). – P. 287-301. – P. 289. – Текст : непосредственный.
100. Hahn, T.A paradox perspective on corporate sustain-ability: Descriptive, instrumental, and normative aspects. / T.A. Hahn, F. Figge, J. Pinkse, L. Preuss // Journal of Business Ethics, 2018. – № 148(2). – P. 235–248. – Текст : непосредственный.
101. Herbane, B. The evolution of business continuity management: A historical review of practices and drivers / B. Herbane // Business History, 2010. – № 52(6). – С. 978–1002. – Текст : непосредственный.

102. Kinney, W.R.Jr. Research opportunities in internal control quality and quality assurance. / W.R.Jr. Kinney // Auditing: a journal of practice and theory, 2000, 19(Supplement). – P. 83-90. – Текст : непосредственный.

103. Kruis, A.M. Management control system design and effectiveness. / A.M. Kruis – Nyenrode Business Universiteit, 2008. – 176 p. – Текст : непосредственный.

104. Lakis, V. The Concept of internal control system: theoretical aspect / V. Lakis, L. Giriunas // Ekonomika, 2012. – 91(2). – P. 142-155. – Текст : непосредственный.

105. Lee, T.A. The historical development of internal control form the earliest times to the end of the seventeenth century / T.A. Lee // Journal of Accounting Research, 1971. – № 9(1). – P. 150-157. – Текст : непосредственный.

106. Malmi, T. Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions / T. Malmi, D. Brown // Management Accounting Research, 2008. – № 19. – P. 287-300. – Текст : непосредственный.

107. Merchant, K. Management control systems: performance measurement, incentives and valuation. / K. Merchant, W.A. Van der Stede. – Harlow: Prentice Hall, 2007. – Текст : непосредственный.

108. Ouchi, W.G. The relationship between organizational structure and organizational control / W.G. Ouchi // Administrative Science Quarterly, 1977. – № 22(1). – P. 95-113. – Текст : непосредственный.

109. Ouchi, W.G. The transmission of control through organizational hierarchy / W.G. Ouchi // The Academy of Management Journal, 1978. – № 21(2). – P. 173-192. – Текст : непосредственный.

110. Parker, L.D. The classical model of control in the accounting literature / L.D. Parker // The Accounting Historians Journal, 1986. – № 13(1). – P. 71-92. – Текст : непосредственный.

111. Parker, L.D. Developing control concepts in the 20th century / L.D. Parker – New York: Garland, 1986. – Текст : непосредственный.

112. Power, M. Organized uncertainty: Designing a world of risk management. / M. Power // New York: Oxford University Press, 2007. – P.35. – Текст : непосредственный.

113. Ramamoorti, S. Research opportunities in internal auditing, chapter 1: Internal auditing: History, evolution and prospects. / S. Ramamoorti // Florida: IIA (Institute of Internal Auditors) Research Foundation, 2003. – P.3– Текст : непосредственный.

114. Ritzer, G. Classical sociological theory (8th ed.). / G. Ritzer – SAGE Publications Inc, 2020. – Текст : непосредственный.

115. Simons, R. Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. / R. Simons. – Harvard Business School Press, USA, 1995. – 215 p. – Текст : непосредственный.

116. Smith, D. Business continuity and crisis management / D. Smith // Management Quarterly Magazine, 2003. – С. 27-33. – Текст : непосредственный.

117. Tannenbaum, A.S. Control in organizations: Individual adjustment and organizational performance / A.S. Tannenbaum // *Administrative Science Quarterly*, 1962. – № 7(2). – P. 236-257. – Текст : непосредственный.

118. Tannenbaum, A.S. The concept of organizational control / A.S. Tannenbaum // *Journal of Social Issues*, 1956. – № 12(2). – P. 50-60 – Текст : непосредственный.

119. Widener, S.K. An empirical analysis of the levers of control framework. / S.K. Widener // *Accounting, organizations and society*, 2007. – № 32. – P. 757-788. – Текст : непосредственный.

Электронные ресурсы

120. Бычков С.С. О концептуальных подходах к развитию риск-ориентированных систем внутреннего финансового контроля в организациях государственного сектора. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/06/main/O_kontseptualnykh_podkhodakh_k_razvitiu_risk-

orientirovannykh_sistem_VFK_v_organizatsiyakh_gos_sektora.pdf (дата обращения: 20.01.2025). – Текст : электронный.

121. В России за год открылось более 80 новых качественных отелей – URL: <https://www.forbes.ru/biznes/527817-v-rossii-za-god-otkrylos-bolee-80-novyh-kacestvennyh-otelej> (дата обращения: 28.01.2025). – Текст : электронный.

122. Гостиничные услуги (рынок России) – URL: [https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Гостиничные_услуги_\(рынок_России\)](https://www.tadviser.ru/index.php/Статья:Гостиничные_услуги_(рынок_России)) (дата обращения: 28.01.2025). – Текст : электронный.

123. Доходы российских гостиниц в 2024 году превысили ₽1 трлн – URL: <https://www.rbc.ru/business/11/02/2025/67a9ebc29a79473f4b1fd1eb?from=newsfeed> (дата обращения: 28.01.2025). – Текст : электронный.

124. Кабалинова В.И. Система внутреннего контроля в целях снижения рисков финансово-хозяйственной деятельности компаний / В.И. Кабалинова // Современные тренды социально-экономического развития России и Казахстана: взгляд молодых ученых: сб. трудов II Международной научно-практической конференции [Электронный ресурс] / Мин-во науки и высш. образования РФ, Рос. гос. соц. ун-т, каф. экономики, финансов и капитала; отв. ред. И.В. Таранова; редкол.: А.Ш. Гизятова, А.А. Сафронова, П.В. Солодуха, А.А. Сытник. – Электрон. дан. – М.: Изд-во: РГСУ, 2024. – 328 с. – Текст : электронный.

125. Развитие туристской инфраструктуры – URL: <https://xn--80aapampemcchfmo7a3c9ehj.xn--p1ai/projects/turizm/razvitie-turistskoy-infrastruktury/> (дата обращения: 28.01.2025). – Текст : электронный.

126. Совершенствование управления в сфере туризма – URL: <https://xn--80aapampemcchfmo7a3c9ehj.xn--p1ai/projects/turizm/sovershenstvovanie-upravleniya-v-sfere-turizma/> (дата обращения: 28.01.2025). – Текст : электронный.

127. Социально-экономическое положение России, 2024 – URL: <https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/osn-12-2024.pdf> (дата обращения: 28.01.2025). – Текст : электронный.

128. Туризм // Федеральная служба государственной статистики – URL: <https://rosstat.gov.ru/statistics/turizm> (дата обращения: 28.01.2025). – Текст : электронный.

129. Центр экономики рынков. Анализ рынка гостиничных услуг России в 2023 году. – URL: <https://research-center.ru/hotels/Анализ%20рынка%20гостиничных%20услуг%20в%20России%20в%202023%20г..pdf> (дата обращения: 28.01.2025). – Текст : электронный.

130. Что дает нам USALI? Экзотика или необходимость? – URL: https://mcdpartner.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=196:что-дает-нам-usali-ekzotika-ili-neobkhodimost1&catid=28&Itemid=175 (дата обращения: 08.03.2025). – Текст : электронный.

131. COSO Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance – URL: <https://www.theiia.org/en/products/bookstore/coso-enterprise-risk-management---integrating-with-strategy-and-performance/> (дата обращения: 28.01.2025). – Текст : электронный.

132. GRI Standards – URL: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/> (дата обращения: 28.01.2025). – Текст : электронный.

133. Uniform System of Accounts for the Lodging Industry. 11th Revised Ed. – New York: Hotel Association of New York City, 2018 – URL: <https://www.hftp.org/downloads/documents/usali/usali-659-11-digital.pdf> (дата обращения: 08.03.2025). – Текст : электронный.

134. What is business continuity? – URL: <https://www.thebci.org/knowledge/what-is-business-continuity.html> (дата обращения: 28.01.2025). – Текст : электронный.

135. What is the EU Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)? – URL: <https://www.brightest.io/csr-d-corporate-sustainability-reporting-directive> (дата обращения: 28.01.2025). – Текст : электронный.

Приложение А

(обязательное)

Матрица предметного содержания внутреннего контроля корпоративной устойчивости

Таблица А.1 – Предметное содержание внутреннего контроля корпоративной устойчивости

Организационная перспектива			
Область оценки	Финансовая устойчивость	Безопасность бизнеса	Устойчивое развитие
Операционная	Контроль фактов хозяйственной жизни и формирования бухгалтерской отчетности; Результаты деятельности за отчетный период	Качество внутренних бизнес-процессов; Выявление и предупреждение мошенничества и злоупотреблений персонала; Стабильность и бесперебойность финансовых процессов	Соблюдение технических стандартов и требований; Соблюдение этических требований к бизнесу; Предупреждение инцидентов, несущих опасность для окружения (аварии, загрязнение и т.д.)
Структурная	Потоки ресурсов между подразделениями; Деятельность ЦФО	Распределение ответственности и функциональная подотчетность; Соответствие структуры бизнеса его масштабам и характеру деятельности	Этика в операциях слияний и поглощений; Этика в создании альянсов; Взаимодействие с государством в рамках ГЧП
Стратегическая	Стоимость бизнеса; Дивидендная политика; Долгосрочное финансирование Эффективность инвестиций	Рыночная позиция; Внешние стратегические риски; Информационная безопасность	Репутационный капитал Брендинг продукции Стратегическая миссия и цели

Источник: составлено автором

Приложение Б

(обязательное)

Макет анкеты самооценки полноты и надежности корпоративной системы внутреннего контроля гостиничной сети с точки зрения требований действующих нормативных актов (фрагмент)

Таблица Б.1 – Макет анкеты самооценки полноты и надежности корпоративной системы внутреннего контроля гостиничной сети с точки зрения требований действующих нормативных актов (фрагмент)

№	Наименование элемента	Область ответственности	Подтверждение наличия	Частота внутренней самооценки
1. Контрольная среда				
1.1	Кодекс корпоративного поведения, в котором отражены этические ценности и стандарты	Внедрение в бизнес-практику принципов добросовестности и этических ценностей, доведение до персонала требований по этическому поведению	Веб-сайт компании, внутренние нормативные акты, руководство по корпоративному управлению (например, конфликт интересов, инсайдерская информация, взаимоотношения с гостями т.д.)	Ежегодно
1.2	Отслеживание подразделениями гостиничной сети соблюдения Кодекса корпоративного поведения	Реальное соответствие заявленным принципам добросовестности и этическим ценностям	Тренинги по Кодексу корпоративного поведения, отчеты о соблюдении требований, отчеты внутреннего аудита	Ежеквартально
1.3	Совет директоров осуществляет регулярный надзор за функционированием системы внутреннего контроля и результатами контрольных процедур	Надзор со стороны Совета директоров за деятельностью организации (независимо от исполнительного руководства)	Устав, Положение о совете директоров, Положение о внутреннем контроле	Ежеквартально
1.4	Исполнительное руководство определяет прозрачные структуру, порядок подчинения, полномочия и ответственность в каждом подразделении	Организационная структура, обеспечивает четкое подчинение и разделение обязанностей, закрепление полномочий	Устав, протоколы и повестки заседаний совета директоров, внутренние отчеты, пакет положений и регламентов, закрепляющих ответственность и делегирование полномочий	Ежегодно

№	Наименование элемента	Область ответственности	Подтверждение наличия	Частота внутренней самооценки
1.5	Кадровая политика четко определена и применяется для привлечения и удержания компетентных сотрудников	Планирование карьеры и роста сотрудников, эффективные схемы вознаграждения, программы обучения и развития	Организационная схема, матрица делегирования полномочий, должностные инструкции, Коллективный договор, Положение о премировании, программы развития персонала	Раз в полгода
1.6	Система оценки результатов деятельности и вознаграждения разработанные с обеспечением ответственности персонала и мотивацией к дальнейшему личному росту и продвижению	Управление эффективностью, вознаграждение с учетом уровня ответственности и реального вклада в результаты деятельности	Данные кадрового и бухгалтерского учета, внутренняя отчетность по персоналу	Раз в полгода
2. Оценка рисков				
2.1	Стратегические цели руководства, установленные с учетом соответствующих рисков	Стратегическое планирование, регулярная оценка рисков	Корпоративная политика в области рисков, годовой отчет Совета директоров, результаты мероприятий внутреннего контроля по оценке корпоративных рисков	Ежегодно
2.2	Наличие формально закреплённого набора действий по выявлению рисков, оценке их действия на достижение поставленных целей, как в рамках всей гостиничной сети, так и отдельных гостиниц, с подтверждением того, что все существенные риски своевременно выявляются и по ним предпринимаются необходимые действия	Управление рисками	Корпоративная политика управления рисками, локальные положения по управлению рисками, результаты контрольных мероприятий по оценке функции управления рисками, политика взаимодействия с заинтересованными сторонами, механизмы рассмотрения жалоб компании	Ежеквартально

№	Наименование элемента	Область ответственности	Подтверждение наличия	Частота внутренней самооценки
2.3	При оценке рисков учитывается возможность различных видов злоупотреблений и нарушений со стороны персонала	Предотвращение нарушений и злоупотреблений	Политика конфиденциальности, антикоррупционная политика, Кодекс корпоративного поведения, Политика по борьбе с внутренними нарушениями, результаты регулярного мониторинга областей повышенного риска, проведение информационных мероприятий, связанных с предотвращением мошенничества	Ежегодно
2.4	На постоянной основе проводится мониторинг изменений всех значимых внутренних и внешних факторов, которые могут повлиять на систему внутреннего контроля. По результатам мониторинга принимаются необходимые меры	Бизнес-среда	Стратегический мониторинг внешней среды, изменения в стратегических целях компании, организационные изменения, результаты периодических проверок функции управления рисками, отраслевые отчеты.	Раз в полгода
3. Контрольные процедуры				
3.1	Определены необходимые контрольные процедуры, снижающие основные операционные, информационные, финансовые риски	Снижение рисков, наличие контрольных процедур	Положение о внутреннем контроле, положения об отделах, должностные инструкции, организационная структура, регламенты выполнения контрольных процедур	Ежеквартально
3.2	По всем направлениям, где возможно, внедряются и используются на основе современных технологий контрольные процедуры	Автоматизированные средства контроля	Положение о внутреннем контроле, регламенты, определяющие порядок совершения внутренних операций, политика в области информационных технологий, политика информационной безопасности, результаты аудита	Ежеквартально

№	Наименование элемента	Область ответственности	Подтверждение наличия	Частота внутренней самооценки
3.3	Контрольные процедуры закреплены соответствующими внутренними документами, их содержание доведено до всех ответственных работников.	Разработка политик и процедур внутреннего контроля	Положение о внутреннем контроле, регламенты, определяющие порядок совершения внутренних операций, тренинги по вопросам внутреннего контроля	Ежегодно
3.4	Определены обязанности и ответственность за соблюдение внутренних политик и процедур, регулярно проводится мониторинг требований	Внедрение процедур внутреннего контроля на все уровни управления Наличие актуальных политики и процедуры внутреннего контроля	Подтверждения о доведении до персонала внутренних правил и требований; внутренние отчеты о соблюдении требований; внешние отчеты и иные подтверждения.	Ежеквартально
4. Информация и коммуникация				
4.1	Определены и нормативно закреплены требования к видам, формам представления и качеству информации о результатах внутреннего контроля	Качество информации	Положение о внутреннем контроле, информационная политика, аудиторское заключение, отчеты по результатам проведения контрольных мероприятий	Ежегодно
4.2	Информация, которая генерируется и используется для внутреннего контроля, опирается на надежные внутренние и внешние источники	Объем информации	Положение о внутреннем контроле, отчеты по результатам проведения контрольных мероприятий	Ежегодно
4.3	Информация о результатах внутреннего контроля доводится до сведения исполнительного руководства своевременно и в установленной форме	Внутренняя коммуникация	Положение о внутреннем контроле, отчеты по результатам проведения контрольных мероприятий, протоколы внутренних совещаний и переговоров	Ежеквартально
4.4	Существенная информация о результатах внутреннего контроля своевременно и в установленной форме доводится до сведения Совета директоров и собрания акционеров	Коммуникация с советом директоров и собранием акционеров	Протоколы заседаний Совета директоров, протоколы собраний акционеров	Ежеквартально

№	Наименование элемента	Область ответственности	Подтверждение наличия	Частота внутренней самооценки
4.5	Информация о внутренних рисках доводится до сведения соответствующих внешних сторон	Раскрытие информации	Политика раскрытия информации, бухгалтерская отчетность, веб-сайт компании	Ежегодно
5. Регулярный мониторинг внутреннего контроля				
5.1	Наличие методики самооценки полноты и надежности системы внутреннего контроля и определение порядка её осуществления	Эффективность информационно-о сопровождения	Отчеты о проведении самооценки полноты системы внутреннего контроля	Ежегодно
5.2	Процедуры постоянной оценки эффективности внутреннего контроля закреплены документально, доведены до вовлеченных в неё сторон и выполняются в соответствии с планом	Эффективность системы контроля	Отчеты о выполнении текущих контрольных мероприятий; результаты мониторинга показателей корпоративной устойчивости; результаты мониторинга корпоративных рисков	Раз в полгода
5.3	Мониторинг и самооценка эффективности внутреннего контроля осуществляются компетентным и квалифицированным персоналом	Качество оценки системы контроля	Положение о внутреннем контроле, подтверждение квалификации персонала, отчеты о проведении тренингов и повышении квалификации в области внутреннего контроля, результаты оценки компетенций и навыков персонала, занятого в осуществлении контрольных процедур	Ежегодно
5.4	Полномочия персонала, осуществляющего оценку внутреннего контроля, ясно определены, а действующие процедуры и регламенты обеспечивают объективность и независимость суждений	Независимость оценки системы контроля	Положение о внутреннем контроле; подтверждения независимости лиц, выполняющих процедуры внутреннего контроля	Ежегодно
5.5	Результаты оценки внутреннего контроля своевременно и в полном объеме доводятся до сведения ответственных лиц для принятия соответствующих решений	Соответствие	Отчеты по результатам проведения контрольных процедур, Протоколы совета директоров, докладные записки	Ежеквартально

№	Наименование элемента	Область ответственности	Подтверждение наличия	Частота внутренней самооценки
5.6	Руководство гостиничной сети полностью контролирует выполнение корректирующих действий	Соответствие	Отчеты по результатам проведения контрольных процедур, Протоколы совета директоров, внутренние приказы и распоряжения, изменения во внутренних положениях, инструкциях, регламентах и т.д.	Раз в полгода
5.7	Определены и регулярно выполняются процедуры внезапного мониторинга для оценки эффективности внутреннего контроля	Эффективность системы контроля	Отчеты о внутренних проверках, результаты анализа эффективности процедур по управлению рисками, внутренние подтверждения соответствия проводимых операций требованиям законодательства и внутренних документов, отчетность отдельных бизнес-подразделений	Раз в полгода

Источник: составлено автором.

Приложение В

(обязательное)

Матрица делегирования полномочий в _____ (выдержки)

Области делегирования полномочий (фрагмент):

1. А – Утверждение годового бюджета и сметы расходов
2. Б – Приобретение и выбытие внеоборотных активов
3. В – Приобретение, использование и выбытие товарно-материальных ценностей
4. Г – Оплата труда и премирование сотрудников, кадровые перемещения
5. Д – Принятие решений о привлечении финансирования

.....

Основные определения (фрагмент):

1. Делегирование полномочий (ДП) - официальная письменная передача от одного лица другому полномочий по распоряжению активами и имущественными правами, или предполагающими, связывание Общества юридически исполнимыми обязательствами;

2. Приобретение - приобретение или покупка любого актива, независимо от его размера и способа оплаты, включая интеллектуальную собственность и иные нематериальные активы, ценные бумаги и доли участия в любой третьей стороне;

3. Договоры - охватывают все разовые и долгосрочные договора, контракты и иные соглашения, связанные с приобретениями. Не включают трудовые договора.

4. Трудовые договоры – любые договора и соглашения с персоналом, включая гражданско-правового характера (ГПХ)

5. Выбытие активов – продажа или иная форма отчуждения, а также списание с баланса в силу правил бухгалтерского учета, любого актива, независимо от его размера и способа оплаты, включая интеллектуальную собственность и иные нематериальные активы, ценные бумаги и доли участия в любой третьей стороне.

6. Обоснование операции - предоставление любых документов или расчетов в рамках функциональных или технических знаний эксперта (или подразделения)

сотруднику (или подразделению), обладающему полномочиями принимать решения, который, в свою очередь, должен рассмотреть такие отзывы до одобрения сделки.

...

Таблица В.1 – Роли и ответственность:

ПР	Утверждение/принятие решений	Сотрудники, которые имеют необходимые полномочия, вытекающие из резолюций, одобренных руководством гостиницы посредством делегирования полномочий, для принятия решения о взятии на себя юридических обязательств. Сотрудники с полномочиями на утверждение/принятие решений должны гарантировать, что проверки заявок на совершаемые операции завершены и рассмотреть их до одобрения этих операций
ПИ	Информирование	Сотрудник с полномочиями на утверждение/принятие решений несет ответственность за то, чтобы заинтересованные стороны в организации были проинформированы о совершаемых операциях
ПО	Обоснование	Сотрудники, ответственные за рассмотрение предлагаемых транзакций и предоставление документированной обратной связи в областях функциональной экспертизы проверяющего сотрудника с полномочиями на утверждение/принятие решений, который, в свою очередь, должен рассмотреть такую обратную связь до одобрения операций
ППп	Право подписи	Сотрудники с правом подписи не обязательно имеют полномочия утверждения/принятия решений, но имеют право подписи. Сотрудник с правом подписи должен убедиться, что все предлагаемые операции получили одобрения, прежде чем подписывать какие-либо документы
ППл	Выполнение платежей	Сотрудник, уполномоченный выполнять платеж, должен убедиться, что все запрошенные операции получили одобрение должным образом. Для большинства обычных деловых расходов полномочия на выполнение платежей и полномочия на утверждение/принятие решений будут делегированы одному и тому же лицу

Источник: составлено автором.

Области дополнительного подтверждения и проверки (фрагмент):

В дополнение к уровням авторизации, указанным в матрице, следующие операции/действия должны быть подтверждены/проверены в соответствии с действующими внутренними политиками и регламентами:

- Бухгалтерия - руководитель бухгалтерии, не являющийся лицом, сформировавшим первичный документ, должен обеспечить подтверждение всех первичных документов;

- Правовой отдел - должен утверждать все договоры и юридические обязательства, заключенные от имени Общества, до их исполнения. Однако, право на проверку стандартных договоров может быть делегировано функциональному подразделению. Альтернативы стандартным договорам и соглашениям должны быть одобрены правовым отделом;

- Управление персоналом - должно предоставить письменное одобрение перед принятием любых финансовых обязательств перед сотрудниками (например, прием на работу, повышение оклада или заработной платы, поощрения, комиссионные и бонусы);

- Ценообразование - на услуги и продаваемые товары должно устанавливаться в соответствии с заранее утвержденными внутренними нормативными документами и утверждаться соответствующим структурным подразделением и финансовым директором;

.....

Таблица В.2 – Матрица делегирования полномочий (фрагмент)

Индекс	Область делегирования полномочий	Предельная сумма	Генеральный директор	Заместитель генерального директора	Финансовый директор	Бухгалтерия	Управление персоналом	Служба снабжения	Правовой отдел	Руководитель подразделения
ПР	Утверждение годового бюджета и сметы расходов	Любые суммы	ПО	ПР	ПР	ПР	ПР	ПР	ПО	ПО
В	Приобретение, использование и выбытие товарно-материальных ценностей									
В1	Покупка в рамках основной деятельности по размещению бронированию	Более 1 млн руб.	ПИ	ПР	ПО	ПИ	ПО	ПО	ПО	ПО
		До 1 млн руб.			ПР		ПР	ПО	ПО	ПО
		До 100 тыс. руб.					ПО	ПО	ПР	ПР
В2	Покупка в рамках организации сегмента питания – директор ресторана и бара должны подтвердить покупки	Более 1 млн руб.	ПИ	ПР	ПО	ПИ	ПО	ПО	ПО	ПО
		До 1 млн. руб.			ПР		ПР	ПО	ПО	ПО
		До 100 тыс. руб.					ПО	ПО	ПР	ПР
	и т.д.									

Источник: составлено автором.

Приложение Г

(обязательное)

Ведомость внутреннего контроля результатов исполнения бюджета департамента размещения (заполняется по результатам отчетного периода)

Подразделение ООО «XXX»

Заполнил Главный контролер Сидоров А.Н.

Руководитель подразделения Петров Г.В. _____ Дата составления 10.07.2024 г.

Статья бюджета	Факт, руб.	%	Бюджет, руб.	%	Отклонение, руб.	Отклонение, %
Продажи номерного фонда, в том числе:						
Индивидуальные заселения	187248498,99	68,29	178076990,00	65,00	9171508,99	5,15
Корпоративные размещения	32707161,40	11,93	30136106,00	11,00	2571055,40	8,53
Групповые размещения	46335145,31	16,90	52053274,00	19,00	-5718128,69	-10,99
Прочие размещения	7904230,67	2,88	13698230,00	5,00	-5793999,33	-42,30
Итого продаж номерного фонда	274195036,37	100,00	273964600,0	100,00	230436,37	0,08
Расходы на персонал						
Заработная плата (по нормативу)	21867996,80	30,95	22192000,00	29,99	-324003,20	-1,46
Заработная плата сверх норматива (переработка)	13222615,50	18,71	12315000,00	16,64	907615,50	7,37
Премии	18300000,00	25,90	20500000,00	27,70	-2200000,00	-10,73
Отчисления во внебюджетные фонды	16017183,69	22,67	16502100,00	22,30	-484916,31	-2,94
Прочие расходы на персонал	1250000,00	1,77	2500000,00	3,38	-1250000,00	-50,00
Итого расходов на персонал	70657795,99	100,00	74009100,00	100,00	-3351304,01	-4,53
Дополнительные прямые расходы, в том числе						
Мебель и предметы интерьера	41825565,07	41,04	40500000,00	41,03	1325565,07	3,27
Связь и интернет	1400000,00	1,37	1400000,00	1,42	0,00	0,00
Кабельное/спутниковое/видео телевидение	2200000,00	2,16	2600000,00	2,63	-400000,00	-15,38
Чистящие средства, предметы ухода за основными помещениями	27788640,86	27,27	24000000,00	24,32	3788640,86	15,79
Услуги для клиентов	1850670,53	1,82	2000000,00	2,03	-149329,47	-7,47
Транспорт для клиентов	2830800,85	2,78	2800000,00	2,84	30800,85	1,10
Услуги системы бронирования и перебронирования	3500000,00	3,43	3500000,00	3,55	0,00	0,00
Постельное белье, посуда, столовые приборы и банные принадлежности в номерах	15562560,78	15,27	15600000,00	15,81	-37439,22	-0,24
Обучение сотрудников	2100300,00	2,06	3500000,00	3,55	-1399700,00	-39,99

Статья бюджета	Факт, руб.	%	Бюджет, руб.	%	Отклонение, руб.	Отклонение, %
Униформа для персонала	625000,00	0,61	800000,00	0,81	-175000,00	-21,88
Прочие расходы	2234876,12	2,19	2000000,00	2,03	234876,12	11,74
Итого дополнительные расходы	101918414,21	100,00	98700000,00	100,00	3218414,21	3,26

Общее отклонение от бюджетных показателей:

Контролируемые позиции	Факт, руб.	Бюджет, руб.	в %	Комментарий
Продажи номерного фонда	274195036,37	273964600,00	100,08	Бюджет продаж за период выполнен полностью, но за основу был взят низкий уровень продаж, заложенный в консервативном бюджете. С учетом тенденции к повышению общего уровня расходов на содержание гостиничного комплекса, необходимо рассмотреть возможность более агрессивного продвижения гостиничного бренда на рынке с целью повышения выручки за счет роста продаваемости номеров и посещаемости ресторана.
Расходы на обслуживающий персонал	70657795,99	74009100,00	95,47	Расходы на обслуживающий персонал были ниже запланированных, но это связано с недобором по двум обслуживающим позициям. При наличии полной комплектации персонала, данная позиция покажет перерасход. Причина – дополнительные выплаты в связи с переработкой сверх нормативного времени. Выявленная проблема – высокая текучесть кадров и недостаточно эффективное управление персоналом.
Дополнительные прямые расходы	101918414,21	98700000,00	103,26	Дополнительные прямые расходы превысили бюджетный норматив, но в допустимых пределах.
Результат от прямых продаж (маржинальный доход)	101618826,17	101255500,00	100,36	

Источник: составлено автором.

Приложение Д

(обязательное)

Ведомость внутреннего контроля показателей эффективности по департаменту размещения (заполняется по результатам отчетного периода) (фрагмент)

Подразделение ООО «XXX»

Заполнил Главный контролер Сидоров А.Н.

Руководитель подразделения Иванов В.С. _____ Дата составления 10.07.2024 г.

	Факт	%	Бюджет	%	Отклонение	%
Общий используемый номерной фонд, в том числе:	24712	100,00	23160	100,00	1553	6,71
- номера люкс	1474	5,97	1638	7,07	-164	-10,00
- номера повышенной комфортности	2533	10,25	2912	12,57	-379	-13,00
- стандартные двухместные номера	16953	68,60	14742	63,65	2211	15,00
- стандартные одноместные номера	3751	15,18	3868	16,70	-116	-3,00
Средний доход на один номер, в том числе:	13681,00	-	15100,00	-	-5676,00	-37,59
- номера люкс	23140,00	-	26000,00	-	-2860,00	-11,00
- номера повышенной комфортности	17400,00	-	20000,00	-	-2600,00	-13,00
- стандартные двухместные номера	10692,00	-	10800,00	-	-108,00	-1,00
- стандартные одноместные номера	3492,00	-	3600,00	-	-108,00	-3,00
Результат от прямых продаж:	272559678,30	100,00	273964600,00	100,00	-1404921,70	-0,51
- номера люкс	34112988,00	12,52	42588000,00	15,55	-8475012,00	-19,90
- номера повышенной комфортности	44081856,00	16,17	58240000,00	21,26	-14158144,00	-24,31
- стандартные двухместные номера	181264683,60	66,50	159213600,00	58,11	22051083,60	13,85
- стандартные одноместные номера	13100150,70	4,81	13923000,00	5,08	-822849,30	-5,91
Количество сотрудников, занятых обслуживанием	54,00	-	60,00	-	-6,00	-10,00
Количество сотрудников на один условный номер	0,36	-	0,40	-	-0,04	-10,00
Средние расходы на обслуживание номеров в расчете на 1 сотрудника	-3195855,74	-	-2878485,00	-	317370,74	-11,03
Средний доход от сдачи номеров на одного сотрудника	5047401,45	-	4566076,67	-	481324,78	10,54
Маржинальный доход на одного сотрудника	1851545,71	-	1687591,67	-	163954,04	9,72

Источник: составлено автором.

Приложение Е
(обязательное)

**Макет контрольной карты ежедневного мониторинга основных результатов
деятельности гостиницы**

Таблица Е.1 – Макет контрольной карты ежедневного мониторинга основных результатов деятельности гостиницы

	Текущий день				Аналогичный день прошлого года			
	Факт, ед.	Бюджет, ед.	Отклонение, ед.	Отклонение, %	Факт, ед.	Бюджет, ед.	Отклонение, ед.	Отклонение, %
Продажа номеров								
Доступные номера	135,00	140,00	-5,00	-3,57	140,00	144,00	-4,00	-2,78
Занятые номера	72,00	100,00	-28,00	-28,00	69,00	100,00	-31,00	-31,00
Новые размещения	56,00	85,00	-29,00	-34,12	60,00	85,00	-25,00	-29,41
Выписка из номера	64,00	65,00	-1,00	-1,54	59,00	65,00	-6,00	-9,23
Продление проживания	80,00	80,00	0,00	0,00	68,00	80,00	-12,00	-15,00
Уровень заполняемости, %	0,53	0,71	-0,18	-25,33	0,49	0,69	-0,20	-29,03
Предыдущий день	74,00	100,00	-26,00	-26,00	73,00	100,00	-27,00	-27,00
Нарастающим итогом за месяц	2220,00	3100,00	-880,00	-28,39	2220,00	3100,00	-880,00	-28,39
Нарастающим итогом с начала года	13320,00	18000,00	-4680,00	-26,00	13140,00	18000,00	-4860,00	-27,00
Проживание								
Общее число гостей за день	158,00	230,00	-72,00	-31,30	167,00	240,00	-73,00	-30,42
Предыдущий день	150,00	230,00	-80,00	-34,78	163,00	240,00	-77,00	-32,08
Нарастающим итогом за месяц	4740,00	6900,00	-2160,00	-31,30	5010,00	7200,00	-2190,00	-30,42
Нарастающим итогом с начала года	28440,00	41400,00	-12960,00	-31,30	30060,00	43200,00	-13140,00	-30,42
Среднее число проживающих на число доступных номеров	1,17	1,64	-0,47	-28,66	1,19	1,67	-0,47	-28,14



	Текущий день				Аналогичный день прошлого года			
	Факт, ед.	Бюджет, ед.	Отклонение, ед.	Отклонение, %	Факт, ед.	Бюджет, ед.	Отклонение, ед.	Отклонение, %
Среднее число проживающих на число занятых номеров	2,19	2,30	-0,11	-4,78	2,42	2,40	0,02	0,83
Посещение ресторана								
Общее число посетителей за день	43,00	50,00	-7,00	-14,00	48,00	50,00	-2,00	-4,00
Предыдущий день	38,00	50,00	-12,00	-24,00	41,00	50,00	-9,00	-18,00
Нарастающим итогом за месяц	1290,00	1500,00	-210,00	-14,00	1440,00	1500,00	-60,00	-4,00
Нарастающим итогом с начала года	7740,00	9000	-1260,00	-14,00	8640,00	9000,00	-360,00	-4,00
Основные коэффициенты								
Общая выручка по гостинице за день	844881,10	1235206,29	-390325,19	-31,60	761097,06	1161093,91	-399996,85	-34,45
Средняя стоимость номера	11734,46	12352,06	-617,60	-5,00	11030,39	11610,94	-580,55	-5,00
Дополнительные услуги питания на клиента	227,26	200,00	27,26	13,63	195,53	180,00	15,53	8,63
Дополнительные услуги на занятый номер	45,34	50,00	-4,66	-9,32	45,34	50,00	-4,66	-9,32
Прочие продажи на занятый номер	27,50	25,00	2,50	10,00	26,76	25,00	1,76	7,04
Средний чек в ресторане	1326,64	1400,00	-73,36	-5,24	1148,88	1200,00	-51,12	-4,26
Общая выручка по гостинице нарастающим итогом за месяц	26050500,59	38291394,89	-12240894,30	-31,97	24487470,55	35993911,20	-11506440,64	-31,97
Общая выручка по гостинице нарастающим итогом за год	156303003,54	222337131,63	-66034128,09	-29,70	144939352,74	208996903,73	-64057550,99	-30,65
Оценка удовлетворенности клиентов (по пятибалльной шкале)								
Удовлетворённость в целом (по пятибалльной шкале)	4,5	4,9	-0,4	-8,2	4,7	4,9	-0,2	-4,1
Удовлетворенность услугами службой приема и размещения	4,8	5	-0,2	-4,0	4,9	5	-0,1	-2,0

	Текущий день				Аналогичный день прошлого года			
	Факт, ед.	Бюджет, ед.	Отклонение, ед.	Отклонение, %	Факт, ед.	Бюджет, ед.	Отклонение, ед.	Отклонение, %
Удовлетворенность барно-ресторанным комплексом	4,2	4,8	-0,6	-12,5	4,4	4,7	-0,3	-6,4
Оценка уровня заполняемости на основе текущих бронирований								
Прогноз центра бронирования	76,00	80,00	-4,00	-5	73,00	80,00	-7,00	-8,75
Число размещений	72,00	80,00	-8,00	-10,00	69,00	80,00	-11,00	-13,75
Разница	4,00	0,00	4,00	0,00	4,00	0,00	4,00	-

Источник: составлено автором.

Приложение Ж
(обязательное)

**Макет представления информации сводного бюджета расходов
гостиничного комплекса, руб. (фрагмент)**

Таблица Ж.1 – Основные затраты, свод нарастающим итогом за 6 мес.

Затраты за 6 мес. 2024 г.	Номерной фонд (итого)	Прочие услуги Гостиницы (итого)	Питание, включенное в проживание	Питание-Коммерческие точки (итого)	Прямые расходы (всего)	Административные расходы	ЗАТРАТЫ (все)
Заработная плата с отчислениями	148 479 881,99	15 117 669,19	83 403 250,37	18 728 514,80	265 729 316,35	40 128 262,77	305 857 579,12
Аренда и коммунальные платежи	136 340 497,27	2 460 291,86	75 693 876,12	284 927,85	214 779 593,10	19 992 508,60	234 772 101,70
Расходы на аренду оборудования	2 056 595,82	2 677 714,59	660 405,57	0,00	5 394 715,98	0,00	5 394 715,98
Амортизация основных средств	40 474,69	1 108 459,58	243 798,13	0,00	1 392 732,40	5 085,89	1 397 818,29
Расходные материалы	16 067 982,15	17 423 930,68	6 644 740,80	2 595 322,47	42 731 976,10	629 858,54	43 361 834,64
Товары	0,00	880 562,63	103 600 159,00	18 944 254,46	123 424 976,09	0,00	123 424 976,09
Реклама	1 869 226,54	160 408,19	2 422,24	47 259,88	2 079 316,85	51 794,93	2 131 111,78
Прочие услуги и расходы	7 598 921,51	971 767,94	872 870,74	1 620 452,56	11 064 012,75	2 261 626,97	13 325 639,72
ИТОГО	312 453 579,97	40 800 804,66	271 121 522,97	42 220 732,02	666 596 639,62	63 069 137,70	729 665 777,32

Источник: составлено автором.

Таблица Ж 2 – Дополнительные расшифровки (руб.) (фрагмент)

	Июнь 2024 г.	С учетом прибыли от коммерческой деятельности	Комментарий контролера
Затраты номерного фонда	651 903 615,94	651 903 615,94	см. выше Себестоимость
Доходы от коммерческой деятельности		-13 994 862,29	см. выше Результат
Всего затрат номерного фонда	651 903 615,94	637 908 753,65	
Количество номеро-ночей	81 743	81 743	из системы
Себестоимость одной номеро-ночи (без НДС)	7 975,04	7 803,83	
Затраты по питанию включенного в проживание		63 233 490,91	см. выше Себестоимость
Количество завтраков, обедов и ужинов, всего		316 386	из системы
Себестоимость питания на одного человека (без НДС)		199,86	

Источник: составлено автором.

Приложение И
(обязательное)

Макет представления аналитической информации об исполнении бюджета расходов гостиничного комплекса (фрагмент)

Таблица И.1 – Макет представления аналитической информации об исполнении бюджета расходов гостиничного комплекса (руб.) (фрагмент)

Затраты за 6 мес. 2024 г.	Номерной фонд (итого)	Услуги анимационных активностей	Услуги Банного комплекса	Услуги аттракциона Батут	Услуги по медицинскому обеспечению	Услуги СПА и фитнеса	Услуги тренажерного зала	Услуги пляжной зоны
Аренда и коммунальные платежи	136 340 497,27	364 756,25	13 279,05	6 818,62	428 750,23	45 605,32	0,00	1 554 708,58
январь	12 378 252,99	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
февраль	22 322 524,22	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
март	23 083 287,31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	41 872,88	0,00
апрель	24 920 577,57	0,00	6 818,62	4 500,00	0,00	0,00	301 887,04	0,00
май	27 333 133,93	0,00	0,00	341 509,99	40 349,70	0,00	719 957,07	0,00
июнь	26 302 721,25	13 279,05	0,00	82 740,24	5 255,62	0,00	490 991,59	0,00
Базовая часть арендной платы за гостиничный комплекс	63 140 190,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Водоснабжение и водоотведение	2 310 872,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Дополнительное оснащение	106 420,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Компенсационные расходы Владельцу имущественного комплекса	3 505 331,76	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
январь	127 290,43							
февраль	221 754,49							
март	230 212,38							
апрель	238 089,18							
май	2 210 316,39							

Затраты за 6 мес. 2024 г.		Номерной фонд (итого)	Услуги анимационных активностей	Услуги Банного комплекса	Услуги аттракциона Батут	Услуги по медицинскому обеспечению	Услуги СПА и фитнеса	Услуги тренажерного зала	Услуги пляжной зоны
	июнь	477 668,89							
Прочие Компенсационные расходы Владельцу имущественного комплекса		35 392,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Прочая переменная часть эксплуатационных расходов		14 625 619,68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Постоянная часть эксплуатационных расходов		8 510 970,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Прочие эксплуатационные расходы		15 109 940,37	364 756,25	13 279,05	6 818,62	428 750,23	45 605,32	0,00	685 197,61
	январь	309 791,87							
	февраль	1 982 073,48							
	март	1 647 415,30						41 872,88	
	апрель	3 992 966,63		6 818,62	4 500,00			176 560,04	
	май	4 172 675,13			341 509,99	40 349,70		427 910,07	
	июнь	3 005 017,96	13 279,05		82 740,24	5 255,62		38 854,62	
Прочие арендные расходы		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Источник: составлено автором.

Приложение К

(обязательное)

Примеры индикаторов вероятных злоупотреблений и нарушений (красных флагов) в операциях с материально-производственными запасами

Таблица К.1 – Примеры индикаторов вероятных злоупотреблений и нарушений (красных флагов) в операциях с материально-производственными запасами

Оцениваемый параметр	Код	Индикаторы возможного манипулирования (красные флаги)	Рекомендуемые методы внутреннего контроля
Размер и качество остатков запасов, хранящихся на складе	З _{кф} -11	Избыточный размер заказов на приобретение запасов	Регулярный выборочный мониторинг учетных записей движения материальных остатков склада с проведением выборочной периодической внезапной инвентаризацией
	З _{кф} -12	Наличие на складе значительных остатков неликвидных или некачественных единиц запасов	Мониторинг учетных записей в части выявления остатков по позициям, остающимся без движения в определенный промежуток времени (например, раз в квартал)
	З _{кф} -13	Постоянные перебои с наиболее необходимыми запасами	Отслеживание регулярности и масштабов таких перебоев, постоянный мониторинг ключевых
Уровень квалификации персонала, надежность его работы	З _{кф} -21	Частая смена материально-ответственного персонала	Мониторинг движения персонала, более частые проверки действий персонала в первые два месяца работы
	З _{кф} -22	Расхождение данных о фактическом наличии запасов под отчетом у конкретного материально-ответственного лица и учетными записями о	Регулярная сверка данных бухгалтерского учета и индивидуальных материальных отчетов по всем значимым материально-ответственным лицам
Слабость системы внутреннего контроля и возможность хищений	З _{кф} -31	Имеют место регулярные факты приобретения запасов у ИП или небольших торговых организаций по ценам	Регулярный мониторинг исполнения договоров на закупку, проверка контрагентов, анализ отклонений от бюджетных показателей
	З _{кф} -32	Рост числа жалоб гостей на используемое в номерах оборудование	Количественный и качественный анализ жалоб, частотный анализ их причин

Оцениваемый параметр	Код	Индикаторы возможного манипулирования (красные флаги)	Рекомендуемые методы внутреннего контроля
Злоупотребления и неправомерные действия персонала ресторанно-барного комплекса	З _{кф} -41	Высокий уровень пищевых отходов в ресторане и баре	Регулярный мониторинг порядка формирования себестоимости ежедневного меню, фактического и планового расходования продуктов. Анализ отклонений, отслеживание аномально высоких отходов или регулярно
	З _{кф} -42	Нормативы расхода продуктов, используемых в ресторане и баре для приготовления блюд, не соответствуют установленным нормативам	Регулярный мониторинг и подтверждение нормативов расхода продуктов. Анализ отклонений, отслеживание аномально высокого уровня списания продуктов или регулярно повторяющихся случаев