

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧУВАННЯ ТА
ТОРГІВЛІ



**ОБЛІК ТА АУДИТ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ
РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА:
УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ**

МОНОГРАФІЯ



ВИДАВНИЦТВО
Харків
2017
ІВАНЧЕНКА І. С.

УДК 657.471.1:640.432
О-16

Рецензенти:

**А.А. Пилипенко, доктор економічних наук,
професор, А.С. Крутова, доктор економічних наук,
професор.**

Рекомендовано до друку вченою радою Харківського державного університету харчування та торгівлі, протокол № 16 від 3 липня 2017р.

Авторський колектив:

Янчева Л.М., Янчев А.В., Кирильєва Л.О., Шеховцова Д.Д.

О-16 Облік та аудит витрат підприємств ресторанного господарства: управлінський аспект : монографія / Л.М. Янчева, А.В. Янчев, Л.О. Кирильєва та ін. – Х. : Видавець Іванченко І. С., 2017. – 262 с.
ISBN 978-617-7377-72-5.

У монографії обґрунтовано теоретичні засади та розроблено методичні рекомендації з удосконалення обліку і аудиту витрат відповідно до інформаційних потреб системи управління підприємств ресторанного господарства. Визначено роль та місце підприємств ресторанного господарства в сучасній системі індустрії гостинності. Розкрито сутність кейтерингу, розроблено класифікацію кейтерингових послуг. Визначено концептуальні засади формування обліково-інформаційного забезпечення управління витратами в підприємствах ресторанного господарства. Вдосконалено організацію обліку витрат підприємств ресторанного господарства, розроблено структуру облікової політики в частині витрат та пакет управлінської звітності. У монографії запропоновано науково-методичний підхід до обліку витрат за процесами діяльності підприємств ресторанного господарства, визначено організаційні засади обліку витрат в управлінських інформаційних системах. Розкрито концептуальні основи організації аудиту витрат, вдосконалено організаційне забезпечення операційного аудиту витрат, запропоновано методичний підхід до проведення аналітичних процедур аудиту витрат у підприємствах ресторанного господарства. Монографію рекомендовано для наукових працівників, фахівців економічного спрямування, викладачів, аспірантів, студентів економічних спеціальностей.

УДК 657.471.1:640.432

© Янчева Л. М., Янчев А.В.,
Кирильєва Л.О., Шеховцова Д.Д.,
2017

© Харківський державний університет
харчування та торгівлі, 2017

ISBN ISBN 978-617-7377-72-5

ЗМІСТ

	ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1	РОЛЬ ТА МІСЦЕ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА В СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ ІНДУСТРІЇ ГОСТИННОСТІ	6
1.1	Економічна інтерпретація поняття «індустрія гостинності» в соціально-орієнтованій економіці	6
1.2	Характеристика та оцінка стану діяльності підприємств із забезпечення стравами та напоями	15
1.3	Теоретичне пояснення кейтерингу як інноваційної форми розвитку діяльності підприємств ресторанного господарства.	22
РОЗДІЛ 2	ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	28
2.1	Сутність витрат в світі наукової економічної думки	28
2.2	Класифікація витрат для цілей уралінського обліку підприємств ресторанного господарства	39
2.3	Обліково-інформаційне забезпечення управління витратами підприємств ресторанного господарства	47
РОЗДІЛ 3	ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА	64
3.1	Наукові підходи до формування облікової політики в частині витрат підприємств ресторанного господарства	64
3.2	Витрати операційної діяльності в системі рахунків бухгалтерського обліку: управлінський аспект	75
3.3	Методика обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства	83
3.4	Формування управлінської звітності про витрати для прийняття рішень	108
3.5	Облік витрат підприємств ресторанного господарства з використанням сучасних інформаційних систем та технологій	116
РОЗДІЛ 4	ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ В ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА	133
4.1	Сучасна концепція організації аудиту витрат підприємств ресторанного господарства	133
4.2	Організація аудиту витрат підприємств ресторанного господарства	150
4.3	Аналітичні процедури аудиту витрат підприємств ресторанного господарства	170
	ВИСНОВКИ	186
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	191
	ДОДАТКИ	

ПЕРЕДМОВА

У контексті поглиблення трансформаційних процесів в економіці України базовим завданням для керівників підприємств ресторанного господарства є ефективне управління їх діяльністю з метою забезпечення прибутку, формування якого безпосередньо залежить від рівня витрат. Сучасні суб'єкти господарювання галузі дослідження для утримання своїх позицій у конкурентному середовищі намагаються знайти оптимальне співвідношення витрат і доходів, зменшити витрати за умов збереження якості виготовлених страв та належного сервісу послуг, зокрема, кейтерингових, які активно впроваджуються рестораторами у діяльність бізнес-структур. Про це свідчить кількість підприємств діяльності із забезпечення стравами та напоями, що складає 5928 одиниць, з яких 87% – це суб'єкти господарювання, які надають кейтерингові послуги*. Однак наявність інфляційних процесів, невизначеність та мінливість зовнішнього середовища значно ускладнюють динамічний розвиток підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу. Подолати економічні перепони можливо за умов використання сучасних методів управління витратами на основі структурованої, релевантної обліково-аналітичної інформації, генератором якої є система управлінського обліку та аудиту.

Аналіз побудови облікової системи в підприємствах ресторанного господарства свідчить про недостатній рівень її зорієнтованості на управлінському аспекті, що призводить до формування неповноцінного інформаційного супроводу для розв'язання завдань внутрішнього (операційного) аудиту та процесу прийняття управлінських рішень. Це актуалізує наукові дослідження щодо розробки концептуальних засад організації та методики обліку і аудиту витрат для підвищення результативності та ефективності діяльності підприємств ресторанного

* за даними Державної служби статистики України [57]

господарства, визначення перспектив його розвитку відповідно до обраної стратегії.

Окремі теоретичні, методичні і практичні аспекти обліку та аудиту витрат з урахуванням управлінських аспектів знайшли відображення у працях вітчизняних і зарубіжних учених С. Голова, З. Гуцайлюка, М. Вахрушиної, Т. Карпової, В. Ластовецького, Л. Нападовської, С. Ніколаєвої, В. Рудницького, І. Садовської, Т. Сльозко, В. Сопко, Ч. Хоргнера та інших. Проблематику організації обліку витрат у підприємствах ресторанного господарства досліджували у своїх наукових роботах А. Грінько, С. Король, Л. Котенко, А. Крутова, П. Куцик, В. Оспішев, О. Столяренко, І. Чернікова, О. Чумак, Л. Янчева. Визнаючи вагомий внесок науковців, слід вказати на наявність невирішених питань наукового та прикладного характеру в частині: формування та узагальнення в управлінській звітності інформації про витрати на виробництво страв (послуг); організації внутрішнього аудиту витрат; контролю за відображенням витрат у бухгалтерському обліку; визначення шляхів підвищення ефективності витрат. Необхідність вирішення окресленого кола завдань обумовила вибір напряму дослідження, яке знайшло своє відображення у монографії.

РОЗДІЛ 1. РОЛЬ ТА МІСЦЕ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА В СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ ІНДУСТРІЇ ГОСТИННОСТІ

1.1 Економічна інтерпретація поняття «індустрія гостинності» у соціально-орієнтованій економіці

Одним із конституційних прав людини і громадянина країни є право на відпочинок і дозвілля, реалізувати яке можливо у сучасних умовах відповідно інтересів і можливостей. Провідну роль у цьому відіграє індустрія гостинності, що виконує важливі соціально-економічні функції, вносить свій вклад у формування валового доходу держави та пропонує своїм споживачам широкий спектр послуг із організації відпочинку. Успішність діяльності даної галузі залежить від багатьох чинників, розпочинаючи з формулювання загальної філософії ведення господарства і закінчуючи контролем її втілення у життя.

Індустрія гостинності – одна з перспективних та динамічно зростаючих систем сектора національної економіки, де спостерігається активне функціонування вже економічно-сформованих суб'єктів господарювання, а також активне просування на ринку послуг нових підприємств галузі. Останні утримують свої позиції завдяки прогресивним технологіям обслуговування, ефективним механізмам управління господарською діяльністю на основі якісного рівня інформатизації тощо. Впровадження інноваційних інформаційних та організаційно-управлінських технологій у моделювання інфраструктури підприємств індустрії гостинності вимагає посилення процесів глобалізації та економічної інтеграції. Політична спрямованість влади на визнання України як повноцінного економічного партнера у межах міжнародного ринку стала рушійною силою у розкритті потенціалу підприємств індустрії гостинності. Разом із тим нестабільна політична й економічна ситуація в країні й поза її межами, зумовлена

загальною світовою глобалізацією, викликала ряд гострих проблем, з якими зіткнулася сучасна вітчизняна індустрія гостинності. Дослідження причинно-наслідкових зв'язків дозволяє стверджувати про напруженість становища індустрії гостинності (рис. 1.1).

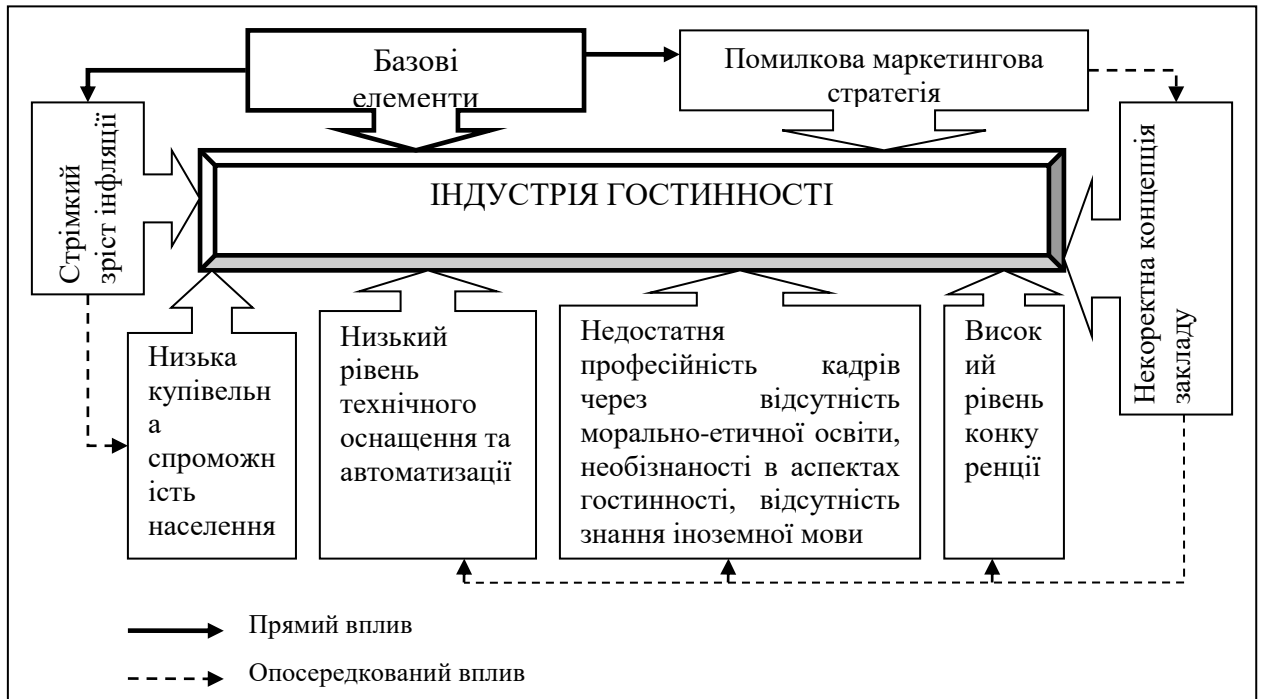


Рисунок 1.1 – Причинно-наслідковий зв'язок проблем індустрії гостинності

Наведений рисунок демонструє, що проблема процесу глобалізації, окрім власного безпосереднього впливу на систему індустрії гостинності, поступово зумовлює похідні фактори своєї дії, що носитимуть характер суб'єктивізму, а саме – хибний вибір маркетингової стратегії господарства, яка веде до некоректної концепції закладу, що в свою чергу спричиняє одразу декілька важливих проблем господарства: послаблення конкурентних переваг підприємства, недостатня професійність кадрів для такого специфічного виду діяльності як індустрія гостинності, а також неспроможність суб'єкту ведення господарства, зважаючи на стрімкий розвиток матеріально-технічної бази, адекватно відповідати потребам ринку.

В умовах кризових явищ для збалансування питань глобалізації й уникнення подальших проблем доцільно обґрунтовувати основні аспекти функціонування підприємства системи індустрії гостинності й аналізувати їх вже на етапі ініціативи створення господарства.

Нині індустрія гостинності знаходиться під впливом факторів (екстернальних та інтернальних), які безпосередньо чи опосередковано формують сферу господарської діяльності структурних одиниць. Так, екстернальні фактори знаходяться під впливом довколишнього середовища та прямо не пов'язані з діяльністю підприємств індустрії гостинності, тим не менш опосередковано мають значний вплив на функціонування господарських одиниць галузі дослідження. Інтернальні фактори, в свою чергу, є безпосередніми складовими системи впливу на основні засади формування й роботи суб'єктів індустрії гостинності. Вплив екстернальних та інтернальних факторів на розвиток діяльності індустрії гостинності наведено на рисунку 1.2.

Однак, врахування визначених чинників впливу, власна привабливість, сучасний інструментарій управління, національна культура сприятимуть забезпеченню конкурентоспроможності підприємств, що дасть можливість стати цікавими для вітчизняних та зарубіжних гостей.

Оцінка сучасного стану та специфіки діяльності підприємств індустрії гостинності вимагає визначення сутності поняття «індустрія гостинності» та його економічного наповнення. Так, проведений аналіз наукової та публіцистичної літератури за напрямом дослідження свідчить про широкий діапазон визначень поняття «індустрія гостинності» в Україні та за її межами. У міжнародній практиці підприємства індустрії гостинності мають високий дохід і стрімкі темпи розвитку галузі, тому в наукових колах дослідженню дефініції «індустрія гостинності» приділяють особливу увагу з метою подальшої організації прибуткової діяльності підприємств даної галузі.



Рисунок 1.2 – Вплив екстернальних та інтернальних факторів на розвиток діяльності індустрії гостинності

Так, Ф. Котлер, Д. Боум, Дж. Мейкенз консолідуєть в систему індустрії гостинності готельно-ресторанний та туристський бізнес, наголошуючи, що «...в США індустрія гостинності є другим по важливості роботодавцем, що забезпечує робочими місцями до 10 мільйонів людей, а також щорічне надання товарів та послуг по країні сягає 400 млрд дол.» [116, с. 1]. Згідно з тлумачним словником Меріама-Вебстера «гостинністю» вважається «...сфера діяльності з прийому та розваги гостей відповідно до засад обслуговування на принципах щедрості, доброти та привітності» [259].

На думку американського професора Джона Р. Уокера індустрія гостинності складається з «...туризму, послуг готельного та ресторанного господарства, громадського харчування, подорожей, відпочинку та дозвілля, організації конференцій, зустрічей, нарад, виставок». [56, с. 30]. Погоджуємося з думкою китайських науковців Б. Чан та М. Маккензі, які вважають за індустрію гостинності «...сферу, що об'єднує дії для задоволення потреб споживачів (клієнтів, покупців) переважно в галузі харчування – надання їжі та напоїв, а також розміщення споживачів, що знаходяться за межами домівки» [252, с. 11].

Заслуговує на увагу визначення, надане Суніл Кумаром у статті «Дослідження кейтерингу та індустрії гостинності». Він вважає за індустрію гостинності такі «...сфери діяльності, що поділяються на комерційний сектор, тобто господарську діяльність, для якої надання послуг харчування та розміщення є головним джерелом доходу, та сектор кейтерингу, що постачає їжу та напої в рамках інших організацій, для яких гостинність не є головною метою» [255, с. 1]. Науковець стверджує, що до комерційного сектору входять: готелі, ресторани, бари й інші розважальні організації, деякі з них діють на національному рівні. Сектор кейтерингу діє на засадах контрактів з лікарнями, школами, коледжами, місцями виховного характеру. Більш традиційне визначення терміну «індустрія гостинності» для наукової спільноти надають малазійські науковці на чолі із Лім Таун Сіан, які зазначають, що «індустрія гостинності – це сфера, що включає в себе діяльність суб'єкту господарювання або комбінацію таких підприємств із надання послуг щодо їжі, напоїв та житла гостям під час їх перебування в пункті призначення» [257, с. 17].

Водночас існує думка російських науковців, які проводять аналіз категорії «індустрія гостинності». Зокрема, К.М. Валединська надає розгорнуте визначення індустрії гостинності і вважає її такою сферою діяльності, що «...надає послуги засобів розміщення, підприємств харчування, турагентських та туропреаторських послуг» [24, с. 17–18].

Крім того, автор також наполягає про належність до цієї дефініції додаткових послуг: «...послуги об'єктів пізнавального, культурного, релігійного, лікувально-оздоровчого, спортивного і розважального призначення, послуги з надання туристичних перевезень, освітні послуги, діяльність державних і приватних інститутів з організації послуг в сфері структурування, дослідження та розвитку послуг гостинності та туризму, а також супутні товари та послуги» [24, с. 17–18]. Не зовсім коректним, на наш погляд, є визначення «індустрії гостинності» Е.А. Поповим, який робить у визначенні дослідженого терміну акцент на туризмі і розкриває економічний зміст індустрії «як сферу міжгалузевого комплексу з виробництва товарів і послуг для туризму, економічної системи, що складається з галузей і організацій, функції яких полягають у задоволенні попиту на різні види відпочинку і розваг туристів» [175, с. 91]. Майже такої думки дотримуються Д.І. Елканова, Д.А. Осіпова, В.В. Романова й Є.В. Сорокіна і стверджують, що «індустрія гостинності – це комплексна сфера діяльності працівників, що задовольняє всі потреби й побажання туристів» [68, с. 2]. Однак, зазначена група науковців виділяє структуровану систему індустрії гостинності, яка складається з підприємств громадського харчування, надання транспортних та культурно-розважальних послуг. При цьому фахівці у дослідженні дефініції «індустрія гостинності» роблять наголос на її маркетинговій природі, тобто першочерговим є поняття «гостинність» як інструмент надання споживачеві найбільш якісної послуги. Науковці А.Е. Саак та М.В. Якименко наполягають, що «індустрія гостинності є сферою, яка включає в себе готельне й ресторанне господарство, дозвілля й розваги, організацію конференцій та є однією з головних в комплексі туристського обслуговування» [190, с. 7].

Проведений аналіз тлумачення категорії «індустрія гостинності» у міжнародних наукових колах свідчить про існування та функціонування асоційованої системи підприємств розміщення (з широким спектром

туристських послуг), громадського харчування, транспортного та культурно-розважального секторів.

У сучасній українській науковій літературі недостатньо уваги приділяється термінологічному фонду коректної назви визначення сфери діяльності, пов'язаної з наданням послуг розміщення та харчування. Частіше можна зустріти поняття «готельне господарство й туризм» або «готельно-ресторанне господарство». Сучасність вимагає застосування терміну «індустрія гостинності» замість «готельне господарство й туризм», який використовувався на пострадянському просторі. Він розкриває всю природу цієї діяльності, адже індустрія гостинності асоціюється у споживачів із дружелюбністю, щедрістю, увагою по відношенню до гостей. Також термін «індустрія гостинності» позитивно позиціонує даний сектор діяльності, тим самим привертаючи до себе додаткові інвестиції в розвиток українського ринку.

У рамках сучасного українського господарювання термін «індустрія гостинності» поступово починає використовуватися. Офіційно термін «гостинність» було введено у 1982 р. на конференції національних асоціацій готелів і ресторанів (ХОТ–РЕК) Європейської економічної співдружності (ЄЕС) Слід відзначити коло фахівців, що вперше будують національну економічну школу теорії індустрії гостинності, здійснюючи вагомий внесок в дослідження цієї категорії. Активним представником є Н.О. П'ятницька, відповідно до досліджень якої індустрія гостинності є «...фундаментальним поняттям людської цивілізації, що забезпечується такими видами економічної діяльності, як готельне і ресторанне господарство» [160, с. 11].

З точки зору системного підходу до визначення «індустрія гостинності» підходить О. Давидова і стверджує, що «індустрія гостинності це складна система відповідних елементів, які знаходяться між собою у стійких взаємовідносинах та взаємозв'язках і забезпечують їй ефективне функціонування і розвиток [51, с. 46]. Такого ж підходу дотримується Г.Я. Круль, за визначенням якої «гостинність – це система заходів і порядок

їх здійснення з метою задоволення найрізноманітніших побутових, господарських і культурних запитів гостей туристських підприємств, їх завбачливого обслуговування наданням низки послуг» [120, с. 1]. О.М. Кравець розуміє під «гостинністю» комплексну послугу, що характеризується споживчими властивостями і зумовлює необхідність створення позитивного іміджу підприємства [117, с. 7]. Науковці А.І. Мартієнко та О.В. Дишкантюк у своєму дослідженні сутності гостинності як економічної категорії роблять висновок, що гостинність – це «діяльність, що забезпечена необхідними матеріальними, фінансовими, трудовими, інформаційно-комунікаційними, природними ресурсами та підприємницькими здібностями тих, хто організує та здійснює послуги гостинності» [140, с. 74].

Пропонуємо, на основі проведених досліджень, визначати індустрію гостинності – як систему організаційних структур (сукупність готелів, мотелів, хостелів, транспортних підприємств, різних типів ресторанного господарства, об'єктів пізнавального, ділового, оздоровчого, спортивного та іншого призначення), економічна діяльність яких пов'язана з наданням якісних послуг суб'єктам тимчасового перебування і створення позитивного іміджу свого підприємства.

Індустрія гостинності – комплексна інтегрована система, складовими якої є взаємопов'язані елементи, що, зберігаючи свої властиві якості, забезпечують їй ефективне функціонування й динамічний розвиток. Різноманітність підприємств індустрії гостинності та аналіз їх діяльності щодо надання послуг дозволив побудувати організаційну структуру підприємств індустрії гостинності за своїм функціональним призначенням, де кожен із сегментів галузі одночасно є автономною й повноправною одиницею сфери комерційної діяльності на економічному ринку країни (рис. 1.3.).



Рисунок 1.3 – Організаційна структура підприємств індустрії гостинності за функціональним призначенням (розробка автора)

Одним із сегментів індустрії гостинності, що виконує важливі соціально-економічні функції й прагне досконалості, вважаємо ресторанне господарство, розвиток якого є індикатором добробуту населення України. Згідно з прогнозами експертів Асоціації ресторанів України ресторанна справа зростатиме на 10–11% щорічно. Підтримуємо думку науковців – Н.О. Власової, Н.С. Краснокутської, О.А. Круглової, І.В. Мілаш, що підприємство ресторанного господарства це «самостійний, відокремлений господарюючий суб'єкт, що на протязі тривалого часу здійснює специфічні функції із виробництва їжі, її реалізації та організації споживання з метою отримання відповідного прибутку (доходу)» [33, с. 20].

Однак, відзначимо, що сучасні підприємства ресторанного господарства, зокрема, ресторани, це заклади нового формату, де основними функціями є не тільки виробництво страв та обслуговування відвідувачів, але й надання різноманітних послуг гостинності (організація обслуговування за системою кейтерингу, послуги «cork free» (збір, який повинні заплатити гості, що вирішили прийти зі своєю пляшкою напою), демонстрація фільмів, спектаклів, можливість відвідування закладу із домашніми тваринами, подарунки від закладу тощо).

1.2. Характеристика та оцінка стану діяльності підприємств із забезпечення стравами та напоями

Сучасний вектор соціально-економічного розвитку України направлений на євроінтеграцію. Класифікатор видів економічної діяльності (КВЕД ДК 009:2010) України гармонізовано з Міжнародною стандартною галузевою класифікацією всіх видів економічної діяльності. Відповідно Класифікатору видів економічної діяльності України виділяється розділ 56 «Діяльність із забезпечення стравами та напоями» (змінено назву виду економічної діяльності «Ресторанне господарство»), що поділяється на три

групи: 56.1 «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування», 56.2 «Постачання готових страв», 56.3 «Обслуговування напоями») [103].

Так, група 56.1 «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування» включає послуги з надання харчування споживачам, незалежно від того, чи їх подають у спеціалізованих місцях громадського харчування або в ресторанах самообслуговування, чи їх споживають у приміщенні, забирають із собою або замовляють додому, а також послуги з приготування та подачі їжі для негайного споживання з автомобілів або пересувних вагончиків. До групи 56.1 «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування» входять: ресторани, кафе, ресторани швидкого обслуговування, місця з надання їжі для споживання за межами закладу, вагончики з продажу морозива, діяльність пересувних вагончиків з продажу їжі, діяльність з приготування їжі в торговельних наметах. Перераховані заклади групи 56.1 «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування» є традиційними та найбільш популярними в Україні серед відвідувачів (питома їх вага в загальному обсязі підприємств, діяльність яких пов'язана із забезпечення стравами та напоями, складає 80%), оскільки персонал ресторанів забезпечує якісний рівень обслуговування. Проведені дослідження свідчать, що за період 2010 – 2015 р.р. спостерігається тенденція скорочення кількості підприємств за видом економічної діяльності «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування». Так, в 2015 р. в порівнянні в 2010 р. кількість ресторанів та закладів з надання послуг мобільного харчування зменшилась на 1381 одиницю (рис. 1.4).

Відповідно до КВЕД до групи 56.2 «Постачання готових страв» виділяють 56.21 «Постачання готових страв для подій» і 56.22 «Постачання інших готових страв», де визначено за вказаними групами відповідно: «...включає надання споживачеві послуг із кейтерингу на договірних умовах із доставкою страв у місця, визначені споживачем, із приводу особливої події» та «... із регулюванням діяльності з наданням послуг промислового

кейтерингу, тобто послуги з надання харчування, засновані на договірних умовах зі споживачем протягом визначеного періоду часу» [103].

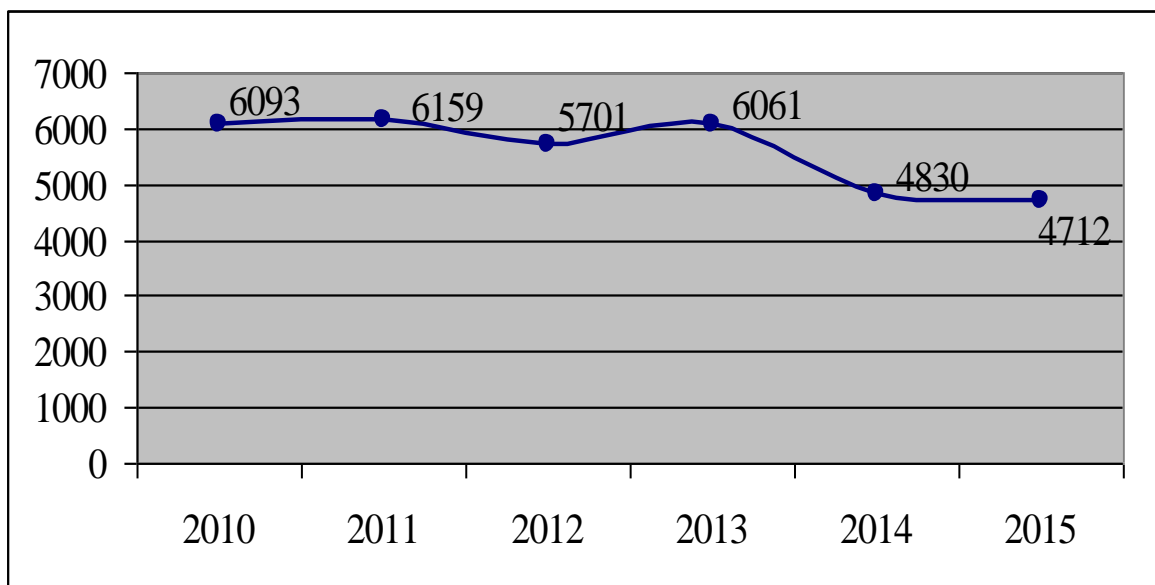


Рисунок 1.4 – Кількість підприємств за видом економічної діяльності «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування» за період 2010-2015 рр. [57]

Питома вага підприємств групи 56.2 в загальному обсязі підприємств, діяльність яких пов'язана із забезпечення стравами та напоями, складає лише 7%. Проведені дослідження свідчать про зменшення підприємств з постачання готових страв за період 2010 - 2015 на 190 одиниць (рис. 1.5).

Група 56.3 «Обслуговування напоями» передбачає діяльність підприємств, які організують переважно споживання напоїв. До цієї групи входять бари; закусочні, таверни, дискотеки, де споживаються напої; пивні, ларькі із продажу фруктових соків, пересувні кіоски із продажу напоїв. Питома вага підприємств групи 56.3 в загальному обсязі підприємств, діяльність яких пов'язана із забезпечення стравами та напоями, складає 13 %. За період 2010-2015р.р. спостерігається тенденція до зменшення кількості підприємств з обслуговування напоями на 537 одиниць (рис. 1.6).

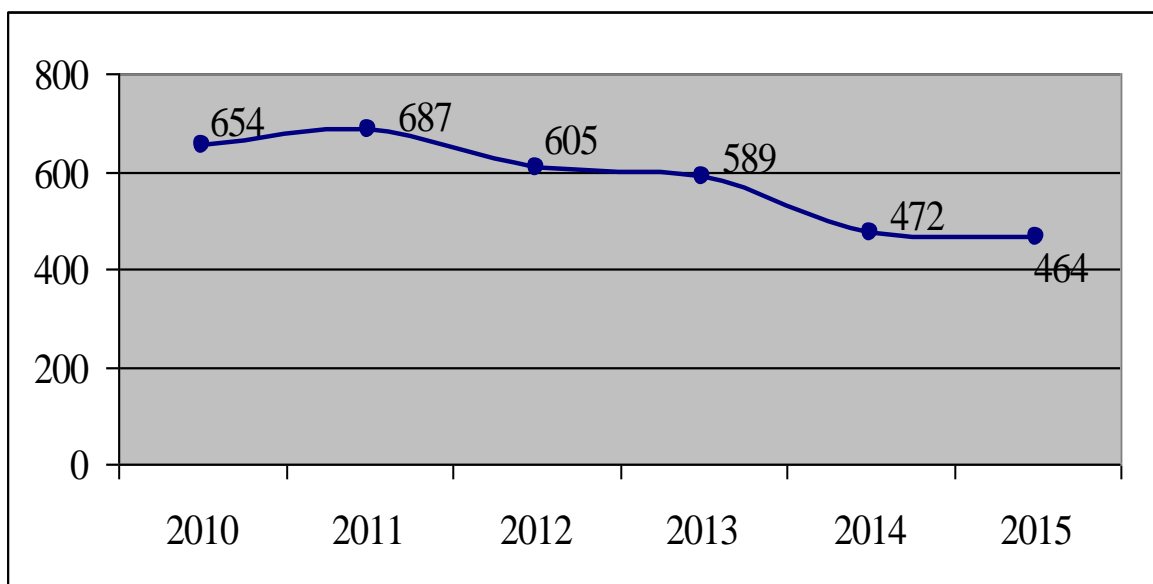


Рисунок 1.5 – Кількість підприємств за видом економічної діяльності «Постачання готових страв» за період 2010-2015 рр. [57]

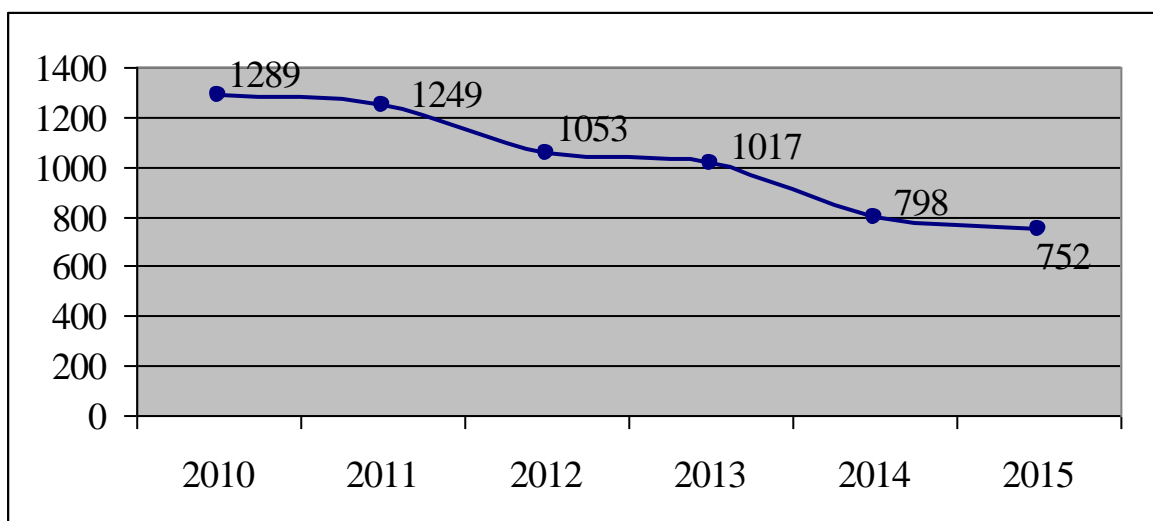


Рисунок 1.6 – Кількість підприємств за видом економічної діяльності «Обслуговування напоями» за період 2010-2015 рр. [57]

Таким чином, за даними Державної служби статистики України кількість підприємств, діяльність яких пов'язана із забезпечення стравами та напоями, в 2015 р. в порівнянні з 2010 р. зменшилась на 2108 одиницю, що пояснюється зниження купівельної спроможності споживачів продукції власного виробництва та послуг.

За розміром, що обумовлений обсягом діяльності підприємства із забезпечення стравами та напоями поділяють на малі, великі та середні. В сегменті ресторанного господарства переважна більшість малих підприємств, в яких середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб, а річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України. Аналіз кількості підприємств із забезпечення стравами та напоями за їх розмірами свідчить про скорочення їх кількості починаючи з 2014 р. (рис. 1.7).

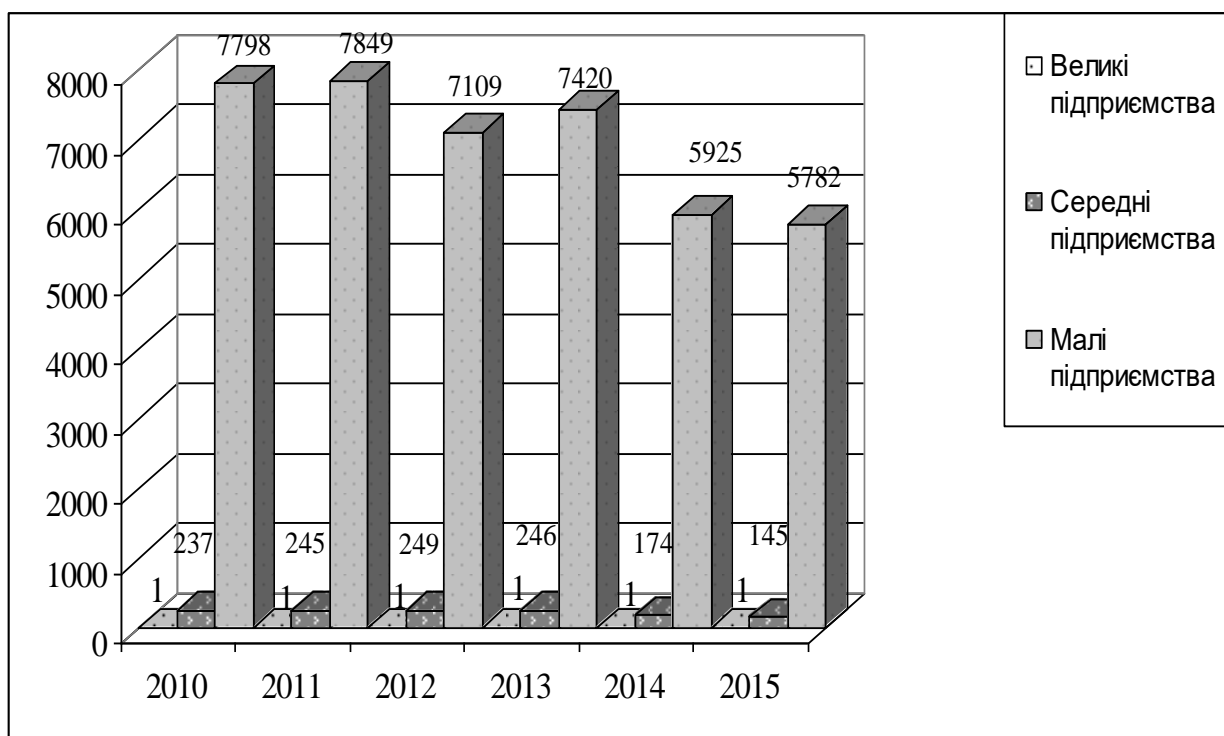


Рисунок 1.7 – Кількість підприємств за їх розмірами за видом економічної діяльності «Діяльність із забезпечення стравами та напоями» за період 2010-2015 рр. [57]

У 2014 р. кількість малих підприємств в галузі дослідження в порівнянні з 2010 р. зменшилась на 1873 одиниці, кількість середніх - на 63 одиниці. В 2015 р. продовжується тенденція до зменшення кількості малих підприємств ресторанного господарства та в порівнянні з 2014 р. їх кількість

зменшилась на 143 одиниці, кількість середніх - на 29 одиниць. Не зважаючи на скорочення кількості суб'єктів ресторанного господарства, згідно із даними Державної служби статистики за 2015 рік прибуток одержало 75,4% підприємств у розмірі 318,0 млн. грн., що на 197 млн. грн більше ніж у 2014 році.

Із метою більш детального вивчення стану діяльності ресторанів, надання послуг мобільного харчування, постачання готових страв, обслуговування напоями доцільно розглянути підсумкову стадію руху товарів до сфери споживання, тобто обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) за період 2010–2015 рр. (рис 1.8).

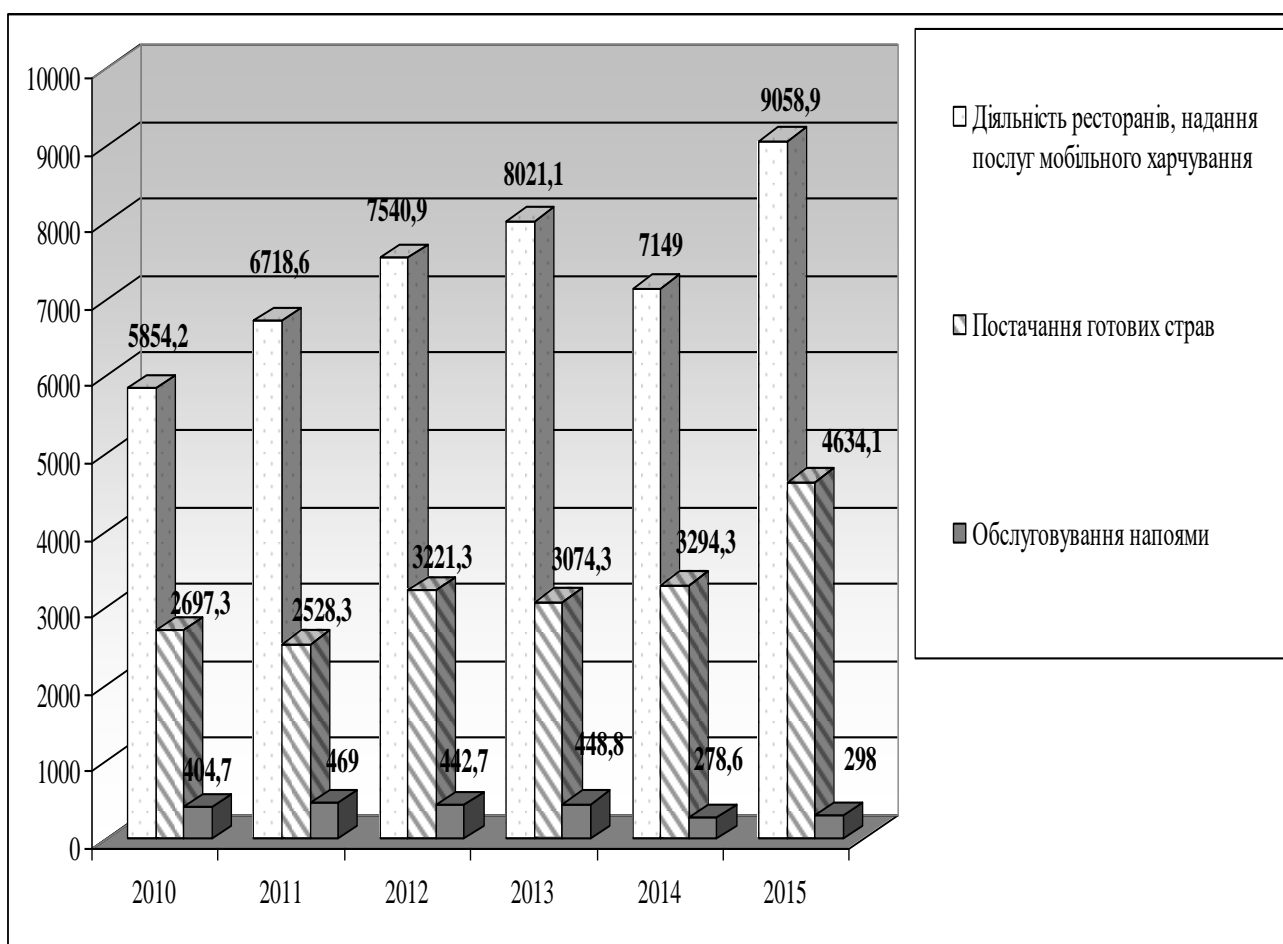


Рисунок 1.8 – Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за видом економічної діяльності «Діяльність із забезпечення стравами та напоями» за період 2010 - 2015 рр., млн. грн. (за функціональним підходом) [57]

За період з 2010-2013 рр. спостерігається поступове збільшення обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг) в підприємствах із забезпечення стравами та напоями. Однак, за даними державної служби статистики України в 2014 році відзначається значне скорочення господарської діяльності ресторанів, надання послуг мобільного харчування (у порівнянні з 2013 р. обсяг реалізованої продукції за даною групою суб'єктів господарювання зменшився на 872,1 млн. грн.). Однак, що стосується групи підприємств з постачання страв (здійснення кейтерингу), то їх обсяг реалізації в 2014 р. на відміну від двох інших груп в порівнянні з 2013 р. збільшився на 220 млн. грн.

В 2015 р. позитивну тенденцію демонструють в частині обсягу реалізації всі групи підприємств, діяльність яких пов'язана із забезпечення стравами та напоями. Роздрібний товарооборот ресторанів, підприємств з надання послуг мобільного харчування збільшився у 2015 р. у порівнянні з 2014 р. – на 1909,9 млн. грн., а з 2013 р. – на 1037,8 млн. грн., оскільки суб'єкти господарювання цієї групи користуються найбільшим попитом серед населення та нерезидентів України завдяки гнучкій ціновій політиці на запропонований асортимент продукції. Збільшення обсягу реалізації в 2015 р. в порівнянні з 2014 р. відзначається в підприємствах з постачання готових страв на 1339, 8 млн. грн., а з 2013 р. – на 1339,8 млн. грн.. В підприємствах з обслуговування напоями також збільшився обсяг реалізації в 2015 р. в порівнянні з попереднім роком на 19,4 млн. грн., однак в порівнянні з 2014 р. спостерігається зменшення товарообороту на 150,8 млн. грн..

Таким чином, сьогодні з метою збереження конкурентних переваг підприємствам, що здійснюють діяльність із забезпечення стравами та напоями, необхідно шукати нові форми реалізації продукції власного виробництва, купованих товарів та наданих послуг для збільшення прибутку, які проводяться як у межах суб'єкта господарювання, так і на відстані.

1.3. Теоретичне пояснення кейтерингу як інноваційної форми розвитку діяльності підприємств ресторанного господарства.

Одним із сучасних напрямів діяльності підприємств ресторанного господарства виступає суттєво новий вид економічної діяльності, що характеризується постачанням готових страв – кейтеринг (catering – у перекладі з англ. «громадське харчування»). В умовах ринку кейтеринг здатний задовольнити потреби населення, а суб'єкту господарювання – дозволити збільшити роздрібний товарооборот за умов зменшення постійних витрат.

У зарубіжних країнах дефініція «кейтеринг» вивчається економістами протягом 50 років та активно використовується у практичній діяльності підприємств із надання послуг харчування та споживання напоїв. В українській науковій літературі поняття «кейтеринг» не має однозначного тлумачення. Тому на основі вивчення зарубіжного й українського термінологічного фонду поняття «кейтеринг» зроблено узагальнення думок щодо визначення його сутності (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1 – Визначення категорії «кейтеринг»

№ з/п	Джерело	Визначення
1	ДСТУ 4281:2004 «Заклади ресторанного господарства. Класифікація» [65]	Ресторан за спеціальними замовленнями (catering)» заклад ресторанного господарства, призначений готувати і постачати готову їжу та організувати обслуговування споживачів в інших місцях за спеціальними замовленнями .
2	Г. Т. П'ятницька [160, с. 211]	Сутність кейтерингового обслуговування полягає в тому, що ресторан за спеціальними замовленнями (кейтерингова компанія) забезпечує замовнику приготування і доставку готової продукції ресторанного господарства в зазначене місце (додому, в офіс, на робоче місце, у місце відпочинку тощо), а також ресторанне обслуговування святкового заходу з наданням різних сервісних послуг
3	Т. Сушальська [211, с. 47]	Кейтеринг – це виїзне ресторанне обслуговування, яке включає в себе вміння не лише смачно приготувати, красиво оформити, але й ефективно подати страви та напої в будь-який час та в будь-якому місці, на яке вкаже клієнт

4	О. О. Нестеренко, І. С. Коробкіна [153, с. 252]	Кейтеринг - самостійний вид підприємницької діяльності чи додаткову послугу закладу ресторанного господарства, яка полягає в наданні сервісу з організації харчування, виїзного обслуговування заходів різного призначення, роздрібного продажу готових страв і напоїв, у місцях, обраних замовниками.
5	І.М. Шамара [236, с.153]	Кейтеринг – обслуговування поза приміщень підприємств харчування.
6	В. О. Віннікова, В. Ф. Бондаренко, Д. В. Березовський [31, с. 220]	Кейтеринг – один із секторів, що динамічно розвивається у сфері громадського харчування. На практиці під кейтерингом мають на увазі не лише доставку і приготування їжі, обслуговування, сервірування, оформлення і тощо
7	Т. Н.Скоробогатова, А. В. Рябініна [200, с. 173]	Кейтеринг – це надання послуг харчування поза підприємств ресторанного господарства: при проведенні культурно-розважальних заходів в приміщенні інших підприємств (або спеціально орендованих приміщеннях), у транспортних засобах, в освітніх та медичних установах, що не мають власної кухні та ін.
8	О.М. Баканкова [10, с. 65]	Кейтеринг характеризується як виїзне ресторанне обслуговування клієнтів в конкретний час і в певному місці з повним комплексом послуг.
9	Л. Х. Мухаметзянова [149, с. 79]	Кейтеринг трактується як ресторанне обслуговування в узгоджене місце й час в будь-якому приміщенні, що обирає клієнт.
10	Г.Є. Нугамерова [155, с. 1]	Кейтеринг - це мобільне надання послуг, організація виїзних банкетів, оперативна доставка потрібного інвентарю для проведення заходу
11	К. Айситуліна [1, с. 1]	Кейтеринг - організація нетипового (частіше - виїзного) ресторанного обслуговування для різних форм організацій і приватних осіб.
12	А. О. Кизим, В. А. Бабак [82, с. 3]	Кейтеринг - це організація виїзного ресторанного обслуговування для різних форм організацій і приватних осіб.
13	М. І. Дмитриченко Г. В. Алексєєв Л. В. Єльцова [60, с. 1]	Кейтеринг – послуга з доставки обідів.

Проведені дослідження дозволяють зробити висновок, що кейтеринг – це економічний вид діяльності (самостійний або як послуга підприємства ресторанного господарства), який забезпечує постачання страв, напоїв, надання послуг з організації дозвілля в межах виїзного обслуговування у наданому підприємством або обраному замовником місці. Отже, пропонуємо вважати підприємствами ресторанного господарства з функціями кейтерингу господарські суб'єкти, що здійснюють діяльність з надання послуг

організації, проведення й обслуговування урочистих і ділових заходів для фізичних і юридичних осіб, а кейтеринговою послугою – господарську угоду, операцію, яка є результатом здійснення діяльності підприємствами ресторанного господарства для задоволення потреб споживача.

Зазначимо, що сучасний український ринок кейтерингу переважно сконцентрований у великих містах України. Кейтеринг у сфері ресторанного господарства здійснюють: ресторани у готелях, ресторани, кафе, піцерії, суши-бари, приватні підприємці.

Головними споживачами, які з різних причин активно користуються кейтеринговими послугами (економія часу на приготування їжі, якість продуктів, збалансованість харчування, швидкість доставки, внутрішня політика фірми та ін.), є корпоративні клієнти, частка яких за даними проведеного анкетування керівників підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу складає до 65 % обсягу всіх споживаних послуг. Клієнти, що користуються кейтеринговими послугами у приватному порядку налічують до 25 %. Співвідношення корпоративних й приватних замовлень кейтерингових послуг в м. Харків та Харківській області зображено на рисунку 1.9.

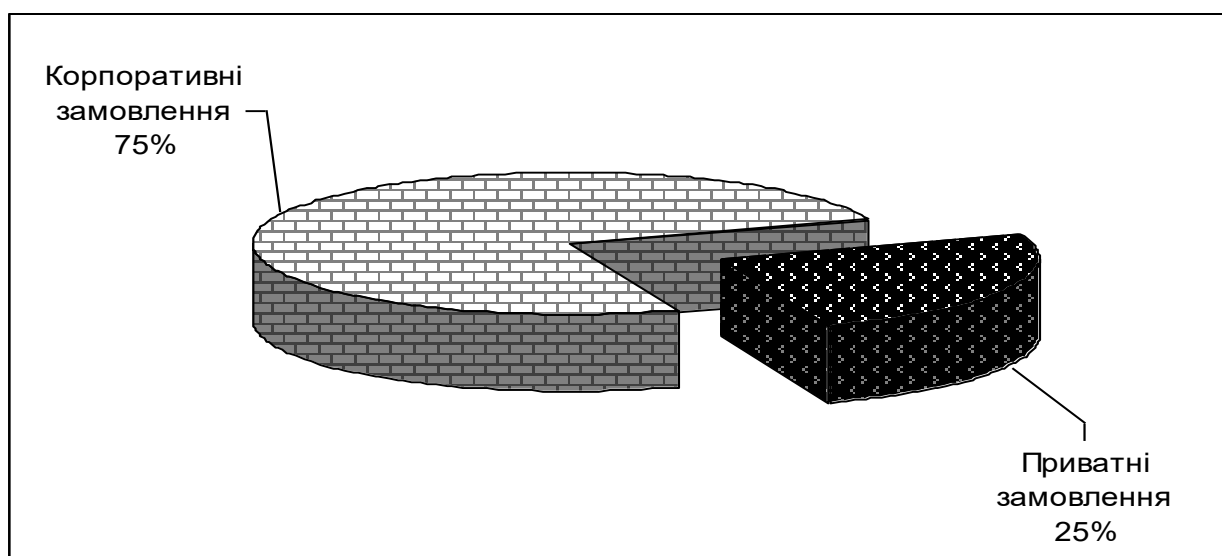


Рисунок 1.9 – Співвідношення корпоративних й приватних замовлень кейтерингових послуг у м. Харків та Харківській області

Проведені дослідження свідчать, що 80 % підприємств ресторанного господарства м. Харкова та Харківської області, діяльність яких пов'язана із забезпеченням стравами та напоями, мають всі можливості для впровадження в свою практичну діяльність широкоформатний асортимент кейтерингових послуг.

У сучасній індустрії кейтерингу виділяють п'ять основних категорій кейтерингу: кейтеринг у приміщенні; кейтеринг поза межами приміщення; індивідуальний кейтеринг; роз'їзний кейтеринг; роздрібний продаж. Проведені дослідження свідчать про різноманітність видів кейтерингових послуг, разом із тим до загальноприйнятих сьогодні в Україні відносять послуги, наведені на рисунку 1.10.

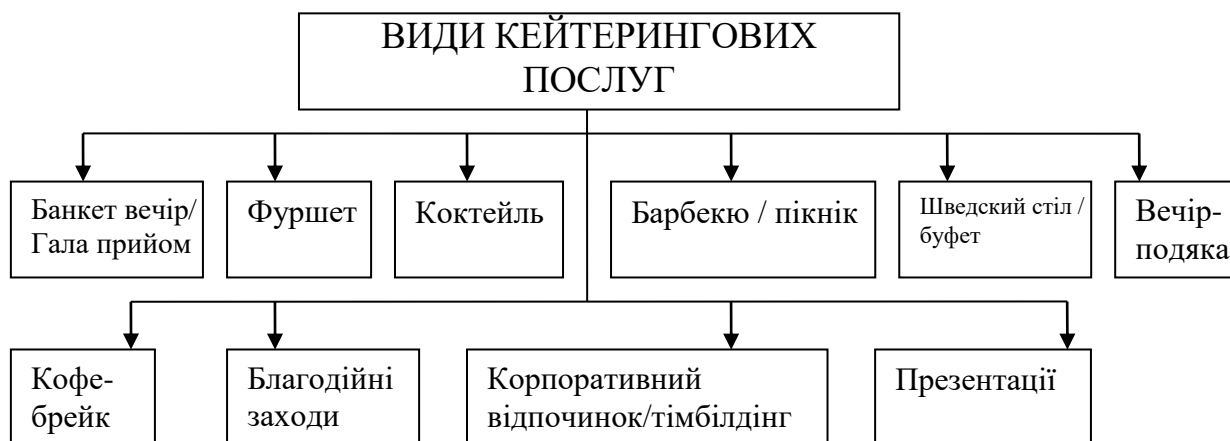


Рисунок 1.10 – Загальноприйняті види кейтерингових послуг

Перелік кейтерингових послуг (кейтерингового обслуговування) та їх класифікація широко представлені в літературних джерелах. Класичною є класифікація видів кейтерингового обслуговування, визначена Н.О. П'ятницькою за наступними ознаками: контингент замовників; місце проведення заходу; повнота циклу або характер наданих послуг (види заходів та асортимент кейтерингових послуг наведено у таблиці 1.2) [160, с. 211].

**Таблиця 1.2 – Види заходів та асортимент кейтерингових послуг
(за Н.О. П'ятницькою)**

Назва заходу	Характеристика послуг
Корпоративні свята, ювілеї фірм	— фуршетне меню
	— встановлення світлового та звукового обладнання
	— організація шоу програми
	— запрошення музичного гурту, артистів, ведучого
	— оформлення приміщення
	— організація обслуговування
	— спецефекти
Фуршети після семінарів, виставок, презентацій	— фуршетне меню
	— оформлення столів
	— організація обслуговування
Приватні свята	— бенкетне меню
	— запрошення ведучого вечора
	— встановлення світлового та звукового обладнання
	— організація розважальної програми
	— оформлення приміщення
	— організація обслуговування
	— спецефекти
Весілля	— спеціальне весільне бенкетне меню
	— відповідне оформлення приміщення
	— організація обслуговування
	— розробка індивідуального сценарію
	— послуги ведучого вечора та артистів
	— встановлення світлового та звукового обладнання для дискотеки
	— спеціальні ефекти та сюрпризи тощо

О.О. Нестеренко та І.С. Коробкіна надають поширену класифікацію кейтерингу і виділяють такі додаткові класифікаційні ознаки такі: за ціновим сегментом, за повнотою наданих послуг, за видом підприємств, за місцем приготування страв, за видами заходів, за типом наданих послуг) [153, с. 254]. Із метою організації обліку в підприємствах ресторанного господарства Н.С. Акімова, Т.А. Наумова, Н.В. Бойченко, Н.М. Горбатюк пропонують разом із класичними видами кейтерингу застосовувати кейтеринг за статусним рівнем [2, с. 79]. В.О. Віннікова, В.Ф. Бондаренко та Д.В. Березовський відносять до видів кейтерингу: приготування їжі в

приміщенні або поза приміщенням (виїзне ресторанне обслуговування); контракт на постачання (доставка в офіс); соціальний кейтеринг; роздрібний продаж готової кулінарної продукції; VIP-кейтеринг; кейтеринг напоїв і коктейлів (виїзний бар) [31, с. 221]. Т.Н. Скоробогатова та А.В. Рябініна зауважують, що сучасні класифікації кейтерингових послуг представляють інтерес з точки зору логістики, однак, як недолік, є відсутність такого параметру, як час або періодичність попиту [200, с. 176]. На нашу думку, розглянуті види та перелік послуг є структурованими, що дозволить бухгалтеру чітко визначити статті витрат за кожним видом кейтерингової послуги, в розрізі яких слід організувати облік з метою надання інформації управлінському персоналу для прийняття рішень. Для цілей обліку пропонуємо власну класифікацію кейтерингових послуг, яка дозволить зосередити увагу фахівців із обліку на конкретних об'єктах для калькулювання собівартості послуг та узгодження ціни на послуги з замовниками та клієнтами підприємств ресторанного господарства (Додаток А).

Узагальнюючи вище зазначене, перспективним напрямом економічної діяльності суб'єктів індустрії гостинності в сегменті ресторанного господарства, які надають кейтерингові послуги, є вдосконалення рівня технічного й технологічного оснащення, впровадження результатів прогресу, посилення такої функції системи управління як аналіз цін на ресурси, а також створення якісної обліково-інформаційної системи з метою ефективного управління витратами та визначення оптимальної собівартості наданих послуг із метою прийняття зважених управлінських рішень.

РОЗДІЛ 2 ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Сутність витрат у світі наукової економічної думки

Українська економіка знаходиться на стадії пошуку нових шляхів розвитку й формування ринкових відносин. Міжнародне визнання й підтримка країни вимагають кардинальних змін щодо організації бізнесу в ресторанному господарстві, а кожен аспект системи управління повинен бути наново переосмислений і введений в дію. Це стосується і системи бухгалтерського обліку, де одним із головних та вирішальних управлінських об'єктів, який надає конкурентні переваги суб'єктам господарювання, є витрати підприємства. Матеріальні, трудові та фінансові ресурси, які залучені та використовуються у діяльності підприємств ресторанного господарства залишаються завжди у полі теоретичного дослідження, адже результативність господарських процесів багато в чому залежить від їх економічно-обґрунтованого споживання з урахуванням галузевої специфіки та сучасних умов господарювання.

Витрати є об'єктом ґрунтовного вивчення науковців в усі часи, однак розвиток сучасної парадигми бухгалтерського обліку, спрямованої на досягнення стратегічних цілей, глибоке розуміння взаємозв'язків та реалізації механізму антидії активно існуючої на даний момент «інформаційної асиметрії» потребує систематизованого організаційного підходу до вивчення сутності витрат.

Проведені дослідження свідчать, що трактування категорії «витрати» значно модифікувалося в процесі наукового пізнання, утім не набуло однозначного визначення через відсутність єдиного підходу до тлумачення в основних законодавчих і нормативно – правових документах і працях відомих науковців та молодих вчених, що займаються проблемами вивчення

організаційно – методологічних засад обліку витрат у системі управління діяльністю підприємств.

Так Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є документом, що безпосередньо регулює засади правового й організаційного ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, але в термінології, поданій в статті 1 Закону, визначення витрат не представлено. Проте в ній чітко розкривається економічна сутність складових поняття «витрати» таких як «активи» й «зобов'язання».

Відповідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» поняття «витрати» розкривається в якості зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [151]. Очевидно, що дефініція «витрати» поєднала в своїй структурі залежність від двох категорій, а саме від активів та зобов'язань.

Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів надає визначення категорії «витрати» як «зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам» [111]. Погоджуємося з тим, що наведене визначення включає економічну категорію «амортизація», яка посилює та уточнює економічний зміст витрат.

Сутність витрат безпосередньо розкривається П(С) БО 16 «Витрати» згідно з яким «витрати – це або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [170]. Визначення поняття «витрати» в стандарті є базовим і вживається більшістю науковців облікового напрямку у своїх науково-методичних роботах. У П(С)БО 31 «Фінансові витрати» витрати розглядаються у тісному зв'язку з

відсотками за запозиченими коштами і розкривається сутність витрат як «сплата грошових коштів, передавання інших активів або приймання зобов'язань з нарахуванням відсотків» [171].

Дослідження генезису витрат достатньо складний процес, адже єдина економічна думка щодо сутності даної категорії майже відсутня. Наукові школи як України, так і зарубіжжя намагаються дійти одностайної відповіді та реалізувати отримані здобутки щодо розкриття змістовного наповнення поняття «витрати» для подальшого впровадження нових методик обліку в управлінські інформаційні системи підприємства. Аналіз літературних джерел свідчить, що трактування категорії «витрати» об'єднано у дві великі групи: з точки зору економічної теорії та з точки зору бухгалтерського обліку (Додаток Б).

Економічний підхід до визначення витрат походить з їх економічної природи (як витрати на просте відтворення ресурсів, що використовуються), а не з характеру та джерел відшкодування. Витрати, як загальноекономічна категорія, характеризуються використанням ресурсів і сил природи під час ведення господарської діяльності. Визнання витрат із позиції економічної теорії супроводжується фактом вибуття коштів або витрачання ресурсів незалежно від дати виникнення зобов'язань. Розглядаючи сутність економічної категорії «витрати» М.І. Скрипник, наголошує на вживання цього терміну при використанні тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку суб'єкта господарювання за звітний період ставляться у відповідність доходам [202, с. 312]. На суспільно-економічному значенні категорії «витрати» наполягають науковці Т.М. Сльозко, Ю.В. Сіра, Н.П. Шморгун і розглядають витрати у тісному зв'язку з прибутком. Вони акцентують увагу на відображенні витрат «у виготовлюваній підприємством суспільно-корисної продукції, якої вимагає ринок. Тобто, споживаючи ресурси – матеріальні, трудові, енергетичні тощо, підприємство має змогу отримувати економічний ефект у вигляді прибутку» [204, с. 100].

Матеріальної концепції у визначенні витрат дотримуються окремі економісти, вбачаючи в них «...вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети; це поняття, яке характерне для діяльності будь-якого підприємства чи організації, юридичної чи фізичної особи» [221, с. 44]. Визначення витрат господарської діяльності суб'єктів за Ю.С. Цал-Цалко обґрунтовуються сукупністю витрат живої та уречевленої праці на виробництво продукції [228, с. 5]. І.О. Бланк розуміє під витратами споживання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, тобто вони розглядають витрачання ще й фінансових ресурсів [19, с. 20]. Характер витрат, що розглядається «...в грошовому вираженні об'єму ресурсів за певний період, використаних на реалізацію товарів, й трансформується в торгівельні витрати і собівартість послуг» [227, с. 13] розглядають автори Л.В. Фролова й К.С. Хаврова. Дослідники акцентують увагу, що досліджувана категорія прямо впливає на мету підприємства – прибуток.

Розуміння економічної сутності витрат має важливе значення для ефективного управління ними. Тому погоджуємося з науковою думкою Ю.М. Великого, В.В. Прохорової, Н.В. Сабліної, які для управління витратами, пропонують розрізняти поняття «витрати», «видатки», «затрати» й «собівартість». Стосовно витрат вони відзначають, що «витрати відносяться до операційної діяльності підприємства, до його грошових потоків, оскільки виникають у процесі його поточної операційної діяльності й вимагають для своєї оплати коштів» [28, с. 18].

В якості головної конкурентної переваги група дослідників на чолі із Г.В. Козаченко визнають термін «затрати». Як і більшість науковців України, вони вважають зазначену категорію основою ціноутворення, результатом якої буде безпосередній вплив на прибуток. Автори констатують, що «затрати суб'єкта господарювання пропонується розглядати як вартісний вираз обміну і трансформації ресурсів підприємства, а також їхнього

невідшкодованого виходу за межі підприємства» [106, с. 9]. У той же час, розглядаючи процес управління затратами, дослідники зауважують на виникненні терміну «витрати», характеризуючи його як «неминулі затрати підприємства, які сформувався раніше й перетворилися на минулі в цьому звітному періоді» [106, с. 14].

Науковець Г.М. Колісник з метою визначення сутності витрат робить висновок з приводу їх «...відображення в показниках собівартості продукції, що в грошовому виразі характеризує всі матеріальні витрати і витрати на оплату праці, потрібні для виготовлення і реалізації продукції» [107, с. 255]. Проте дослідник одразу зауважує на належності до зазначеної категорії не тільки витрат, що пов'язані із придбанням ресурсів, а й тих, що відповідають за збут та просування продукції на ринок.

З точки зору бухгалтерського обліку інтерпретація витрат також широко представлена науковими школами України. Так, дослідження С.Ф. Голова надають змогу трактувати поняття «витрати», поділяючи його на категорії «вичерпані (спожиті) витрати» як «...збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду», та «невичерпані (неспожиті) витрати», що визначаються «...як збільшення або зменшення активів у процесі поточної господарської діяльності для отримання доходу в майбутньому» [41, с. 20].

Ф.Ф. Бутинець виділяє два підходи до визначення сутності витрат. За першим підходом він визначає «витрати – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Другий підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції» [23, с. 13]. Л.В. Нападовська в своїх працях не схильна обходитись лише терміном «витрати», наполягаючи, що в контексті управлінського обліку необхідно керуватись визначенням «затрати» й обґрунтовує дефініцію «затрати» як «...вартісний вираз використаних у

процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів» [150, с. 75].

Достатньо значну увагу приділено формуванню обліково-аналітичному забезпеченню управління витратами на підприємстві з боку членів наукової групи А.А. Пилипенко – І.П. Дзьобко, О.В. Писарчук. Дослідники солідарні з методом виокремлення поняття «затрати» й «витрати». Останній термін науковці розглядають як «...використання тільки тих ресурсів, які при визначенні фінансового результату компанії за відповідний звітний період ставляться у відповідність отриманим доходам (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат)» [165, с. 17]. У науковому дослідженні З.Р. Задорожній дотримується визначення дефініції «витрати» аналогічно за П(С)БО №16 «Витрати» [73, с. 17].

У наукових колах молодих учених також є достатній науковий доробок щодо трактування категорії «витрати» для цілей управління. Зокрема, категорію «витрати» в своїх працях досліджує Л.А. Чудак та зосереджує увагу на поєднанні класичної інтерпретації досліджуваної дефініції з концепцією трансакцій. Автор наголошує, що «...витратами є результат економічних відносин з організації виробництва, управління на фірмі та координації її відносин із зовнішнім інституціональним середовищем, який виражається у оцінці вартості факторів, що використовуються для впровадження її діяльності у конкретних часових проміжках та щодо яких у неї виникають права і обов'язки по відшкодуванню суб'єктивно визначених цін цих факторів» [233, с. 85].

Порівнянню категорій «витрати» і «затрати» відведено місце в дослідницьких доробках В.М. Сподарик, яка через порівняння термінів з точки зору трактування понять провідними вітчизняними і зарубіжними науковцями, й разом з аналізом П(С)БО №16 «Витрати» доходить висновку щодо неможливості ототожнення цих двох термінів. Дефініцію «витрати» В.М. Сподарик характеризує аналогічно визначенню П(С)БО №16 «Витрати», натомість категорії «затрати» надає власне визначення як

«...частини витрат підприємства, що безпосередньо бере участь у процесі виробництва конкретного продукту і формує поняття виробнича собівартість» [209, с. 51]. Науковець О. Варчук проводить дослідження щодо визначення дефініції «витрати» через систематизацію за кількома типами, серед яких тлумачення поняття як економічної категорії і як об'єкта бухгалтерського обліку. Автор зазначає, що «витрати – це зменшення активів (необоротних активів, запасів, грошових коштів та іншого майна) або збільшення зобов'язань підприємства (перед постачальниками, бюджетом та іншими кредиторами), що призводить до зменшення економічних вигод та власного капіталу у звітному періоді в результаті здійснення господарської діяльності» [25, с. 102].

Науковим інтересом щодо проблем визначення категорії «витрати» відзначається К.В. Безверхий, який активно підтримує дискусію щодо одночасного існування понять «витрати» й «затрати». Однак дефініцію «витрати» автор характеризує як «...елемент фінансової звітності, який визначається П(С)БО та МСБО для складання фінансової звітності» [15, с. 226].

Серед вчених, що дійшли висновку про дуалістичний характер класифікації витрат, є О. І. Грицай. Дослідник наголошує на поєднанні трактування категорії «витрати» у дві групи: з точки зору економічної теорії та з точки зору бухгалтерського обліку. «Так, бухгалтерське трактування цього терміна характеризує економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу, що призводить до збільшення зобов'язань. Визнання витрат із позиції економічної теорії супроводжується фактом вибуття коштів або витрачання ресурсів незалежно від дати виникнення зобов'язань» [47, с. 71]. А.А. Чирва відмічає, що в вітчизняній практиці дефініція «витрати» значить «...зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу» [231, с. 272]. Для цілей управлінського обліку надає визначення категорії дослідник М. Купчик, враховуючи суттєвий

доробок вчених, вона схиляється до думки, що найбільш коректним є використання визначення «витрати», що подається в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [127, с. 1].

За словами Г.В. Ростовської з позиції управлінського обліку категорію «витрати – це економічна категорія, яка відображає грошово-матеріальні ресурси, використані підприємством для здійснення його виробничо-господарської діяльності і досягнення поставленої мети за умови застосування найбільш ефективного варіанту їх використання» [186, с. 271].

Отже, проведені дослідження свідчать, що погляди науковців поділилися на класично-облікове визначення досліджуваної категорії, те, що подається в П(С)БО 16, тобто як збільшення зобов'язань або зменшення активів в процесі діяльності, а також на інше наукове середовище схильне уособлювати витрати безпосередньо в якості використання матеріальних ресурсів, які виражаються в грошовій формі. Отриманий розподіл поглядів демонструє наявність двох сталих течій щодо розуміння природи витрат (рис. 2.1). Дані сегментів практично рівні між собою, адже різниця складає лише 16% на користь інтерпретації, наданої науковцями з бухгалтерського обліку та контролю.

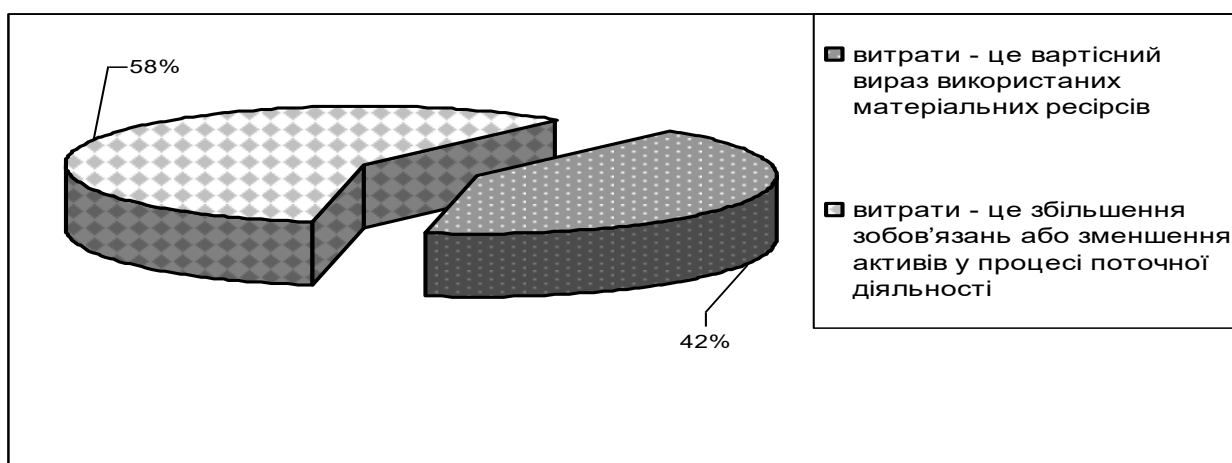


Рисунок 2.1 – Діаграма наукової думки щодо трактування категорії «витрати»

Крім того, розглядаючи різні точки зору на визначення науковцями сутності категорії «витрат», можна виділити певні сформовані угруповання за напрямками, а саме: власне економічний характер, тобто витрати – це уособлення вартості; суто матеріалістичний напрям, а саме – витрати в якості грошового виразу; а також напрям дії – витрати як процес (рис. 2.2).

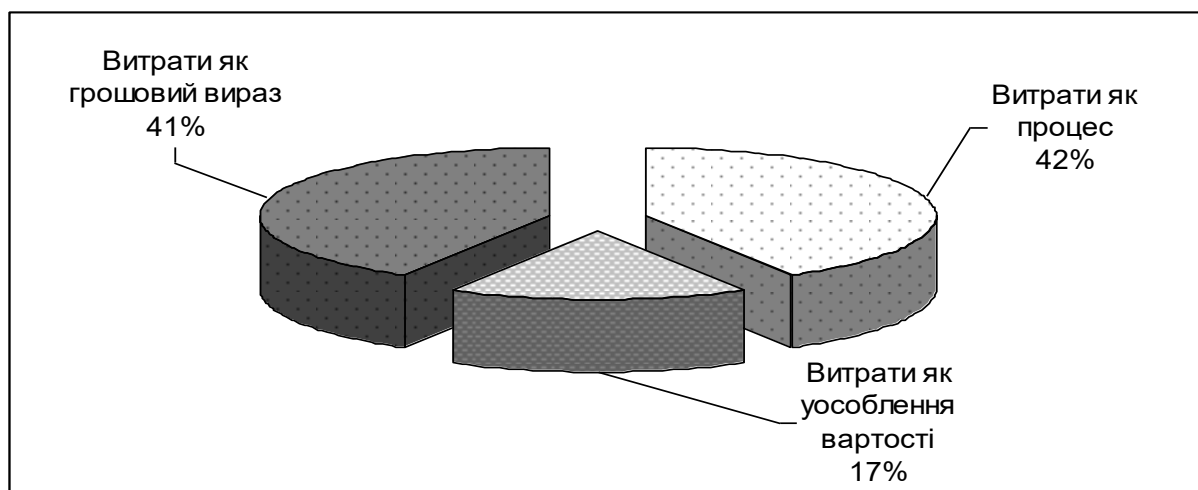


Рисунок 2.2 – Угрупування визначення витрат із різних точок зору науковців

Аналіз економічної та облікової інтерпретації витрат, дозволив виявити основу їх розуміння, в рамках якого на основі декомпозиційного методу виділені ключові поняття: активи, зобов'язання, економічна вигода, амортизація, споживання, процес, капітал, ресурси, дохід. Це дозволяє стверджувати, що розуміння витрат неоднозначне, а всі наведені ключові поняття є взаємопов'язаними та такими, що доповнюють один одного. Це дає можливість нам сформулювати поняття витрати, яке консолідує і узагальнює економічні та облікові аспекти категорії. Згідно з нашою науковою позицією, витрати – це зменшення (чи амортизація) активів у процесі їх споживання з метою отримання доходу або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення економічної вигоди в звітному періоді.

У рамках предмету дослідження вважаємо за необхідне проаналізувати економічну сутність категорії «витрати» як об'єкту управлінського обліку та

визначити характерні її особливості, враховуючи специфіку діяльності підприємств ресторанного господарства. Так, для таких суб'єктів господарської діяльності Н.Г. Міценко й Л.С. Малецька пропонують трактувати витрати як «...грошова форма витрачених за певний період задіяних чинників виробництва, необхідних для здійснення підприємством своєї виробничої та збутової діяльності» [146, с. 244]. Науковці наполягають на інтегрованому понятті, яке включає в себе витрати виробництва, витрати обігу (реалізації), а також витрати з організації споживання, при цьому наголошують, що до витрат виробництва відноситься більше половини всіх витрат – до 55%. Погоджуємося з авторами щодо некоректного визначення терміну «витрати виробництва» для підприємств ресторанного господарства, оскільки вони не складають собівартість готової продукції, а є затратами, що пов'язані із процесом її виготовлення. Для потреб обліку ресторанного господарства О.Л. Лижавська визначає: «витрати це грошова форма витрачених за певний період ресурсів, необхідних для здійснення підприємством процесів виробництва та реалізації власної продукції та купівельних товарів, а також організації їх споживання» [133, с. 9]. І.В. Десяткіна трактує витрати виробництва в якості «матеріальних витрат на виготовлення продукції власного виробництва», а термін «витрати обігу» в свою чергу розкрито через визнання в цьому контексті «витрати матеріальних, грошових і трудових ресурсів, що пов'язані з процесом обігу (придбання, реалізація) готової продукції та товарів, виражених в грошовій одиниці» [59, с. 9].

Специфіка діяльності підприємств ресторанного господарства, їх місія, господарські процеси та отриманий кінцевий продукт надає змогу виділити характерні особливості витрат, що вплинуть в подальшому на їх визначення та класифікацію. Спектр функцій, що виконуються на досліджуваних підприємствах, значно ширший, ніж в інших суб'єктах бізнесу. Це призводить до виникнення витрат на обслуговування процесу власного виробництва продукції, на реалізацію продукції власного виробництва та

купівельних товарів, на організацію харчування споживачів. Характерним для підприємств ресторанного господарства є значний обсяг транспортних витрат (транспортно-заготівельні витрати, транспортні витрати на доставку продукції клієнтам, транспортні витрати на урочистих святах). До специфічних особливостей також слід віднести визнання та формування витрат на кейтерингове обслуговування (витрати на культурно-розважальні послуги, надання сервісних послуг тощо). Крім того, в процесі діяльності підприємств ресторанного господарства, що виконують функції кейтерингу, виникають витрати на короткострокову оренду приміщення та обладнання. Особливості витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу представлені на рисунку 2.3.

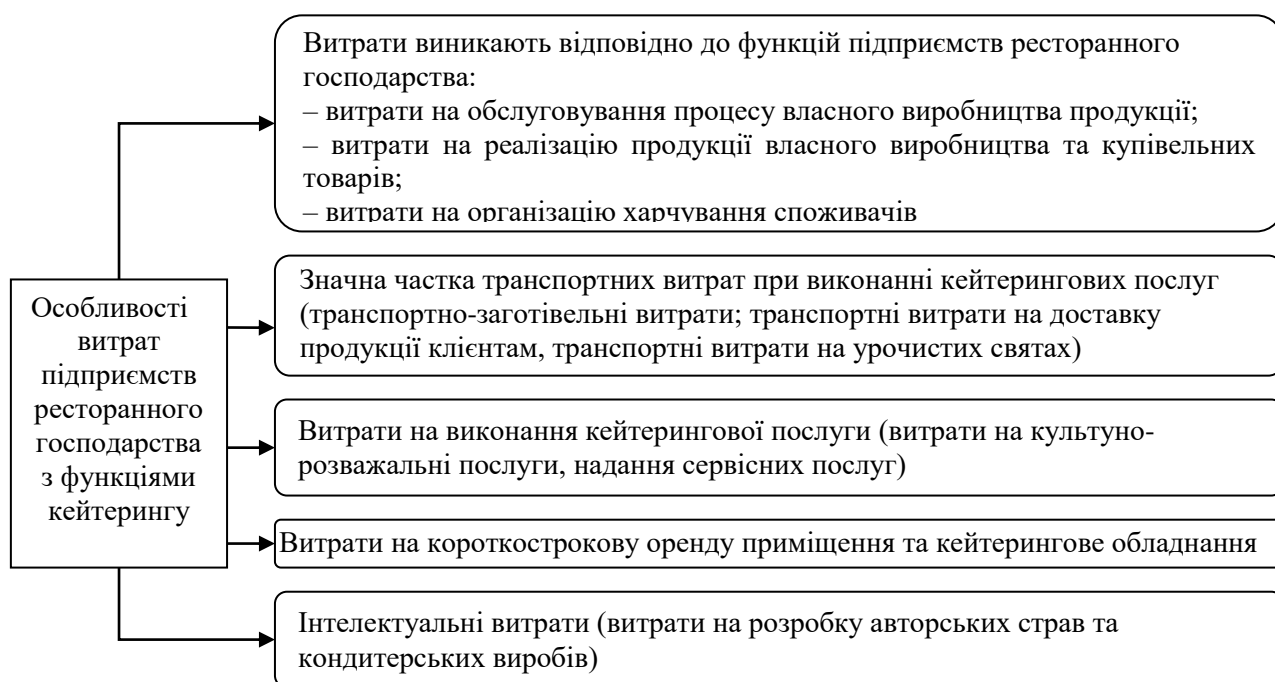


Рисунок 2.3 – Особливості витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу (визначено автором)

Вважаємо, з точки зору організації бухгалтерського обліку, витрати підприємств ресторанного господарства – «використані матеріальні ресурси

та амортизація необоротних активів у процесах торгово-виробничої діяльності у грошовому вимірюванні, або збільшення зобов'язань в звітному періоді з метою отримання доходу».

2.2. Класифікація витрат для цілей управлінського обліку підприємств ресторанного господарства

Раціональна організація обліку витрат слугує генератором розширення інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, тому потребує деталізації та підвищення аналітичності інформації з метою реалізації функцій управління підприємством. Це забезпечить систематизація витрат за визначеними класифікаційними ознаками з урахуванням специфіки діяльності підприємств ресторанного господарства. «Класифікація витрат – це розподіл і одночасне об'єднання різних витрат, однорідних за визначеними ознаками. Класифікувати – означає віднести витрати до одного виду» [201, с. 151].

Сьогодні існують різноманітні класифікації витрат в розрізі аналітичних ознак, які широко представлено в науковій літературі. Традиційно в класифікації витрат задовольняють потреби фінансового обліку, виділяючи наступні ознаки:

«за економічними елементами (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати);

за ступенем однорідності (прості (одноеlementні), комплексні);

за калькуляційними статтями;

за відношенням до технологічного процесу (основні, накладні);

за способом включення у собівартість продукції (прямі та непрямі);

за охопленням планування (планові, позапланові)» [52, с. 53].

Зважаючи на всі наявні досягнення науковці, для практичних цілей управління не існує єдиної узгоджено-інтегрованої системи класифікації

витрат. Тому фахівці з бухгалтерського обліку підприємств ресторанного господарства повинні використовувати здобутий науковий досвід для знаходження такої класифікації витрат, що задовольняє інформаційні потреби для організації управлінського обліку витрат та складання звітності, контролю та прийняття ефективних рішень.

Сьогодні для цілей управлінського обліку базовою є класифікація витрат за напрямками обліку (оцінка запасів та визначення фінансових результатів, прийняття управлінських рішень, контроль виконання), яка була запропонована К. Друрі [64]. Дана класифікація адаптована сучасними науковцями України, що займаються проблематикою організації управлінського обліку в прийнятті рішень та змінюється (вдосконалюється) в залежності від цілей та потреб управління в мінливому економічному середовищі. У процесі управління витратами також застосовують класифікацію витрат, яка знайшла своє відображення в монографіях провідних вчених-економістів А. А. Пилипенко, І.Є. Давидович, А.В. Череп, Г.В. Козаченко, Ю.М. Великого [165, 52, 229, 106, 28], де кожен з авторів намагається посилити аналітичність витрат за допомогою додаткових класифікаційних ознак з урахуванням потреб та функцій системи управління підприємством.

Проведені дослідження дозволили узагальнити підходи представників наукового кола до класифікації витрат для цілей управлінського обліку (у таблиці 2.1) та визначити частку думок авторів відносно окремих видів витрат (у відсотках), що зустрічаються у літературних джерелах (рис. 2.4).

Таблиця 2.1 – Узагальнення думок науковців щодо класифікації витрат для цілей управлінського обліку

Автори, Види витрат	Релевантні/ Нерелевантні	Постійні/ Змінні	Маржинальні/ Середні	Дійсні/можливі	Контрольовані/ неконтрольовані	Пропорційні/прогресивні/ дегресивні	Планові/непланові	Дискреційні	Продуктивні (ефективні)/ непродуктивні	За місцем виникнення	Виробничі/невиробничі	Регульовані/нерегульовані
С.Ф. Голов	X	X	X	X	X	-	X	X	-	-	-	X
Л.В. Нападівська	X	-	X	X	X	-	X	-	X	X	-	X
Ф.Ф. Бутинець	X	X	X	X	X	-	-	-	X	X	X	-
П.Й. Атамас	X	X	X	X	X	-	X	X	X	-	-	-
Л.О. Меренкова	X	X	X	-	X	-	-	-	-	-	-	-
М. Грещак, О.Коцюба	X	X	X	-	-	X	-	-	-	-	-	X
О.В. Лишиленко	-	X	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-
О.Орлов	-	-	-	-	X	X	-	-	-	-	-	-
З.В. Задорожний	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-
О. Голиков, Н. Николаева	-	X	X	-	-	X	-	-	-	-	-	-
І.В. Давидович	X	X	X	X	X	X	-	-	X	X	-	-
Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна	X	X	X	X	X	-	-	-	-	-	-	X
Л.В. Фролова, К.С. Хаврова	X	X	-	-	X	-	X	-	X	X	-	X
У.І. Когут	X	X	-	-	X	-	X	-	X	X	X	-
Н.П. Скригун, Л.Г. Цимбалюк, Л.В. Черноус	X	X	-	-	X	-	-	-	X	-	-	X
Н.І. Рижикова, О.В. Накісько	X	X	X	X	X	-	-	-	X	-	-	-
І.О. Даций, Л.Ю. Мельник, М.Х. Корецький	X	X	-	X	X	-	-	-	X	-	X	-
Л.М. Янчева, В.І.Оспіщев, О.В. Чумак	X	X	X	X	-	-	-	X	-	-	X	-
Ю.І. Матюшина	X	X	X		X							X
А.М. Дідик, С.Б. Гнатів	X	X	X	X	X	-	-	-	X	X	-	-
Разом	16	17	13	10	17	4	5	3	10	6	4	7

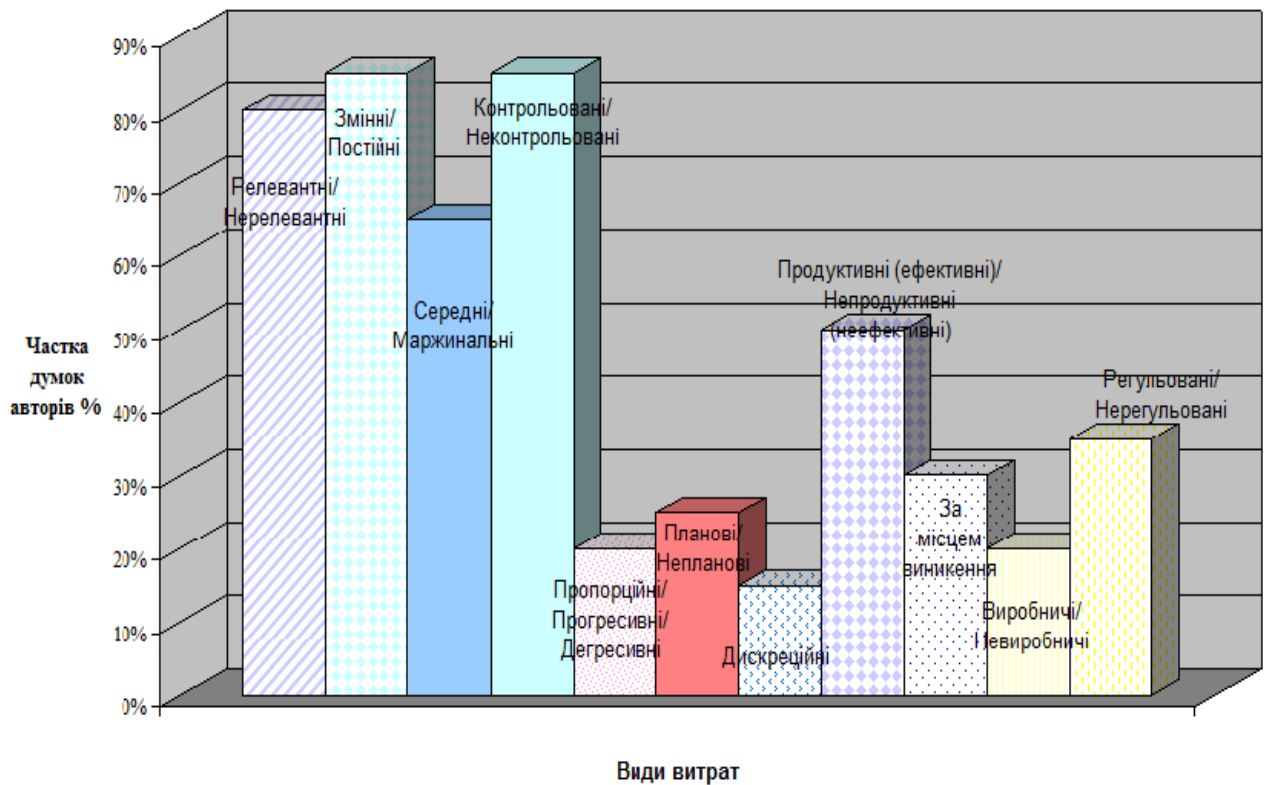


Рисунок 2.4 – Узагальнення підходів науковців щодо видів витрат для цілей управління

Більшість науковців схиляються до виділення у класифікаціях таких видів витрат, як «постійні/змінні» (85%), «контрольовані/неконтрольовані» (85%), «релевантні/не релевантні» (80 %), відзначаючи характер їх залежності від обсягів виробництва продукції та прийняття рішення відповідальними особами управлінської ланки підприємства. Для інформаційної підтримки управлінських рішень 65% та 50% дослідників, відповідно, виокремлюють групи витрат «маржинальні/ середні» (залежать від завантаження потужностей) та «дійсні/ можливі» (характерною ознакою для яких є реальність з дійснення). Проведені дослідження літературних джерел свідчать, що 50 % авторів виділяють продуктивні (передбачені технологією та організацією виробництва) та непродуктивні витрати (виникають внаслідок певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо). Зустрічаються у запропонованих науковцями класифікаціях витрат, але складають менш 50 %, такі види витрат як

«пропорційні/прогресивні/дегресійні» (20%), «планові/непланові» (25%), «дискреційні» (15%), «за місцем виникнення» (30%), «виробничі/невиробничі» (20%), «регульовані/нерегульовані» (35%).

Розглянуті аналітичні ознаки витрат та їх види є корисними та впливовими на прийняття рішень керівників. Однак, організація управлінського обліку в підприємствах ресторанного господарства, перш за все, передбачає виконання своїх функцій як підсистеми комплексу управління. Тому, на наш погляд, є більш раціональним розглядати класифікацію витрат із метою виконання наступних функцій управлінського обліку:

- забезпечення користувачів всіх рівнів управління інформацією, необхідною для поточного планування, контролю й прийняття оперативних управлінських рішень;

- формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління та різними структурними підрозділами підприємства;

- оперативний контроль і оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в досягненні мети;

- перспективне планування й координація розвитку підприємства в майбутньому на основі аналізу фактичних результатів діяльності.

Особливий вплив на класифікацію витрат підприємств ресторанного господарства має специфіка їх діяльності, організаційна структура та цільове призначення. Із цього приводу пропонуємо класифікацію витрат із врахуванням означених функцій та специфіки діяльності підприємств ресторанного господарства, яка буде покладена в основу організації управлінського обліку витрат підприємств ресторанного господарства (рис. 2.5).

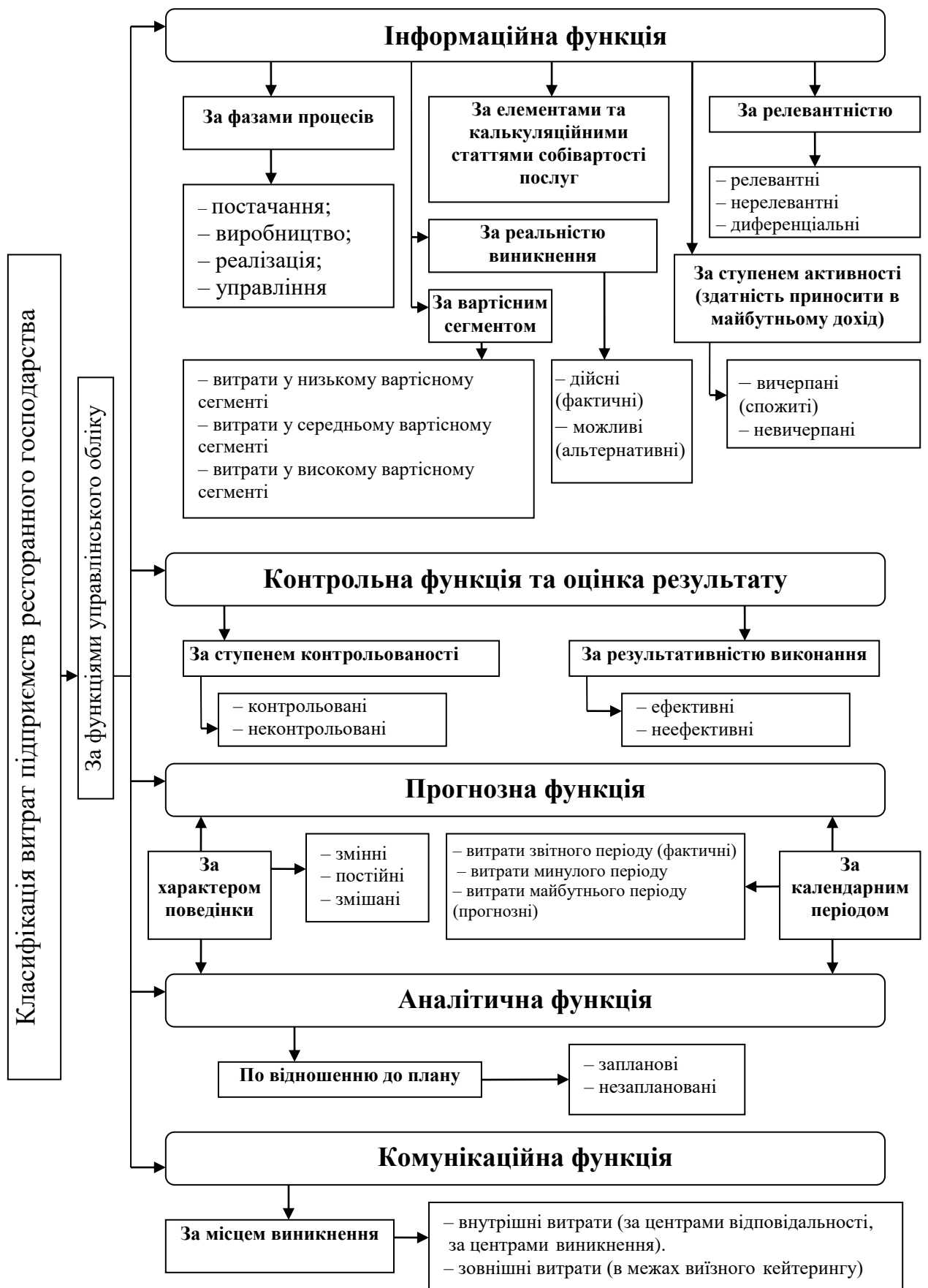


Рисунок 2.5 – Класифікація витрат підприємств ресторанного господарства з позиції реалізації функцій управлінського обліку

Як бачимо, інформаційна функція є першочерговою і безпосередньо впливає на реалізацію інших функцій обліку. Виконуючи інформаційну функцію, доцільно класифікувати витрати, по-перше, за фазами процесів: витрати постачання, обслуговування виробництва, організації споживання продукції, організації кейтерингових послуг, витрати процесу доставки продукції тощо. По-друге, важливо розділяти витрати за елементами та калькуляційними статтями собівартості послуг. За допомогою такої деталізації управлінський персонал отримає інформацію про витрати в розрізі аналітичних ознак та їх акумулювання за видами послуг підприємств ресторанного господарства. По-третє, витрати варто класифікувати за ступенем релевантності, тобто спроможність витрат змінюватись в результаті прийняття певного управлінського рішення. За даним критерієм можна виділити такі види витрат, як релевантні, нерелевантні та диференціальні. По-четверте, для визначення здатності приносити в майбутньому дохід витрати слід класифікувати на вичерпані (спожиті) та невичерпані. По-п'яте, за реальністю виникнення необхідно розділяти витрати на дійсні (реальні) й можливі (альтернативні), які дозволять обґрунтувати та прийняти оптимальне рішення з декількох альтернатив. По-шосте, витрати у складі інформаційної функції доцільно також розглядати з боку вартісного сегменту. Ця аналітична ознака надасть можливість зосередити увагу на тих видах витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства, які знаходяться під впливом фактору цін. Здебільшого – це матеріальні витрати. Сьогодні в підприємствах ресторанного господарства з функціями кейтерингу до витрат у високому вартісному сегменті слід відносити вартість витрачених паливо-мастильних матеріалів, запчастин, послуги з газопостачання, опалення, електропостачання тощо; у середньому – вартість витрачених сировини та купованих товарів у процесі виробництва страв і кейтерингових послуг, орендну плату; у низькому – вартість використаних малоцінних та швидкозношуваних предметів, витрати на відрядження тощо.

Витрати – об’єкт управлінського обліку, який вимагає від керівників постійного контролю за їх виникненням, а також здійснювати оцінку витрат за отриманими результатами. Для реалізації контрольної функції управлінського обліку слід виділяти витрати за ступенем контрольованості – контрольовані та неконтрольовані витрати, а за результативністю виконання – ефективні та неефективні, що дозволить уникнути зайвих витрат та втрат в процесі виконання завдань господарської діяльності за кожним з її процесів.

Управлінський облік передбачає побудову короткострокових та довгострокових планів, прогнозів, бюджетів підприємства через реалізацію прогнозної функції. Це вимагає систематизації витрат за характером поведінки й за календарним періодом, яку доцільно використовувати й для реалізації аналітичної функції обліку. Крім того, в процесі реалізації вже зазначеної аналітичної функції необхідно виділяти заплановані та незаплановані витрати з метою визначення обставин та винуватців щодо останніх видів витрат.

Здійснити інформаційний зв’язок між управлінськими рівнями підприємства (або за його межами, з іншими господарюючими об’єктами), а також між функціями управлінського обліку дозволить комунікаційна функція, при здійсненні якої можна використовувати всі вище перераховані аналітичні ознаки витрат. На наш погляд, для виконання цієї функції слід поділяти витрати за критерієм «місце виникнення» на внутрішні та зовнішні витрати (наприклад, відповідно до місця організації кейтерингової послуги) для прийняття відповідного економічного рішення щодо здійснення послуги.

Таким чином, запропонована класифікація витрат відповідно до функцій управлінського обліку (інформаційної, контрольної, прогнозної, аналітичної, комунікаційної) дозволяє розробити організаційні моделі обліку та аудиту витрат, завдяки яким учасники процесу управління діяльністю підприємств ресторанного господарства будуть отримувати розширену та цільово-орієнтовану інформацію для прийняття управлінських рішень.

2.3 Організаційні аспекти управління витратами підприємств ресторанного господарства об'єктивно

Сучасна економічна ситуація характеризується динамічними змінами у зовнішньому середовищі, інтеграційними процесами, прискоренням темпів науково-технічного прогресу, що суттєво впливає на функціонування системи управління, яка є основою ефективної діяльності підприємств індустрії гостинності. «Управління – це процес координації діяльності для досягнення цілей підприємства» [165, с. 34]. А добре організоване управління є необхідною складовою успішної роботи в умовах жорсткої ділової конкуренції.

Необхідною умовою діяльності кожного підприємства є витрати, а визнання та їх розмір істотно впливають на фінансовий результат. Тому результативність об'єктів господарювання багато в чому залежить від економічно-грамотного використання усіх видів ресурсів, що обумовлює необхідність застосування системи управління витратами (СУВ) з урахуванням галузевої специфіки підприємств ресторанного господарства.

Процеси управління витратами органічно пов'язані з інформацією, різною за характером та економічним призначенням. Сучасна облікова система є генератором інформації про всі процеси господарської діяльності, а дані оперативного обліку про витрати завжди були і залишаються основою для контролю, аналізу, планування, а також розробки та реалізації управлінських рішень. Це пов'язано з тим, що одна з головних функцій бухгалтерського обліку є інформаційна, сутність якої полягає в наданні необхідної та достовірної інформації користувачам. Керівники управлінської ланки повинні бути забезпечені своєчасною інформацією, необхідною для управління витратами та отримання бажаних результатів в умовах зростання динамічності та непередбачуваності ринкового середовища. Все це вимагає створення якісної інформаційної інфраструктури в підприємствах ресторанного господарства для управління витратами.

Проведений аналіз літературних джерел показав, що сучасна методологія управління витратами сформувалася під впливом розробок учених-економістів різних наукових шкіл та течій і свідчить про те, що існує досить різне трактування поняття «управління витратами», однак у кожному визначенні автори дотримуються системного [109, 227, 161] або процесного підходу [165, 52, 67, 221, 34, 106, 139, 123, 135, 124, 229, 45] (у Додатку В табл. В.1). У загальному вигляді поняття «управління витратами» розглядають як процес цілеспрямованого впливу на формування витрат, їх поведінку на основі реалізації функцій управління.

Процес управління витратами передбачає взаємозв'язок витрат та високий економічний результат підприємства. Це підтверджує І.Є. Давидович в своїй монографії, де відзначає «...управління витратами – це динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства» [53, с. 7]. Тобто, метою управління витратами є отримання прибутку за нормальних умов господарювання та в умовах невизначеності шляхом виконання наступних завдань: формування обліково-інформаційної бази; проведення аналізу структури витрат та визначення її впливу на результати діяльності підприємства; планування суми і рівня витрат; бюджетування; прогнозування суми витрат; організації контролю за процесом виникнення витрат; органічне поєднання оптимізації витрат із високою якістю продукції або наданої послуги; прийняття рішень у системі управління.

Відповідно основам менеджменту ресторанного господарства система управління складається з підсистем і елементів, що взаємодіють у процесі управління. «Підсистема – це сукупність взаємопов'язаних і взаємодіючих елементів, які реалізують певну групу функцій» [81, с. 50]. Підсистему управління витратами складно виокремити від інших підсистем управління підприємством (управління виробничими, інформаційними, трудовими ресурсами), вона є одним із вагомих механізмів без фіксації величезної кількості зв'язків між ними.

Система управління витратами має функціональний та організаційний аспект, а її базовими компонентами є керуюча (суб'єкт) та керована (об'єкт) підсистеми. Ключовими структурними елементами керуючої підсистеми підприємств є працівники різного управлінського рівня (директори, менеджери, бухгалтери, завідувачі виробництвом, відповідальні особи за виконання кейтерингових послуг підприємств ресторанного господарства). Основними функціями керуючої підсистеми є класичні функції управління (планування, організація, мотивація, контроль), які можуть бути поширені за рахунок конкретних функцій, таких як облік і аудит, аналіз, бюджетування, прогнозування, координація тощо. А завданнями означеної підсистеми за визначенням О.П. Ткаченко, С.С. Ткачової є «...розробка методів менеджменту, завдяки яким вона впливатиме на працівників (виконавців), забезпечуючи їхню мотивацію праці, керуючи та координуючи діяльність» [218, с. 110]. Рушійною силою керуючої системи управління витратами можуть служити методи управління (директ-костинг, стандарт-кост, таргет-костинг, ABC-costing, абзорпшен-костинг, кайзер-костинг, теорія обмежень, CVP-аналіз, метод EVA тощо), технічні засоби управління, поведінкові аспекти (впровадження кодексу етичної поведінки, надання повноважень приймати рішення, стимулювання за отримані результати).

Об'єктом управління (керована система) виступають процеси, операції, явища, які виникають під час господарської діяльності підприємства, що розглядаються з огляду витрачання ресурсів, тобто здійснення витрат, а предметом управління є самі витрати. До основних завдань управління витратами можна віднести: ідентифікацію витрат за їх видами, місцями виникнення та носіями; визначення поведінки витрат; розрахунок абсолютного розміру витрат, визначення їх структури та динаміки в цілому по підприємству та за окремими його структурними підрозділами; формування собівартості послуг кейтерингу; формування та визначення суми витрат за процесами діяльності (придбання, виробництво продукції (послуги), реалізація, організація споживання); оптимізацію витрат, зокрема,

транспортних витрат підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу; пошук резервів зниження витрат підприємства за умов збереження якості виготовленої продукції або наданої послуги; бюджетування.

Таким чином, визначені базові компоненти підсистем управління витратами, між якими існує прямий та зворотній зв'язок в межах функціонування системи управління дозволять на виході отримати якісний інформаційний ресурс. Все це вплинуло на побудову функціональної моделі управління витратами для підприємств ресторанного господарства (рис. 2.6), яка допоможе зосередити увагу на функціях, методах впливу на керовану підсистему з метою прийняття управлінських рішень щодо оптимізації витрат на основі поглибленого обліково-інформаційного забезпечення.

Для ефективного управління витратами підприємства застосовують різноманітні базові концепції управління витратами: «...витратоутворюючих факторів, доданої вартості, ланцюжка цінностей, альтернативних витрат, трансакційних витрат, концепції ABC, стратегічного позиціонування та стратегічного управління, концепції життєвого циклу продукції, цільової собівартості (target costing), кайзер-костинг, бенчмаркінг витрат, управління конкурентоспроможними витратами, концепцію екологічних витрат (енвайроментал костинг), концепцію витрат, що пов'язана з якістю, а також стандарт-кост та директ-костинг» [212, с. 84].

Незалежно від обраної концепції управління витратами інформаційним інструментарієм є облікова система підприємства, в якій здійснюються: накопичення даних (спостереження, вимірювання, оцінка та документування), перетворення даних (обчислення, калькулювання, інвентаризація), створення вихідної інформації (звітність, аналіз, планування) з метою забезпечення адресного використання даних для прийняття рішень. Повністю погоджуємося з В.М. Андрусак, що «інформаційний процес – це приведення в дію інформаційного забезпечення» [3, с. 3].

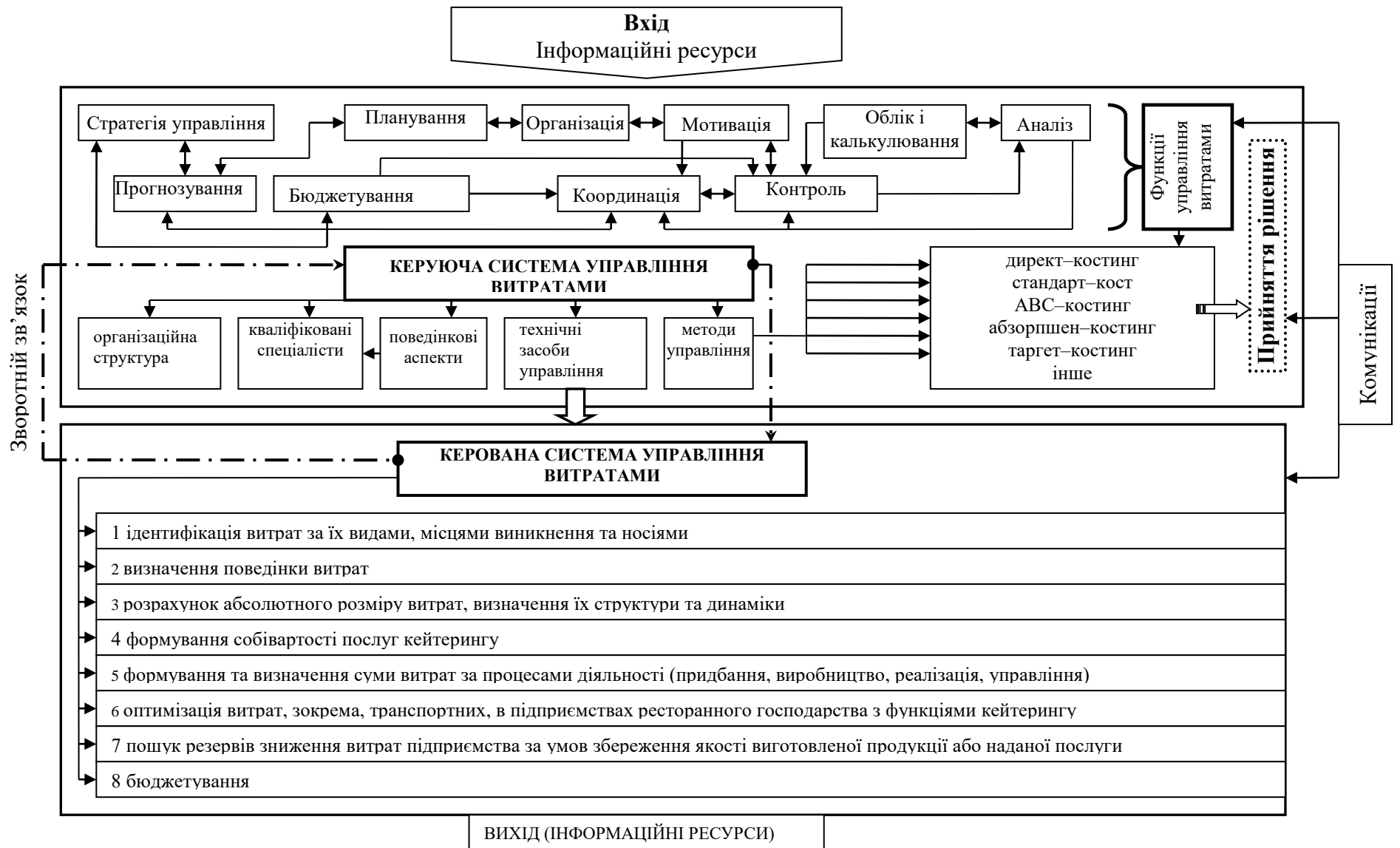


Рисунок 2.6 – Функціональна модель управління витратами підприємств ресторанного господарства (розробка автора)

Інформація розглядається як невід’ємний елемент системи управління, що має ефективно використовуватися для досягнення конкретних цілей та вирішення завдань, які стоять перед підприємством. Інформація «...повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації» [151]. Інформація про витрати в обліку повинна відповідати й іншим якісним характеристикам. Вважаємо, що вона має бути прорангована таким чином: 1) оперативність; 2) достовірність; 3) точність; 4) зрозумілість; 5) регулярність; 6) актуальність, що обумовлюється її «віком».

Передача інформації різних видів (певної якості, необхідної достовірності) та обмін її з метою розв’язання конкретної проблеми досягається за рахунок комунікаційного процесу, який тісно пов’язаний з процесом обліково-інформаційного забезпечення управління витрат підприємств ресторанного господарства.

Внутрішньою основою організаційної системи є база знань, об’єднання елементів якої здійснюється за допомогою інформаційних потоків. «Обстеження інформаційних потоків повинно встановити цілі, задачі управління, види їх рішень, комунікаційні взаємозв’язки, джерела інформації, канали її передавання, методи одержання, пошуку і зберігання» [185, с. 2].

Поняття формування сучасної інформаційної парадигми та організації обліково-інформаційного забезпечення активно розглядається в наукових колах [50, 73, 123, 124, 136, 178, 184]. Отримані результати досліджень свідчать, що найбільш поширеним терміном серед науковців є «інформаційне забезпечення», який є різностороннім та містким, а багатоаспектність його сутності викликало появу різноманітних тлумачень цього поняття. Так науковці Н.В. Прохар, В.М. Рожелюк, П.Н. Денчук дотримуються думки, що інформаційне забезпечення є управлінською процедурою відносно предмету процесу управління – інформації, яка адекватно відображає характеристику мети та ситуації, що виникла у господарській діяльності

підприємства [178, с. 10, 184, с. 271]. С.П. Барановська також вважає інформаційне забезпечення процедурою обслуговування управлінського персоналу та акцентує увагу на створенні «динамічної системи збору даних, їх обробки, зберігання та перетворення на достовірну, своєчасну, точну, актуальну інформацію для ефективного ведення процесу управління та прийняття відповідних управлінських рішень» [13, с. 8]. О.І. Ліннік, розглядаючи питання визначення інформаційного забезпечення, вказує на те, що «... це сукупність даних, які отримуються в результаті організації, планування, обліку, контролю та аналізу витрат підприємства і служать основою їх регулювання» [136, с. 121]. Однак, таке висловлювання є не зовсім коректним. У системі управління витратами особи, що приймають рішення, використовують інформацію, яка є результатом перетворення даних та їх адаптація до розуміння. Підтримуємо наукову точку зору В.М. Андрусак, яка вважає, що «інформаційне забезпечення є процесом задоволення інформаційних запитів, який складається з неперервної підготовки і видачі обліково-контрольної інформації споживачам у відповідності з їх запитами» [3, с. 3]. Трактуювання «обліково-інформаційного забезпечення» для управління витрат, на наш погляд, вдало визначено Т.В. Журальновою і подається як «результат синергії організаційних, інформаційних, облікових та управлінських механізмів, спрямованих на задоволення потреб фахівців сфери управління щодо своєчасного отримання повної, достовірної і релевантної інформації про діяльність господарюючого суб'єкта з метою прийняття адекватних управлінських рішень» [69, с. 193].

Все вище перераховане дозволяє стверджувати, що обліково-інформаційне забезпечення для управління витратами є процес задоволення інформаційних запитів, який складається з безперервної підготовки і надання інформації (облікової, нормативної, планової, контрольно-аналітичної, командно-розпорядчої, інформації зовнішнього середовища) особам, що приймають рішення.

Основними функціями обліково-інформаційного забезпечення системи управління витратами є:

інформаційна – визначення інформаційних потреб у частині витрат та забезпечення інформацією керівників різних рівнів управління підприємства, які несуть відповідальність за досягнення ключової цілі;

облікова – документально-обґрунтоване відображення витрат підприємств у грошовому, трудовому та натуральному вимірниках для реалізації функцій управління.

Із метою реалізації визначених функцій пропонуємо в підприємствах ресторанного господарства формувати обліково-інформаційне забезпечення для управління витратами за наступними етапами:

- організація процесу формування інформації щодо витрат у підприємствах ресторанного господарства відповідно потреб системи управління;

- визначення (розробка) елементів обліково-інформаційного забезпечення (відповідно типу закладу);

- створення облікової та позаоблікової інформації та її передача особам, що приймають рішення.

На першому етапі вважаємо за необхідне приділяти увагу процесу організації створення інформаційних масивів, який напряму залежить від обраної структури управління підприємств ресторанного господарства.

Підприємства, що здійснюють свою поточну діяльність разом із підготовкою та проведенням бенкетів, обслуговування конференцій використовують матричну структуру управління, що базується на принципі подвійного підпорядкування (рис. 2.7).

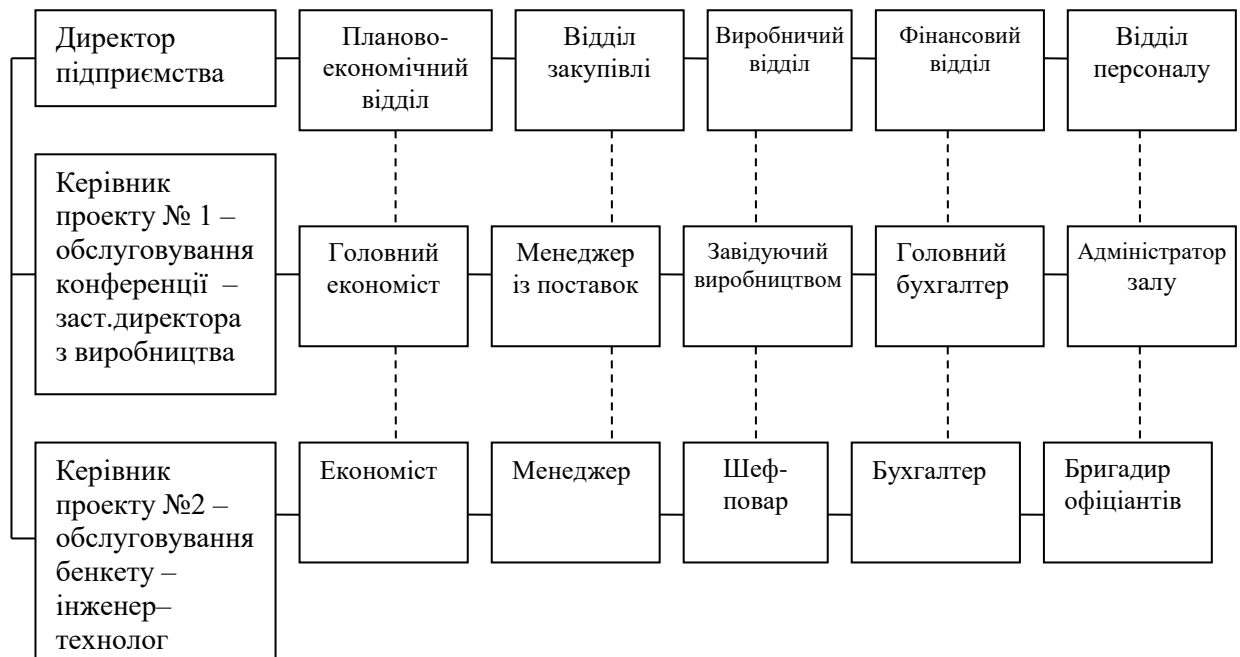


Рисунок 2.7 – Матрична структура управління підприємством ресторанного господарства [217, с. 102]

Очевидно, що організаційна структура управління підприємством ресторанного господарства впливає і на формування інформації про витрати в розрізі функціональних підрозділів. Із метою розподілу відповідальності за формування інформації про витрати пропонуємо для підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу виділяти центри відповідальності (ЦВ): відділ закупівлі (менеджер з закупівлі), виробничий відділ (завідувач виробництвом), відділ збуту (менеджер зі збуту), бухгалтерія (фахівці з обліку), відділ персоналу (адміністратор). Дозвіл на отримання інформації зовнішніми користувачами може надавати тільки директор підприємства.

Переважна частина інформації, яка використовується в управлінні витратами, отримується за допомогою бухгалтерського обліку (бухгалтерія-(ЦВІ)), і характеризується великою повнотою охоплення діяльності підприємства, аналітичністю представлення даних і їх цільовою направленістю на максимізацію отриманого прибутку. Це підтверджує Л.В. Нападовська та зазначає, що «...облік – це специфічний інструмент та

основне джерело ключової інформації для досягнення цілей» [150, с. 18]. Бухгалтер несе відповідальність за достовірність та своєчасність наданої інформації про витрати підприємства внутрішнім та зовнішнім користувачам облікової інформації. Саме облікова інформація про витрати підприємства, яка накопичується в управлінському та фінансовому обліку, є підґрунтям та інформаційним забезпеченням для їх аналізу в динаміці, планування, прогнозування та прийняття управлінських рішень. Відділ персоналу (адміністратор, директор) як центр відповідальності за формування інформації буде акумулювати дані про витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства ресторанного господарства.

Між визначеними центрами відповідальності повинна здійснюватися вільна циркуляція інформації про витрати з метою розв'язання конкретної проблеми, що виникла в процесі діяльності підприємства. Центри формування інформації виступають як генераторами інформації, так і її споживачами. Таким чином, визначені центри формування інформації про витрати, що виникли на різних стадіях господарського циклу, дозволять розподілити інформаційні потоки за структурними підрозділами системи управління підприємства (зокрема системи управління витратами) та підвищити відповідальність осіб за інформацію, надану управлінцям різного ієрархічного рівня.

Досліджено, що під час організації процесу формування інформації про витрати необхідно володіти інформацією про потреби користувачів. «...Інформаційні потреби – це усвідомлена необхідність отримання окремим споживачем чи колективом, групою споживачів інформації, яка відповідає характеру їх роботи» [55, с. 339]. Отже, в сучасній системі управління витратами існує інформаційна потреба та можливість використання інформації для:

прогнозування та планування витрат (визначаються довго- і короткострокові тенденції зміни окремих видів витрат, задаються їхні

орієнтири, що забезпечують вихід на визначені значення показників прибутку і рентабельності);

нормування витрат (встановлення норм споживання сировини на випуск продукції власного виробництва в натуральних і вартісних оцінках);

обліку витрат та калькулювання собівартості кейтерингових послуг (облік витрат за функціональним призначенням, господарськими процесами, розподіл витрат між об'єктами калькулювання наданих послуг та визначається собівартість),

аналізу витрат і собівартості послуги (проводиться аналіз витрат у порівнянні з минулими роками, плановими показниками, виявляються фактори впливу, визначаються резерви зниження собівартості за умов збереження якості);

контролю та регулювання витрат (перевірка правильності віднесення прямих витрат на виробництво страв, виявлення розміру відходів та перевірка обґрунтованості їх відображення, контроль за розподілом витрат та включенням їх до собівартості наданих послуг, контроль за документальним оформленням операцій, де визнають витрати).

Другий етап створення обліково-інформаційного забезпечення для управління витратами передбачає визначення його елементів та застосування у практичній діяльності господарських одиниць. За науковим поглядом А.А. Пилипенко, елементами облікового забезпечення для управління витратами виступають: рахунки, моделі, номенклатури, регламенти, нормативи [165, с. 71]. Перераховані елементи є базовими і сприяли формуванню обліково-інформаційного забезпечення для управління витратами підприємств ресторанного господарства. На нашу думку, основою обліково-інформаційного забезпечення повинна стати класифікація витрат, що дозволить організувати управлінський облік витрат, виконуючи його місію та головні функції.

Отримати інформацію керівництву окремих центрів відповідальності про витрати підприємства дослідженої галузі з урахуванням потреб можливо

при використанні організаційних регламентів обліку. Зокрема, Наказ про облікову політику підприємства, що надає інформацію:

про встановлений перелік витрат операційної діяльності, зокрема, адміністративних та витрат на збут;

склад загальновиробничих витрат (з виокремленням змінних та постійних витрат);

базу розподілу загальновиробничих витрат;

перелік і склад статей калькуляції собівартості кейтерингової послуги.

Одним із важливих елементів обліково-інформаційного забезпечення управління витратами є Робочий план рахунків, що розробляється відповідно вимогам фінансового та управлінського обліку. В Плані рахунків синтетичні рахунки класу 9 «Витрати діяльності» і субрахунки (за аналітичними ознаками) повинні формувати дані не тільки для складання Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), але служити інформаційною базою для формування статей форм управлінської звітності, необхідних для внутрішніх потреб підприємств ресторанного господарства. Корисним із точки зору інформативності користувачів функціональних підрозділів буде розроблений на підприємстві і Робочий альбом форм первинних документів (за видами обліку) та управлінських звітів, який дозволить провести процес уніфікації документів на рівні підприємства.

Процес розробки та реалізації управлінських рішень щодо оптимізації витрат здійснюється на основі управлінської звітності, інформація якої призначена для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації і повинна мати конфіденційний характер. Управлінські звіти про витрати складають відповідно до інформаційних потреб, а структура та розкриття інформації в них може змінюватися.

На третьому етапі процесу формування обліково-інформаційного забезпечення на основі подійно-фактологічних дій (вхідна інформація) необхідно організувати процес створення бухгалтерської облікової (дані фінансового та управлінського обліку) та позаоблікової (зовнішня

інформація, нормативно-законодавча база з обліку) інформації. Всі види інформації, що впливають на прийняття рішень, повинні відобразитися в інформаційній системі підприємства та відповідати ступеню достатності.

При формуванні обліково-інформаційного забезпечення слід реально враховувати як внутрішні можливості підприємства ресторанного господарства, так і весь спектр зовнішніх умов його функціонування. Під впливом факторів зовнішнього середовища знаходиться позаоблікова інформація (формується за межами бухгалтерського обліку, а інколи за межами функціонуючого об'єкта господарювання). Інформація не може розглядатись у відриві від тих змін, що відбуваються в економічній системі і на ринках матеріальних ресурсів. Зовнішнє середовище впливає на витрати підприємства ресторанного господарства через грошово-кредитну та податкову політики держави, інфляційні процеси, що знаходять відображення у показниках обсягу та рівня витрат. До зовнішньої інформації відноситься інформація про транспортні тарифи, тарифи на послуги, що отримує підприємство від інших організацій та установ, конкурентні переваги, слабкі сторони і загрози підприємств-конкурентів тощо.

Для управління витратами необхідна нормативно-довідкова інформація, яка включає діючі норми та нормативи щодо споживання сировини (матеріалів), норми часу, норми виробітку, норми витрат комунальних послуг, норми обслуговування тощо. Цільова спрямованість підприємств ресторанного господарства передбачає необхідність планування витрат, інформація про які забезпечить нормальну роботу та якісне обслуговування замовників кейтерингових послуг. До даного типу відносять інформацію про асортимент продукції та комплекс послуг в плановому періоді, планові витрати за такими групами, як собівартість реалізованих товарів та продукції власного виробництва (послуги), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, інформацію про внутрішні резерви оптимізації витрат.

Доповнює обліково-інформаційне забезпечення контрольно-аналітична інформація про витрати. Релевантною є інформація про виявлені тенденції змін рівня, обсягу та структури витрат, а результати аналітичних розрахунків складають інформаційну базу для пошуку резервів зниження собівартості кейтерингової послуги, а в окремих випадках – обґрунтування рішення щодо зміни ціни послуги в умовах нестабільності та кризових явищ. Стан управління витратами залежить від достовірності наданої інформації, тому корисною є результативна інформація процесу контролю, зокрема, про законність здійснених операцій, що призвели до виникнення витрат, достовірність показників фінансової звітності в розрізі елементів витрат тощо.

Вважаємо, що ядром обліково-інформаційного забезпечення витрат та калькулювання собівартості кейтерингових послуг має виступати фінансовий облік за МСФЗ та управлінський облік. Основним завданням фінансового обліку витрат є систематизація інформації про витрати за економічними елементами та видами діяльності, відповідно, при застосуванні класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності», і, як результат, відображення підсумкової інформації (вихідна інформація) у фінансовій звітності, відповідно до МСФЗ (ф. 2 «Звіт про фінансовий результат (звіт про сукупний дохід)»).

Отримати інформацію про витрати з урахуванням аналітичних ознак дозволить раціональна організація управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, одним з основних об'єктів якого є витрати підприємства в цілому й окремих його структурних підрозділів. Повністю підтримуємо думку Н.В. Бондарчука, що «управлінський облік – це інтегрована внутрішньогосподарська інформаційна система поточного спостереження й контролю як за окремими господарськими операціями в ході їх безпосереднього здійснення, так і за всією фінансово-господарською діяльністю підприємства» [20, с. 44]. Характерною ознакою управлінського обліку є те, що він об'єднує процес управління з обліковим процесом

підприємства, а унікальність полягає у його гармонійному поєднанні з плануванням та контролем. Завдяки інформації, що надає управлінський облік, особи, які несуть відповідальність за досягнення конкретних цілей, можуть вчасно прийняти управлінські рішення стосовно витрат підприємства. Поліпшення інформаційного забезпечення управління витратами можна досягти за допомогою аналізу взаємозв'язку й порівняння витрат і доходів із діями конкретних осіб, відповідальних за визначені витрати, а також, здійснюючи контроль за витратами ресурсів у таких напрямках, як облік витрат за центрами відповідальності, видами діяльності, що дозволяють знайти значні резерви економії ресурсів.

Для управління витратами внутрішньогосподарський облік покликаний забезпечувати користувачів інформацією про:

витрати на придбання та доставку сировини та товарів;

поточні витрати на виробництво, реалізацію та організацію споживання продукції та товарів;

витрати на матеріальне стимулювання персоналу та соціальний розвиток колективу;

витрати на придбання та обслуговування (оренду) устаткування та малоцінних необоротних засобів кейтерингу;

витрати на формування собівартості кейтерингових послуг у розрізі їх видів;

витрати за центрами відповідальності (місцем виникнення).

Визначені в процесі дослідження етапи формування обліково-інформаційного забезпечення дозволили розробити організаційну модель обліково-інформаційного забезпечення для управління витратами підприємств ресторанного господарства (рис. 2.8).

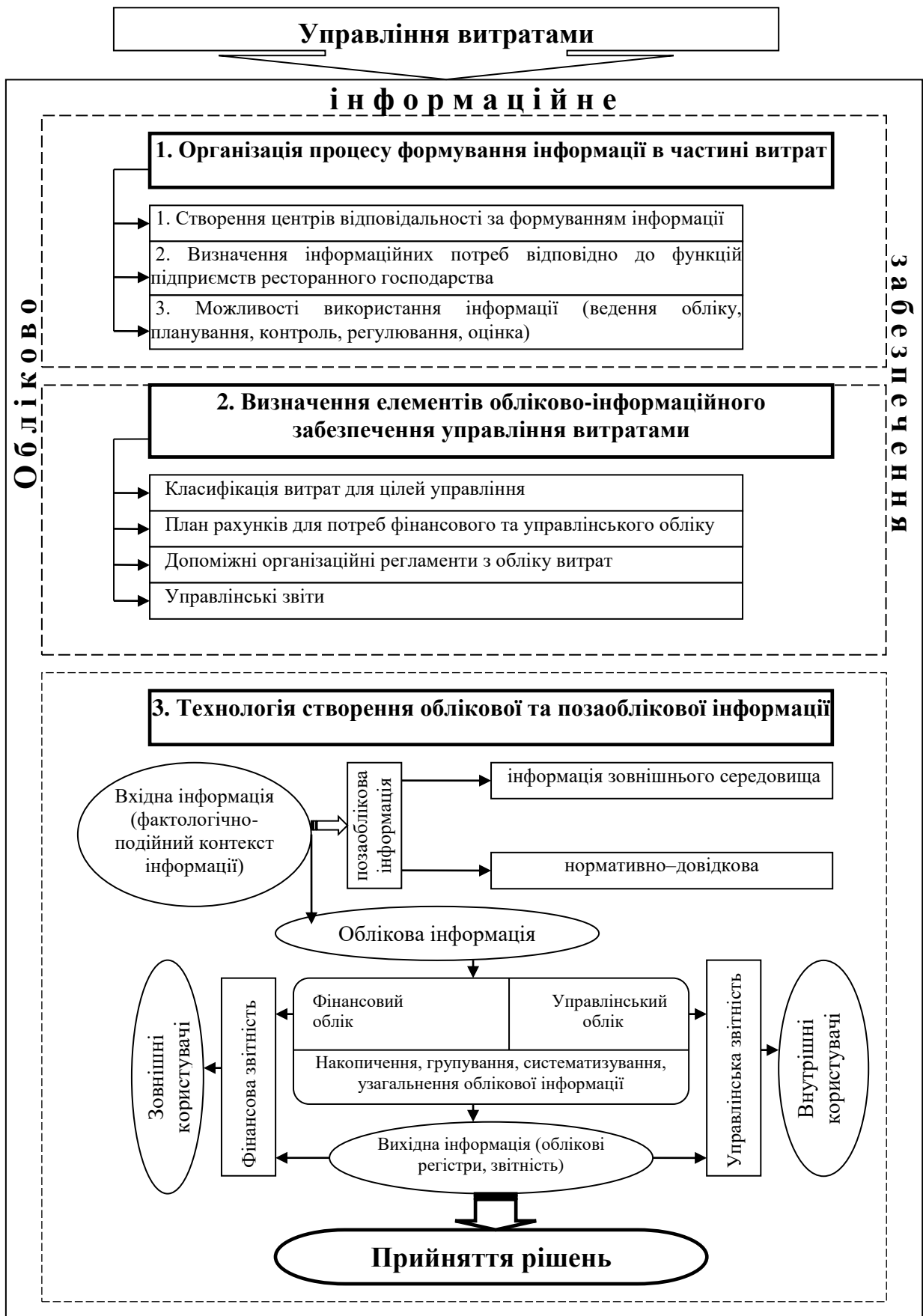


Рисунок 2.8 – Організаційна модель обліково-інформаційного забезпечення управління витратами підприємств ресторанного господарства (розробка автора)

Запропонована модель є результатом синергії організаційних, інформаційних та облікових механізмів, спрямованих на прийняття управлінських рішень на основі релевантної інформації щодо тактичного та стратегічного розвитку суб'єктів господарювання галузі дослідження у динамічному ринковому середовищі.

Таким чином, ефективність управління витратами залежить від комплексності, обсягу, глибини та якості інформаційної системи, а застосування науково-методичного підходу до формування обліково-інформаційного забезпечення на підприємствах ресторанного господарства дозволить органічно поєднати витрати з високою якістю продукції власного виробництва або кейтерингової послуги, не допустити зайвих витрат (або втрат) та знайти можливість до впровадження ефективних методів управління витратами, що позитивно вплине на фінансовий результат в умовах соціально-орієнтованої економіки України.

РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

3.1 Наукові підходи до формування облікової політики в частині витрат підприємств ресторанного господарства

Успіх у реалізації обраної концепції управління витратами керівниками підприємств ресторанного господарства безпосередньо залежить від якості інформаційного забезпечення, основним джерелом якого є управлінський облік. Проте, економічна ситуація в країні, діяльність підприємств в умовах невизначеності призводить до стрімкої динаміки інформаційних потоків у розрізі витрат внаслідок постійних змін цін на сировину, паливно-мастильні матеріали, тарифів на комунальні послуги, витрати на ремонт, оренду приміщення та транспорту для потреб ресторанного господарства. Це, в свою чергу, впливає на ускладнення процесу прийняття рішень щодо оптимізації витрат та ефективності використання ресурсів у процесі виготовлення продукції або надання послуг. Погоджуємося, що «з розвитком господарства ускладнюється структура організації, виникає диверсифікація продуктів і послуг, збільшуються обсяги грошових потоків, стає більш складним визначення доходів і витрат за окремими напрямками господарства» [160, с. 4]. Внаслідок цього постає потреба в організації такої системи обліку в підприємствах ресторанного господарства, яка б відповідала сучасним вимогам керівників в отриманні комплексної інформації про витрати для ефективного планування, контролю та ухвалення господарських рішень. Саме таку місію, вважаємо, в підприємствах ресторанного господарства повинен виконувати управлінський облік, вектор якого направлено на оптимізацію, а при сприятливих умовах і мінімізацію (із збереженням первинної якості продукту чи послуги) витрат, бо нарощування власних прибутків через підвищення цін вже не є актуальним методом ведення сучасного господарства.

Процес впровадження управлінського обліку витрат у бізнес-структури ресторанного господарства повинен бути чітко організований. Аналіз сучасної наукової літератури з питань організації обліку витрат для системи управління підприємств [8, 16, 20, 61, 80, 132, 150, 166, 172, 180, 194, 214, 222] дозволив виявити основні проблеми впровадження управлінського обліку та можливі шляхи їх вирішення (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Проблеми впровадження управлінського обліку витрат підприємств ресторанного господарства та шляхи їх вирішення

№ з\п	Проблеми організації управлінського обліку	Шляхи вирішення проблеми
1	2	3
1	Недостатній рівень розробленої методологічної бази для ведення управлінського обліку витрат за процесним підходом	Самостійна розробка методологічної основи організації управлінського обліку витрат. Доцільним є затвердження управлінської облікової політики щодо витрат, в якій визначено: <ul style="list-style-type: none"> – варіант побудови системи управлінського обліку; – Плану рахунків для управлінського обліку витрат; – бухгалтерські проведення для відображення витрат в управлінському обліку; – первинні документи, щодо визнання витрат, складання графіку документообороту; – внутрішня управлінська звітність.
2	Застосування консервативних форм управління (реактивна форма управління, що характеризується вирішенням питань, які виникли на даний момент), що впливає на організацію діяльності	Впровадження проактивної форма управління, що характеризується планомірним веденням діяльності, побудованим на аналітичних прогнозах щодо виникнення критичних ситуацій в майбутньому з варіантами їх рішень. Ведення стратегічного управлінського обліку із розширенням інформаційної бази для прогнозування майбутніх витрат.
3	Орієнтація системи обліку виключно на виробництво та реалізацію власної продукції	Спрямування управлінського обліку не тільки на фіксації фактів господарської діяльності та прийняття короткострокових рішень, але й на формуванні інформації внутрішнього та зовнішнього середовища для визначення і оцінки стратегічних варіантів дій
4	Впровадження переліку витрат, що орієнтується на плановий обсяг реалізації товарів та послуг	Складання гнучкого переліку витрат з урахуванням відхилень від плану як в межах перевиконання, так і його невиконання

1	2	3
5	Необхідність витратити матеріальні й нематеріальні ресурси на організацію управлінського обліку, а саме – гроші й час.	Усвідомлення керівництвом щодо необхідності виділення матеріальних та нематеріальних ресурсів на організацію управлінського обліку як активного інструменту управління діяльністю підприємством для досягнення поставлених цілей та завдань.
6	Відсутність сформованих комунікаційних зв'язків між фінансовим відділом й менеджерами/відділом продаж	Організація бюджетування, планування платежів одночасно із визначенням порядку їх здійснення. Необхідність побудови чіткої структури платежів постачальникам враховуючи потреби складів, кухні, залу. Складання штатного розкладу.
7	Підбір спеціалістів з управлінського обліку	Проведення співбесід, організація семінарів, курсів, тренінгів для робітників облікової сфери з організації управлінського обліку.
8	Організація управлінського обліку витрат при використанні комп'ютерно-інформаційних технологій	Підбір персоналу з інформаційних технологій та спільна розробка алгоритму дії програми з оптимізації управлінського обліку витрат

Розробки наукового дослідження з організації та методики управлінського обліку витрат підприємств ресторанного господарства сприятимуть усуненню визначених проблем в умовах трансформації ринкової економіки.

Сучасний управлінський облік є гнучкою та динамічною системою, організованість якої залежать від чинників, обов'язкових до враховування: галузеві особливості діяльності підприємств ресторанного господарства, форму власності, обсяги виробництва, розмір підприємства, його структуру тощо. Тому, для ведення бухгалтерського обліку витрат підприємств ресторанного господарства визначено особливості їх функціонування та організаційно-технологічні характеристики (рис. 3.1).

Виявлені характерні ознаки допоможуть у розробці організаційних заходів щодо формування системи управлінського обліку витрат задля інформаційного сервісу власників та керівників усіх рівнів управління.

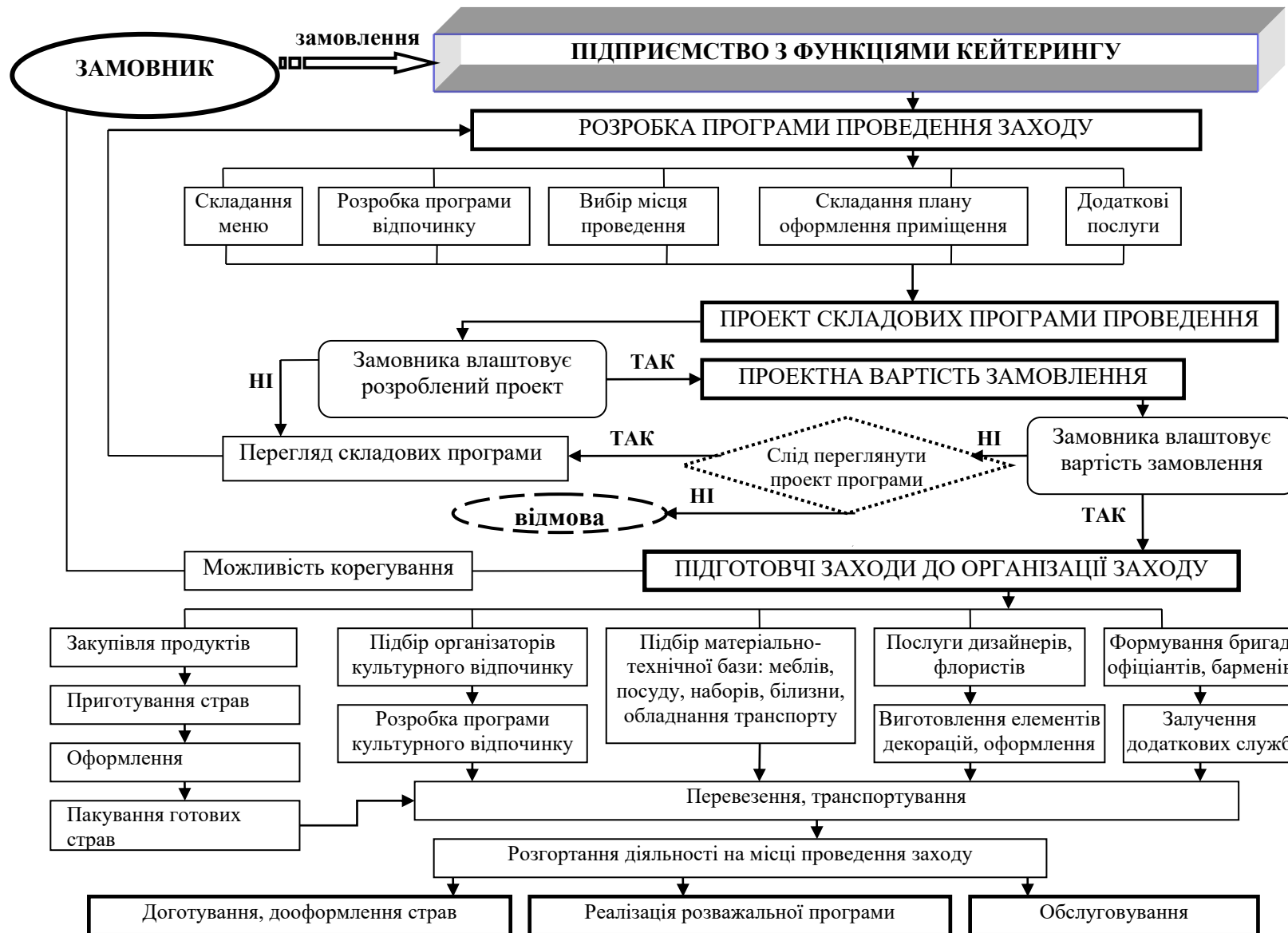


Рисунок 3.1 – Специфіка діяльності підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу для організації обліку витрат

Підприємства ресторанного господарства можуть самостійно визначати форми та системи організації управлінського обліку, оскільки він не регулюється з боку держави. Організація управлінського обліку передбачає використання внутрішніх регламентів і стандартів, основним із яких виступає облікова політика. Погоджуємося з М.Я. Черній, що «поширеним є формальний підхід до створення та застосування облікових політик» [232, с. 386].

Разом із цим облікова політика, формування якої здійснюється відповідно принципів (системність, комплексність, науковість та обґрунтованість, ефективність, планомірність і динамізм, профілактика, неперервність, сумісність інтересів та економічність), є єдиним організаційним регламентом для управлінського обліку витрат підприємств ресторанного господарства, оскільки останній не регулюється з боку держави.

Розробка облікової політики стосовно суб'єктів господарської діяльності здійснюється згідно з Методичними рекомендаціями, затвердженими наказом Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013 р. [177]. Оскільки в даних рекомендаціях подаються в основному базові складові облікової політики, що стосуються лише фінансового обліку, а управлінський облік взагалі не згадується, то в підприємствах ресторанного господарства здебільшого спостерігається спрямованість облікової політики на організацію фінансового обліку та звітності. Вважаємо, що зазначений підхід не дозволяє отримати своєчасну обліково-аналітичну інформацію про витрати та собівартість наданих кейтерингових послуг для управління діяльністю підприємством.

Як показали проведені нами дослідження, в сучасних умовах господарювання існують різновиди (варіанти) структури облікової політики відповідно до потреб управлінського персоналу підприємства:

1) традиційна облікова політика, що спрямована на реалізацію функцій фінансового обліку та звітності з використанням загальноприйнятих елементів;

2) облікова політика підприємства з додатковим розділом, який включає елементи для організації управлінського обліку;

3) окрема облікова політика для фінансового та управлінського обліку.

Перший варіант складання облікової політики є вимогою чинного законодавства, тому формується на кожному підприємстві ресторанного господарства, однак здебільшого має формальний характер без опису детальних облікових процедур, що безпосередньо впливає на якість отримання інформації. Другий варіант передбачає єдину облікову політику, яка буде враховувати організаційні, методичні та технічні аспекти як фінансового, так і управлінського обліку. Прихильниками цього варіанту моделювання облікової політики є М.С. Пушкар, М.Т. Щирба, які вважають: «оскільки загальна система обліку включає підсистеми фінансового, управлінського і стратегічного обліку, то, виходячи з цього, облікова політика повинна бути єдиною для облікового процесу підприємства та враховувати вимоги різних користувачів облікової інформації» [179, с. 178]. Вони наполягають, в разі необхідності, на визначенні окремих необхідних елементів для кожного об'єкта облікової політики з підсистем обліку. Широке коло науковців [27, 119, 154, 189, 219, 225] підтримують третій варіант, за яким організація управлінського обліку здійснюється на основі автономної облікової політики. Для підприємств ресторанного господарства формувати облікову політику управлінського обліку пропонує М.І. Ільченко, яка вказує на проблеми, що не вирішує облікова політика фінансового обліку: «питання, пов'язані з функціями управління не розкрито, посадові інструкції робітників облікової служби не наводяться в додатках до облікової політики, графіки передачі інформації зі структурних підрозділів до бухгалтерської служби підприємства ресторанного господарства не визначені» [78, с. 5]. На користь окремої облікової політики виступає

Ж.А. Иванова та вважає, що «в связи с тем, что к формированию информации в различных учетных системах (финансовый, налоговый, управленческий учет), регулированию информационных потоков, созданию универсальной системы учетно-аналитических показателей сегодня необходимо выработать на предприятиях системный подход, считаем необходимым разработку учетной политики для целей управленческого учета» [75, с. 150]. Суб'єкти господарювання самостійно обирають варіант оформлення облікової політики, але, вважаємо другий варіант найбільш оптимальним, і тому пропонуємо для підприємства ресторанного господарства використовувати облікову політику, що включатиме як елементи, обов'язкові для організації фінансового обліку відповідно чинного законодавства, так і елементи для організації управлінського обліку. Елементи управлінського обліку є бажаними в обліковій політиці підприємства, оскільки безпосередньо вплинуть на формування релевантної інформації для прийняття управлінських рішень в мінливому ринковому середовищі, де функціонують сучасні підприємства ресторанного господарства.

У результаті дослідження змісту Наказів про облікову політику (у розрізі витрат) 20 підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу м. Харкова (в Додатку Д табл. Д.1) було виявлено, що не всі вони відображають загальноприйняті елементи облікової політики стосовно витрат. Однак такі елементи як критерії суттєвості для цілей обліку, методи оцінки реалізованих товарів, порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат та методи їх обліку, методи нарахування амортизації необоротних активів, строк корисного використання основних засобів, форми та подання фінансової звітності розкриваються в Наказах про облікову політику у 91 % підприємств із репрезентативної вибірки.

Проведений аналіз змісту та структури облікової політики підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу м. Харкова у контексті вибору методик, технік та форм організації управлінського обліку витрат свідчить про те, що цим питанням не приділяється достатня увага з боку

спеціалістів із бухгалтерського обліку, що негативно впливає на отримання якісного інформаційного супроводу для прийняття рішень адміністративно-управлінським персоналом та зменшує ефективність діяльності суб'єкта господарювання. Для вирішення означених проблем запропоновано додатковий перелік елементів облікової політики для організації управлінського обліку витрат (п.п. 13–26 Додатку Д табл. Д.1), які разом із загальноприйнятими елементами фінансового обліку (п.п. 1–12 в додатку Д табл. Д.1) можуть бути використані при складанні Положення про облікову політику підприємства ресторанного господарства.

Зазначимо, що між елементами облікової політики фінансового та управлінського обліку в розрізі витрат підприємств ресторанного господарства існують різновиди їх взаємодії у залежності від розглянутих вище варіантів побудови облікової політики (рис. 3.2).

Так, цілісність облікової системи підприємства передбачає перший та другий варіанти взаємодії елементів облікової політики фінансового та управлінського обліку в розрізі витрат.

Погоджуємося з О.В. Фоміною, що «по цілому ряду пунктів облікова політика для фінансового обліку і управлінського обліку буде співпадати» [225, с. 6]. Так, проведені дослідження свідчать, що за першим варіантом структура Положення про облікову політику в розрізі витрат буде включати: загальноприйняті елементи облікової політики (п. 1, 12 Додатку Д табл. Д.1); елементи облікової політики, які задовольняють організаційні вимоги фінансового й управлінського обліку (п. 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 18, 22 Додатку Д табл. Д.1); елементи облікової політики для організації управлінського обліку (п. 5, 6, 11, п.п. 13–21, п.п. 23–26 Додатку Д табл. Д.1). Організація управлінського обліку в інтегрованій системі бухгалтерського обліку передбачає вибір другого варіанту формування облікової політики, за яким базові елементи фінансового обліку облікової політики (п.п. 1–4, п.п. 7–10, п. 12, Додатку Д табл. Д.1) доповнюються елементами для організації управлінського обліку (п. 5, 6, 11, п.п. 13–26 Додатку Д табл. Д.1).

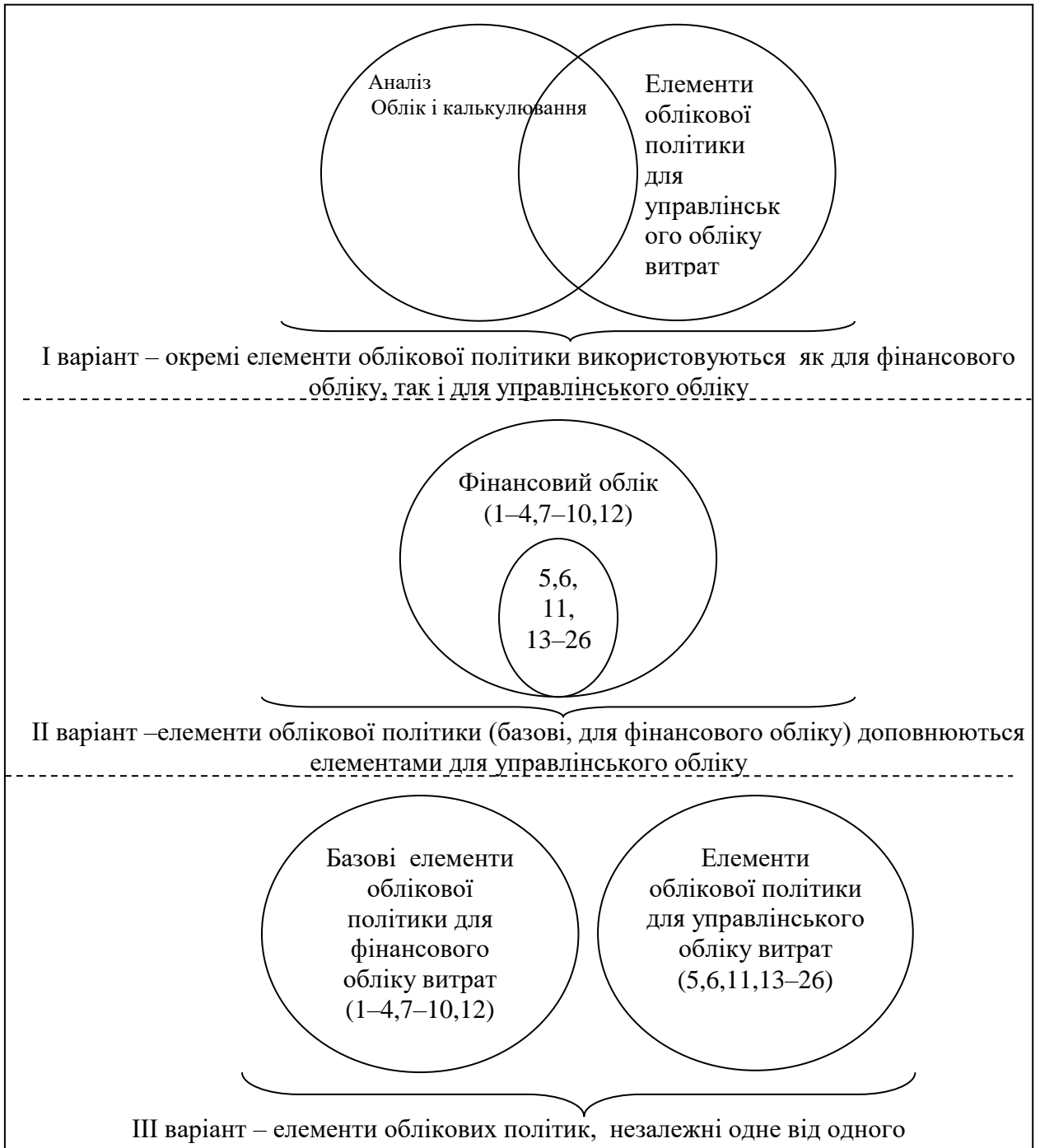


Рисунок 3.2 – Варіанти взаємодії елементів облікової політики фінансового та управлінського обліку в розрізі витрат підприємств ресторанного господарства (розробка автора)

Цей варіант побудови облікової політики (в розрізі витрат) з управлінським аспектом задовольнить вимоги відповідальних осіб за

організацію облікового процесу на підприємстві з метою отримання релевантної інформації з єдиної бази даних, гармонійно поєднаних систем фінансового та управлінського обліку.

Третій варіант передбачає складання окремих облікових політик відповідно цілям фінансового та управлінського обліку. Даний варіант дозволяє організувати управлінський облік за автономним принципом, використовуючи загальноприйняті елементи для фінансового обліку (п.п. 1–4, п.п. 7–10, п. 12 в Додатку Д табл. Д.1). Елементи п. 5 «Перелік і склад статей калькулювання собівартості кейтерингової послуги» та п. 6 «Метод калькулювання собівартості кейтерингової послуги» вважаємо за доцільне вилучити з базових елементів облікової політики підприємства й приєднати до переліку елементів облікової політики для управлінського обліку (п.п. 13 – 26). На наш погляд, це пояснюється тим, що перераховані пункти необхідні для обліку витрат і калькулювання собівартості послуги, які є одним з основних об'єктів управлінського обліку. Пункт 11 «Створення резервів майбутніх витрат» є загальноприйнятим елементом облікової політики, але, враховуючи специфіку діяльності підприємств ресторанного господарства в умовах невизначеності, вважаємо потрібним резерв майбутніх витрат на випадок відмови від послуги відображати як елемент облікової політики управлінського обліку.

З метою організації управлінського обліку витрат проведені дослідження дозволили розробити структуру Положення про облікову політику, складовими якої є розділи організаційного, методичного та технічного забезпечення обліку витрат із перерахованими елементами та їх можливими варіантами (рис. 3.3).

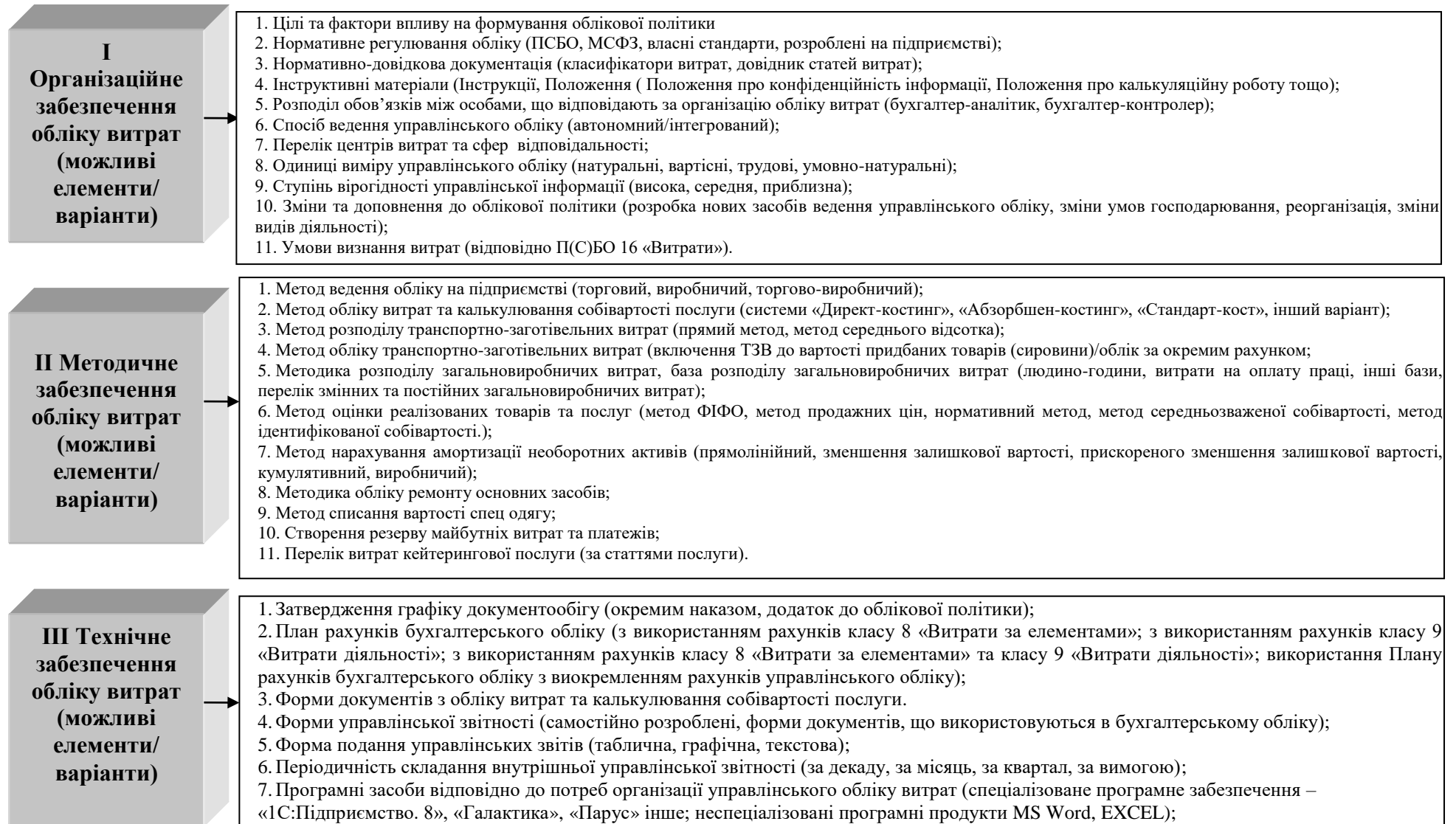


Рисунок 3.3 – Структура Положення про облікову політику в частині витрат для організації управлінського обліку підприємств ресторанного господарства (розробка автора)

Доведено, що запропоновані елементи облікової політики можуть також бути сформовані в окремий додатковий розділ, що внесений до Положення про облікову політику при використанні інтегрованої системи обліку. Управлінська спрямованість запропонованої структури Положення про облікову політику в розрізі витрат підприємств ресторанного господарства дозволить раціонально побудувати систему управлінського обліку з розподілом обов'язків між виконавцями, підвищити ефективність їх діяльності, отримати необхідну інформацію для управління витратами. Положення про облікову політику повинно включати додатки, до яких відносять: перелік центрів витрат та сфер відповідальності; перелік витрат кейтерингової послуги (за статтями послуги); перелік змінних та постійних загальнопромислових витрат, Робочий план рахунків бухгалтерського обліку з виокремленням рахунків управлінського обліку та інші необхідні інформаційно-організаційні регламенти.

3.2 Витрати операційної діяльності в системі рахунків бухгалтерського обліку для цілей управління

Для отримання деталізованої інформації про витрати операційної діяльності необхідно на підприємстві розробити систему рахунків (Робочий план рахунків), яка буде відповідати сучасним потребам керівників управлінської ланки з метою обґрунтування рішень щодо ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Робочий план рахунків як один з організаційних регламентів управлінського обліку витрат підприємств ресторанного господарства потребує такої структури, що дозволить отримати інформацію за різними аналітичними ознаками та відповідатиме вимогам сучасних інформаційних технологій.

Організація управлінського обліку передбачає використання Робочого плану рахунків, структура якого будується за одноколовим (інтегрованим, моністичним) та двоколовим (автономним) принципом. Сутність кожного з

принципів полягає у взаємозв'язку рахунків фінансового та управлінського обліку. Так, інтегрований підхід передбачає взаємозв'язок між рахунками фінансового та управлінського обліку, а автономний – виокремлення двох незалежних систем рахунків відповідно до цілей фінансового та управлінського обліку.

Прихильниками двоколового підходу до структури плану рахунків є Л.М. Янчева, І.Б. Чернікова, І.О. Гладій, які констатують, що «важливою перевагою використання двокругового принципу побудови рахунків є забезпечення більшої конфіденційності в умовах конкурентного середовища» [247, с. 45]. Створення окремого плану рахунків для управлінського обліку пропонує І.Ю. Тимрієнко [214, с. 64]. У підтримку одноколового підходу виступають такі вітчизняні науковці як С.Ф. Голов, К.Л. Багрій, Н.П. Ілюхіна, О.В. Обнявко, І.Л. Шерер [41, 9, 79].

На нашу думку, в підприємствах ресторанного господарства необхідно розробляти Робочий план рахунків, який задовольняє потреби організації як фінансового, так і управлінського обліку, оскільки побудова окремого плану рахунків для цілей останнього не є головною метою постановки обліку, а тільки засобом реєстрації та групування фактів господарської діяльності.

Для посилення інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень рекомендуємо до Робочого плану рахунків відкривати рахунки витрат в розрізі аналітичних ознак на основі розробленої в процесі дослідження Класифікації рахунків витрат для організації управлінського обліку в підприємствах ресторанного господарства з функціями кейтерингу (рис. 3.4), яка забезпечить всебічне відображення витрат за кожним процесом господарської діяльності.

Необхідність систематизації рахунків обліку витрат за визначеними нами групами пояснюється тим, що в мінливих економічних умовах сьогодення для ефективного та результативного управління підприємством керівникам потрібен розширений діапазон обліково-аналітичної інформації про витрати, зокрема, за процесами постачання, виробництва та

його обслуговування, реалізації, управління, які взаємопов'язані і взаємозумовлені між собою.

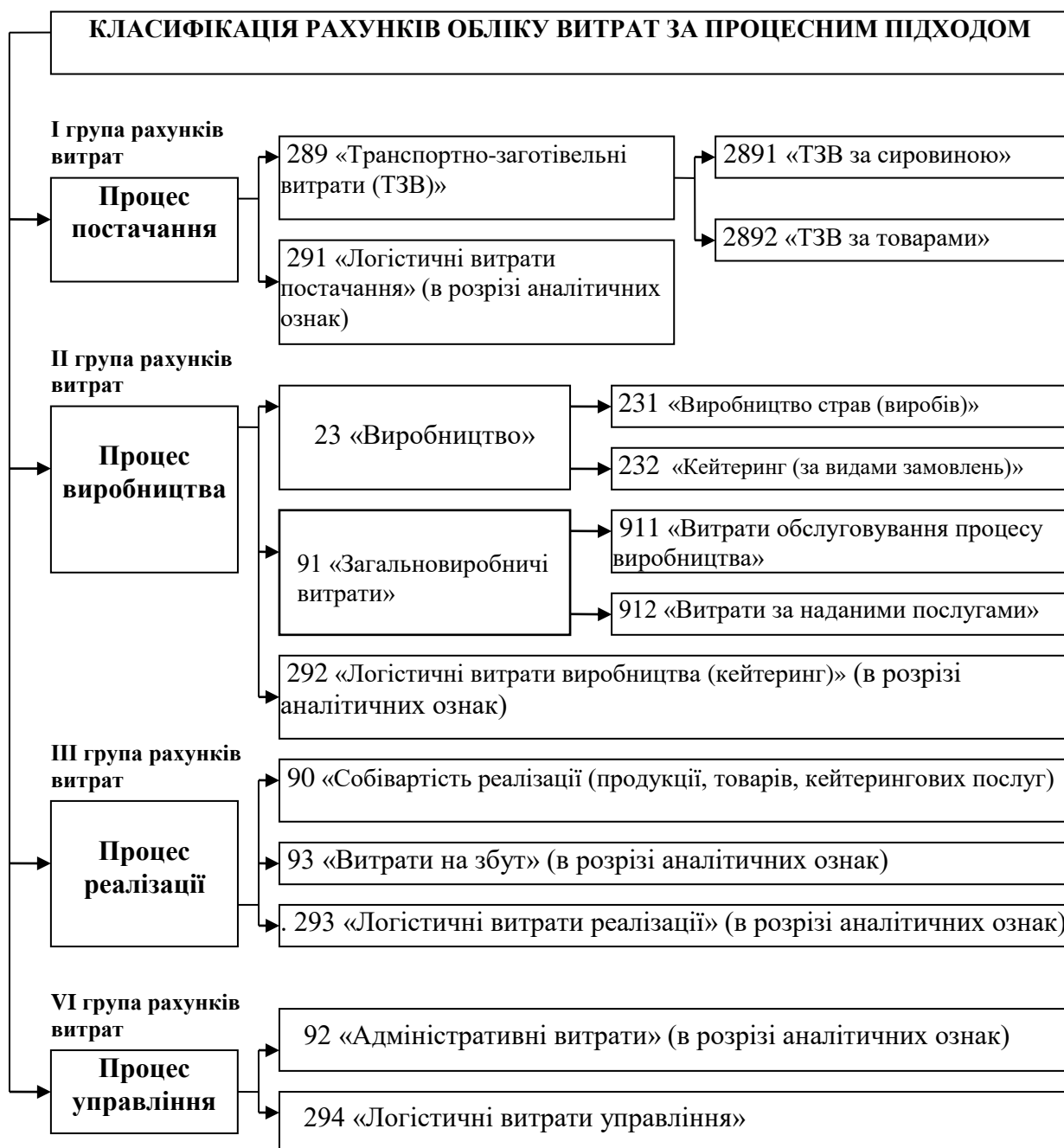


Рисунок 3.4 – Класифікація рахунків витрат для організації управлінського обліку в підприємствах ресторанного господарства з функціями кейтерингу

Так, для обліку витрат процесу постачання запропонована перша група рахунків витрат, призначення якої полягає у відображенні операцій із витратами на придбання сировини та купованих товарів для цілей підприємств ресторанного господарства (витрати на оплату праці робітників, зайнятих в процесі постачання, нарахування єдиного соціального внеску; вартість використаних паливно-мастильних матеріалів; витрати на утримання транспортних засобів; витрати на відрядження водіїв, експедиторів; оплата тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування до місця використання запасів, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування; витрати на організацію процесу постачання в частині пошуку, вибору та оцінки діяльності постачальників, подання та оформлення замовлень, витрати складування, зберігання та управління запасами тощо.

До витрат процесу постачання включено транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), які відповідно до прийнятої облікової політики можна відображати в обліку за допомогою субрахунку 281 «Товари на складі» (прямий спосіб обліку ТЗВ) або загальною сумою на окремому субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати» (з розподілом за середнім відсотком в кінці місяця). Для посилення аналітичності інформації про транспортно-заготівельні витрати відносно придбаної сировини та купованих товарів доцільно відкривати рахунки за аналітичними ознаками:

2891 «Транспортно-заготівельні витрати за сировиною»;

2892 «Транспортно-заготівельні витрати за товарами на складі».

Серед пріоритетів діяльності підприємств ресторанного господарства залишається якість продукції, безпечність та її доставка замовнику у встановлені строки. Ці умови вказують на необхідність впровадження логістики «як чинника ефективної організації усього ресторанного господарства та процесів постачання і зберігання зокрема» [205, с. 183]. Тобто, в підприємствах ресторанного господарства виникають логістичні витрати, визнання яких безпосередньо впливає на ефективність функціонування підприємства. Логістичні витрати сьогодні виділяють за

функціональними сферами: витрати на постачання, витрати на підтримку виробництва, витрати на розподіл та реалізацію. Однак для обліку логістичних витрат в діючому Плані рахунків обліку окремого рахунку не має. Науковцем М.В. Ретою, систематизовано та визначено три підходи до обліку логістичних витрат:

«...перший підхід базується на пропозиціях введення нових рахунків бухгалтерського обліку;

другий підхід ґрунтується на пропозиціях розширення або деталізації вже існуючих рахунків;

третій підхід ґрунтується на пропозиціях обліковувати логістичні витрати на забалансових рахунках, групуючи їх за функціональним призначенням» [183, с. 157–158].

Всі підходи з точки зору організації обліку логістичних витрат є цікавими і мають право на своє існування, однак, ми схилиємося до думки тих науковців, які для обліку та контролю логістичних витрат пропонують використовувати рахунок 29 «Логістичні витрати» з відкриттям відповідних субрахунків. У підприємствах ресторанного господарства рекомендуємо використовувати субрахунки, які дозволять систематизувати інформацію про логістичні витрати за кожним із процесів операційної діяльності підприємства: 291 «Логістичні витрати постачання», 292 «Логістичні витрати виробництва (кейтеринг)», 293 «Логістичні витрати реалізації», 294 «Логістичні витрати управління». Запропонований організаційний підхід до обліку логістичних витрат дозволить отримати повноцінну облікову інформацію, корисну для прийняття рішень щодо їх зменшення в наступних періодах як в цілому по підприємству, так і за процесами діяльності.

Зазначимо, що до групи рахунків витрат процесу постачання внесена пропозиція віднести перший субрахунок до рахунку 29 «Логістичні витрати», можливості якого достатні для раціональної організації управлінського обліку та контролю логістичних витрат постачання. Вважаємо, що на

субрахунку 291 «Логістичні витрати постачання» необхідно систематизувати інформацію про витрати:

на організацію процесу постачання в частині пошуку, вибору та оцінки діяльності постачальників, подання та оформлення замовлень;

витрати складування, зберігання та управління запасами;

витрати на повернення тари постачальникам;

витрати на організацію інформаційно-комп'ютерної підтримки процесу постачання;

інші логістичні витрати постачання.

До групи рахунків обліку витрат процесу виробництва та його обслуговування запропоновано відносити базові синтетичні рахунки – 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати», а також рекомендований до застосування субрахунок 292 «Логістичні витрати виробництва» в підприємствах ресторанного господарства.

Зазначимо, що виокремлення витрат виробництва в підприємствах ресторанного господарства з функціями кейтерингу не є характерним для чинної системи обліку, однак погоджуємося з Н.О. Власовою, Н.С. Краснокутською, О.А. Кругловою, І.В. Мілаш, що «визначення витрат виробництва та обігу реалізується в межах управлінського обліку та є корисним під час розробки цінової політики підприємства, обґрунтування рішень щодо укрупнення господарюючого суб'єкта, зміни структури мережі закладів» [33, с. 248]. З точки зору формування асортименту (складу) продукції підприємства та отримання для цього необхідної інформації необхідно застосовувати рахунок 23 «Виробництво» в розрізі аналітичних ознак відповідно обідньої (основної) продукції (страви), напівфабрикатів, кондитерських та кулінарних виробів, продукції бару, кейтерингової послуги.

Вважаємо, що рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», який сьогодні акумулює в бухгалтерському обліку витрати на обслуговування процесу виробництва, варто використовувати в підприємствах ресторанного господарства для обліку витрат на оплату праці шеф-поварів, кухарів,

сушістів, піццайолів, нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ), нарахування сум за отримані комунальні послуги, оренду виробничого устаткування для кейтерингу, амортизацію необоротних активів, ремонт виробничого (кейтерингового) обладнання тощо. Для обліку перерахованих загальновиробничих витрат пропонуємо застосовувати субрахунок 911 «Витрати обслуговування процесу виробництва». З метою отримання інформації про витрати послуг (послуги дизайнерів, аніматорів, флористів), витрати за послуги прокату столової білизни, спецодягу для обслуговуючого персоналу та інші витрати, пов'язані з обслуговуванням виїзних заходів, рекомендуємо використовувати субрахунок 912 «Витрати за наданими послугами», що в подальшому буде включено до собівартості кейтерингових послуг.

Обґрунтування необхідності відображення в управлінському обліку логістичних витрат за кожним процесом діяльності підприємств ресторанного господарства дозволило запропонувати за процесом виробництва використовувати субрахунок 292 «Логістичні витрати виробництва (кейтерингу)», можливості якого полягають в узагальненні інформації про витрати:

– пов'язані з забезпеченням якісного і своєчасного виробництва продукції відповідно до розробленої на підприємстві ресторанного господарства виробничої програми;

- на скорочення виробничого циклу;
- на управління запасами в процесі виробництва страв;
- на перевезення клієнтів до місця проведення заходу.

Виготовлена продукція власного виробництва (товарів, послуг) підлягає реалізації, яка здійснюється безпосередньо в залі підприємства ресторанного господарства, через торговельну мережу та шляхом доставки замовнику. Для отримання обліково-аналітичної інформації про витрати за процесом реалізації (третья група рахунків витрат) в практичній діяльності підприємств галузі дослідження використовують рахунки 90 «Собівартість

реалізації» та 93 «Витрати на збут». Однак для ефективного управління витратами вважаємо за доцільне організувати облік витрат за процесом реалізації в залежності від місця їх виникнення (внутрішні – в межах закладу, зовнішні – в межах виїзного кейтерингу). Задля цього, облік витрат на реалізацію продукції власного виробництва (товарів) в залі підприємства пропонуємо організувати при використанні рахунку 93 «Витрати на збут» з виокремленням субрахунків для посилення аналітичності інформації відповідно до інформаційних потреб учасників системи управління підприємств ресторанного господарства: 931 – витрати на оплату праці офіціантів, барменів та нарахування єдиного соціального внеску, 932 – витрати пакувальних матеріалів, 933 – витрати на ремонт тари, 934 – витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), 935 – витрати на відрядження працівників, зайнятих в процесі реалізації, 936 – інші витрати, пов'язані з реалізацією страв, виробів, барної продукції. А для узагальнення інформації про витрати в межах виїзного кейтерингу доцільно використовувати в управлінському обліку підприємств ресторанного господарства субрахунок 293 «Логістичні витрати реалізації» в розрізі таких аналітичних ознак як: витрати на оплату праці водіїв, кур'єрів та єдиний соціальний внесок, витрати на паливно-мастильні матеріали, витрати на оренду транспортних засобів, витрати на утримання транспортних засобів, які здійснюють доставку продукції замовнику. Крім того, на цьому субрахунку пропонуємо відображати інформацію про витрати, пов'язані з процесом фізичного просування страв (виробів, напівфабрикатів) до споживача, формуванням логістичного управління замовленнями, логістичного сервісу тощо. Зроблені рекомендації стосовно використання запропонованих рахунків витрат процесу реалізації сприятимуть формуванню достатньо розгорнутої аналітичної інформації в управлінському обліку і є основою для прийняття рішень щодо оптимізації витрат в залежності від місця їх виникнення.

Логічним завершенням ланцюгу процесів діяльності є процес управління, результативність якого залежить від отримання якісної та

своєчасної обліково-аналітичної інформації про витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, а також витрати, пов'язані з організацією, координацією та управлінням підприємством ресторанного господарства. Для організації обліку витрат за процесом управління (четверта група рахунків) доцільно використовувати рахунок 92 «Адміністративні витрати» в розрізі аналітичних ознак згідно вимог управлінської ланки для прийняття рішень, а також рахунок 294 «Логістичні витрати управління», який призначено для узагальнення інформації про витрати: на утримання працівників, задіяних у логістичній діяльності, на відрядження логіста, на бланки первинної документації логістики, на утримання необоротних активів, на організацію інформаційно-комп'ютерної підтримки логістичної системи підприємства.

3.3 Методика обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства

Сучасний стан діяльності підприємств ресторанного господарства характеризується жорсткими умовами конкуренції та боротьбою за споживачів, тому головним завданням керівників є насамперед розширення асортименту послуг та якості їх виконання, а також організація процесу гнучкого ціноутворення на страви, який за своєю сутністю формує продажні ціни на послуги закладу ресторанного господарства. Крім задоволення попиту споживачів в отриманні диференційних видів продукції власного виробництва (послуг), управлінці повинні приділяти увагу й операціям щодо відшкодування всіх витрат операційної діяльності та отримання прибутку, необхідного для подальшого розвитку закладу індустрії гостинності. Тобто, сучасне ведення господарства потребує ефективного управління витратами операційної діяльності при використанні сформованої обліково-аналітичної бази даних, яка в свою чергу стане інформаційною підтримкою для прийняття господарських рішень. Саме на цьому етапі виникає гостра

необхідність в активізації управлінського обліку витрат на основі застосування сучасних методик із врахуванням специфіки діяльності підприємств ресторанного господарства.

Сьогодні методика обліку витрат у підприємствах із функціями кейтерингу не співпадає з обліком в підприємствах ресторанного господарства, які працюють стаціонарно і не здійснюють послуги за межами свого закладу. Для підприємств ресторанного господарства із функціями кейтерингу характерним є значна частка витрат, що пов'язана з доставкою готової продукції замовникам, а також перевезенням їх до місця проведення заходу. Отже, важливою ланкою управлінського обліку повинен стати облік транспортних витрат та вирішення питань щодо їх оптимізації. З цією метою вважаємо за необхідне вести облік логістичних витрат у системі управлінського обліку, який дозволить отримати інформацію для раціоналізації маршрутів доставки продукції на замовлення. Також специфікою обліку підприємств з функціями кейтерингу є облік розрахунків із підзвітними особами в частині витрат на відрядження. Це пов'язано з тим, що клієнти можуть замовляти обслуговування в іншому місці. Заклади кейтерингу виконують функції й кадрових агентств, чия спеціалізація – надання послуг персоналом (офіціанти, бармени, кухарі), що спонукає до організації обліку витрат на оплату праці. До облікових процедур підприємств кейтерингу необхідно віднести і організацію обліку оренди меблів, посуду, інвентарю, тканини, обладнання (наприклад, барна стійка), що є нетиповим для стаціонарних підприємств ресторанного господарства. При цьому слід вести облік за цінами оренди майна за добу та враховувати вартість майна у випадках його псування або втрати. В управлінському обліку підприємств з функціями кейтерингу повинні знайти своє відображення і методичні аспекти калькулювання собівартості послуги на замовлення, оскільки даний процес сьогодні майже не застосовується в галузі дослідження. Правильний вибір методу формування показника собівартості послуги є необхідним та вплине на визначення її вартості та фінансовий

результат операційної діяльності, а в подальшому – на отриманні згоди від замовника та розширення інформаційної бази клієнтів. Це дозволяє прийти до висновку, що в підприємствах із функціями кейтерингу необхідно організувати управлінський облік та застосовувати таку методику, що дозволить об'єднати облік витрат придбаних продуктів (товарів), облік витрат виготовлення конкурентоздатної продукції власного виробництва (послуг в межах закладу), облік витрат реалізації (споживання) з обліком витрат на здійснення кейтерингових послуг (в тому числі, обліку логістичних витрат) та калькулювання їх собівартості.

Реалізація методики управлінського обліку витрат підприємств ресторанного господарства повинна здійснюватися із застосуванням класичних елементів методу бухгалтерського обліку (документація та інвентаризація, оцінка та калькуляція, рахунки та подвійний запис, звітність), а також арсеналу прийомів та заходів, спрямованих на управління витратами: методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції; методика розподілу загальновиробничих витрат; облік за центрами витрат та центрами відповідальності; бюджетування; нормування і лімітування витрат та інші методичні прийоми. Тобто кожне підприємство з урахуванням потреб повинно розробляти свої внутрішньофірмові єдині методи та стандарти ведення управлінського обліку витрат у залежності від специфіки діяльності та обраного методу обліку діяльності (торговий, виробничий, торгово-виробничий). Так, для підприємств ресторанного господарства рекомендовано застосовувати елементи методу управлінського обліку, що представлені таблиці 3.2

Таблиця 3.2 – Рекомендовані елементи методу управлінського обліку витрат для підприємств ресторанного господарства

№ з/п	Елементи методу управлінського обліку витрат	Характеристика елементів методу управлінського обліку витрат
1	2	3
Елементи методу управлінського обліку:		
Класичні		
1	Документація	Первинний спосіб спостереження і реєстрації господарських операцій у первинних документах
2	Оцінка	Відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою їх узагальнення.
3	Калькуляція	Метод обчислення собівартості виготовленої продукції, наданих послуг та виконаних робіт
4	Рахунки та подвійний запис	Спосіб поточного обліку і контролю за наявністю та рухом активів і пасивів господарського суб'єкта й одночасним відображенням господарської операції за дебетом одного рахунку й кредитом іншого на одну й ту саму суму
5	Звітність	Метод підсумкового узагальнення й одержання підсумкових результатів діяльності підприємства за звітний період
Специфічні		
1	Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції:	
	1.1. Облік та калькулювання неповної собівартості (система «Директ–костинг»)	Метод, що враховує виключно прямі змінні витрати, сума зміни яких прямо залежить від зміни обсягів діяльності
	1.2. Облік та калькулювання повної собівартості (система «Абзорбшен–костинг»)	При такій системі обліку до складу собівартості продукції включаються всі витрати, що пов'язані з виробництвом та реалізацією цієї продукції
	1.3 Облік нормативних витрат (Система «Стандарт–кост»)	Система управління витратами, що поєднує нормування, планування, аналіз і контроль. Фактична величина витрат при такій системі обчислюється наперед за встановленими нормами, крім того в процесі обліку проводиться виявлення відхилень
	1.4 Облік фактичних витрат та калькулювання собівартості	За цим методом собівартість продукції формується на основі фактичних витрат підприємства
	1.5 Позамовний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (послуги)	Даний метод дозволяє калькулювати собівартість продукції на основі обліку витрат з кожного індивідуального виробу або окремої партії виробів, об'єднаних одним замовленням
	1.7 Облік витрат та калькулювання собівартості продукції (послуги) на основі видів діяльності (Система АВС)	За цим методом управлінського обліку здійснюється групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім їх розподіляють між видами продукції

1	2	3
	1.8 Метод калькулювання «Таргет-костинг»	Система Target Costing, на відміну від традиційних способів ціноутворення, передбачає розрахунок собівартості продукції, виходячи із заздалегідь встановленої ціни реалізації. Для визначення цільової собівартості продукції (послуги) величина прибутку, яку хоче отримати підприємство, віднімається з очікуваної ринкової ціни
2	Облік за центрами витрат та центрами відповідальності	Система побудови обліку, за якою можлива більш чітка організація контролю і регулювання витрат. Вона дає змогу порівнювати фактичні результати із запланованими, аналізувати причини відхилень, встановлювати відповідальних осіб й приймати управлінські рішення
3	Бюджетування	Елемент методу управлінського обліку, що базується на системі розрахунку бюджетів на стадії планування діяльності. Бюджетування одночасно є і засобом контролю за отримані результати
4	Нормування і лімітування витрат	Нормування, як елемент методу управлінського обліку, передбачає розрахунок оптимальної норми ресурсів на одиницю продукції, з метою забезпечити ефективне використання активів фірми з подальшим лімітуванням, тобто контролем за витратами матеріальних ресурсів, що лежить в основі бюджетування
5	Метод визначення ціни страви	
	5.1 На підставі попиту	Метод згідно з яким під час розрахунку ціни страви враховується попит, а також більша ціна, зафіксована на ринку. Собівартість встановлюється шляхом віднімання від даної ціни бажаного прибутку. Отримана сума аналізується щодо доцільності виробництва такої страви
	5.2 На підставі витрат	Метод базується на отриманні конкурентної ціни, що встановлена на ринку на таку саму страву, собівартості й того прибутку, який планується отримати, одночасно з тим визначається рівень умовно-постійних та змінних витрат. Що є достатньо складним для підприємства із широким асортиментом
	5.3 Змішаний	Метод, що поєднує в собі метод визначення ціни страви на підставі попиту й на підставі витрат

Зазначені елементи методу управлінського обліку витрат дозволять підприємствам ресторанного господарства створити інформаційну інфраструктуру з метою задоволення потреб внутрішніх користувачів у процесі прийняття рішень щодо залучення нових споживачів кейтерингових

послуг, збереження рівня якості продукції (послуг), впровадження нових технологій, переоснащення виробництва.

Як зазначалося вище, на облік витрат підприємств ресторанного господарства, діяльність яких спрямована на виробництво продукції власного виробництва, торгівлю та організацію дозвілля (надання кейтерингових послуг) впливає самостійно обраний бухгалтером метод ведення обліку діяльності суб'єкта господарювання, а саме, торговий, виробничий або торгово-виробничий. Проведений аналіз сутності кожного з методів, дозволив визначити перелік рахунків обліку витрат та інформацію, що відображається на них, наведена в таблиці 3.3

Як показало практичне дослідження, 60 % підприємств ресторанного господарства з виїзним обслуговуванням м. Харкова з репрезентативної вибірки застосовують сьогодні торгово-виробничий метод до обліку діяльності, 35 % – торговий і лише 5 % – виробничий метод.

Так, обрання торгово-виробничого методу обліку в кафе та ресторанах передбачає використання рахунку 23 «Виробництво», де в якості прямих витрат відображають тільки вартість сировини та продуктів, списаних за актами. За цим методом даний рахунок у підприємствах із виїзним обслуговуванням не призначений для формування показника собівартості виготовленої продукції (страви, послуги). Це дає можливість нам стверджувати, що в цьому випадку рахунок 23 «Виробництво» не є калькуляційним, тим самим порушуючи методологію бухгалтерського обліку в частині класифікації рахунків за структурою та економічним призначенням. Чинна методика обліку витрат на виробництво готової продукції в підприємствах ресторанного господарства за торгово-виробничим методом наведена на рисунку 3.5.

Для торгово-виробничого методу обліку характерна систематизація інформації про операційні витрати, що здійснюється на рахунках 902 «Собівартість реалізації товарів», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати».

Таблиця 3.3 – Систематизація рахунків обліку витрат та їх інформаційно-змістове навантаження згідно з методом ведення обліку діяльності підприємств ресторанного господарства

Код рахунку	Назва рахунку витрат	Торговий метод	Виробничий метод	Торгово-виробничий метод
289	«Транспортно-заготівельні витрати»	+	+	+
23	«Виробництво»	–	+ Формується фактична собівартість кулінарної, кондитерської продукції	+ Обліковується тільки рух вартості сировини і товарів, що використані для виготовлення продукції
901	«Собівартість реалізації готової продукції»	–	+	–
902	«Собівартість реалізації товарів»	+	–	+ Рахунок призначено як для відображення продукції власного виробництва так і купованих товарів
903	«Собівартість реалізації послуг»	–	–	–
91	«Загальновиробничі витрати»	–	+ Витрати на обслуговування процесу виробництва	–
92	«Адміністративні витрати»	+	+	+
93	«Витрати на збут»	+ Витрати пов'язані з виробництвом (його обслуговуванням) продукції та її реалізації	+	+ Витрати пов'язані з виробництвом (його обслуговування) продукції та її реалізації
94	«Інші операційні витрати»	+	+	+

Зазначимо, що під час аналізу чинної методики обліку операційних витрат підприємств дослідженої галузі м. Харкова, при використанні

торгово-виробничого методу виявлено відсутність використання суб'єктами господарювання рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», функціональним призначенням якого є відображення витрат на обслуговування та управління виробництвом (витрати на заробітну плату кухарів, технологів, завідувачів виробництвом, нарахування єдиного соціального внеску, оренда приміщення, амортизація виробничого устаткування, витрати на охорону праці, витрати за отримані послуги тощо). Сьогодні ці витрати обліковують на рахунку 93 «Витрати на збут». Вважаємо, що це є некоректним із позиції управлінського обліку, бо втрачається важлива релевантна обліково-аналітична інформація про витрати на обслуговування процесу виробництва для прийняття управлінських рішень.

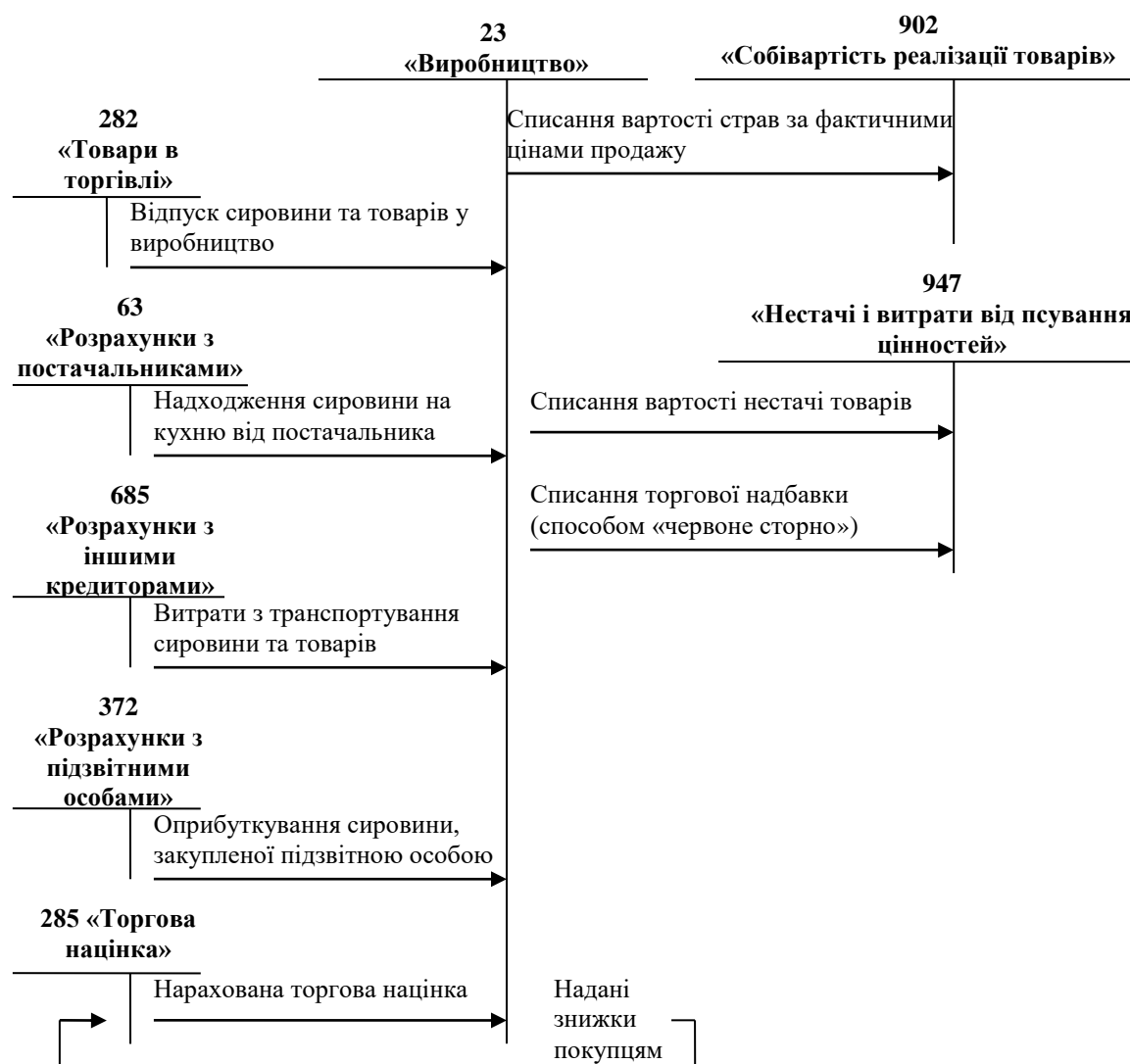


Рисунок 3.5 – Чинна методика обліку витрат на виробництво готової продукції в підприємствах ресторанного господарства

За цим дискусійним питанням у наукових колах існують різні погляди. Так група авторів на чолі з Л.М. Котенко пропонують для обліку витрат на обслуговування та управління виробництвом у підприємствах харчування застосовувати субрахунок 232 «Інші витрати» [115, 283]. Відобразити в обліку загальновиробничі витрати із застосуванням рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» та посилити їх контроль в підприємствах ресторанного господарства пропонують науковці Л.М. Янчева, В.І. Оспіщев, О.В. Чумак. При цьому вони наполягають на розподілі загальновиробничих витрат згідно з ПСБО 16 «Витрати» та включенні їх (змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрати) у фактичну виробничу собівартість продукції, яку слід формувати за калькуляційним рахунком 23 «Виробництво» [248, с. 30]. З позиції управлінського обліку пропонуємо для підприємств ресторанного господарства накопичувати інформацію про загальновиробничі витрати на одноіменному синтетичному рахунку та списувати їх в кінці місяця на рахунок 23 «Виробництво». Це дозволить управлінському персоналу отримати інформацію про суму витрат на випуск продукції власного виробництва та уникнути складного процесу їх розподілу за видами продукції за умов короткого одноденного циклу.

Підприємства ресторанного господарства (кафе, піцерії, суші-бари), які обирають торговельний метод обліку, рахунок 23 «Виробництво» не використовують, а облік списання продуктів та купівельних товарів (облік організовано за цінами продажу) на кухню закладу оформлюють записом: Дебет 282 «Товари в торгівлі» та Кредит 281 «Товари на складі». Узагальнення інформації щодо собівартості реалізованих товарів та продукції власного виробництва здійснюють на рахунку 902 «Собівартість реалізації товарів». Облік витрат на обслуговування процесу виробництва на відповідному рахунку не організовується, а всі вони знаходять своє відображення на рахунках операційних витрат 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» або 94 «Інші операційні витрати». Погоджуємося з О.М. Гриценко, що «основні виробничі витрати не можуть бути визначені як

збутові або інші операційні» [49, с. 130]. Застосування даного методу, на наш погляд, повинно передбачати застосування рахунку 23 «Виробництва» для обліку та контролю сировини, продуктів та купованих товарів на виготовлення страв.

Проведені дослідження свідчать, що виробничий метод (характерний для виробничих суб'єктів господарювання) використовує незначна кількість досліджених підприємств, які виготовляють продукцію власного виробництва для реалізації гостям закладу або на замовлення (виготовлення тортів, тістечок, кулінарної продукції, напівфабрикатів). За цим методом розрахунок фактичної собівартості виготовленої продукції здійснюється при використанні рахунку 23 «Виробництво», який виконує своє основне функціональне призначення – він є калькуляційним та систематизує інформацію про витрати, пов'язані з випуском продукції підприємств ресторанного господарства в цілому. А всі витрати на обслуговування та управління виробництвом обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», які в кінці місяця списують та включають у собівартість виготовленої кулінарної або кондитерської продукції згідно з чинною методикою обліку витрат. Однак є наукова позиція дослідників Т. Войтенко, Н. Вороная, А. Свириденко, що пропонують у підприємствах ресторанного господарства при використанні виробничого підходу не розподіляти загальновиробничі витрати між об'єктами обліку в кінці місяця, а списувати їх на рахунок 90 «Собівартість реалізації» [36]. Однак це не дозволяє отримати інформацію щодо формування фактичної собівартості виготовленої кулінарної або кондитерської продукції з метою прийняття рішення щодо оптимізації виробничих витрат.

Проведений аналіз особливостей вищеперерахованих методів щодо ведення обліку діяльності суб'єктів господарювання, отриманих в процесі дослідження, дозволяють рекомендувати до застосування торгово-виробничий метод у системі управлінського обліку витрат, який найбільш відповідає умовам специфіки діяльності підприємств ресторанного

господарства з функціями кейтерингу. Саме ведення управлінського обліку витрат при використанні запропонованого методу сприятиме створенню інформаційного фундаменту для керівників підприємства з метою прийняття господарських рішень як при здійсненні поточної так і майбутньої діяльності.

Одним із основних об'єктів управлінського обліку є витрати в цілому по підприємству, за структурними підрозділами, видами продукції, господарськими процесами. З метою ефективного управління діяльністю підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу доречно зосередити увагу на такому об'єкті обліку витрат, як процеси господарської діяльності. Так, науковці І.Б. Чернікова, Л.О. Кирильєва, А.В. Янчев, О. І. Черніков об'єктом управлінського обліку вважають процеси, що відбуваються у внутрішньому середовищі та зовнішньому оточенні [222, с. 14]. Такої позиції дотримується і О.А. Полянська, яка відзначає, що «прийняття ефективних управлінських рішень при веденні операційної діяльності неможливе без систематичної та повної інформації про усі процеси, що відбуваються на підприємстві» [172, с. 224].

Методичне відображення обліку витрат у системі управління підприємств ресторанного господарства рекомендовано проводити за господарськими процесами:

1. облік витрат процесу постачання (накопичення інформації щодо витрат, пов'язаних із поставками сировини та купованих товарів, в тому числі облік логістичних витрат постачання));

2. облік витрат процесу виробництва (систематизація облікових даних про витрати на виробництво продукції, облік витрат на обслуговування процесу виробництва та послуг, калькулювання фактичної собівартості кейтерингової послуги, облік логістичних витрат виробництва, прийняття рішень щодо виконання замовлення тощо);

3. облік витрат процесу реалізації (формування обліково-аналітичної інформації про витрати, пов'язані з реалізацією продукції власного виробництва (послуг) та обслуговування клієнтів (замовників), в

тому числі облік логістичних витрат реалізації).

4. облік витрат процесу управління (формування обліково-аналітичної інформації про витрати, пов'язані з утриманням адміністративно-управлінського персоналу, з організацією, управлінням та координацією діяльності підприємства, а також облік логістичних витрат управління).

У контексті необхідності якісного поліпшення системи управління витратами суб'єктів ресторанного господарства пропонуємо використовувати модель методичного забезпечення обліку витрат підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу, представлена на рисунку 3.6.

При використанні даної моделі обліку можна отримати детальну інформацію про витрати за необхідними для користувачів підприємства аналітичними ознаками за кожним процесом діяльності.

Так, обов'язковою складовою процесів діяльності досліджених підприємств із функціями кейтерингу, зокрема процесу постачання, є облік та розподіл транспортно-заготівельних витрат, методика якого широко представлена в літературних джерелах вітчизняних авторів [23, 66, 115, 161]. Відповідно діючій методиці обліку дані витрати або включають в первісну вартість запасів (безпосередньо ТЗВ впливають на формування балансової вартості товарів, сировини), або відображають на окремому субрахунку 289 «Транспортно-заготівельних витрат» (в управлінському обліку перевага віддається саме йому).

Однак не всі користувачі інформації використовують або мають доступ до облікових реєстрів, крім того, в процесі аналізу інформації про діяльність підприємства на основі даних фінансової звітності, керівники або особи, що приймають рішення, не знаходять інформації про суму ТЗВ. Тому пропонуємо відображати ТЗВ в бухгалтерському балансі – окремим рядком (або у тому числі, після рядка «Товари»). Це дозволить управлінському апарату визначити їх зміну за звітний період та прийняти відповідне рішення щодо оптимізації. Проведені дослідження свідчать, що підприємства з функціями кейтерингу несуть значні витрати на логістику.



Рисунок 3.6 – Модель методичного забезпечення обліку витрат підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу (розробка автора)

Вони є однією з вагомих статей витрат, пов'язаних із веденням господарства. Це вимагає впровадження методичного підходу до обліку логістичних витрат за кожним процесом в системі управління за допомогою рахунку 29 «Логістичні витрати». У наукових колах існує думка, що ТЗВ це логістичні витрати, пов'язані з процесом постачання [210, 172]. Однак, вважаємо, що з точки зору ведення управлінського обліку, це два окремих об'єкта обліку. Логістичні витрати процесу постачання – це витрати, пов'язані з дослідженням ринку закупівель, укладанням договорів, прийманням сировини і товарів та їх складування, тобто витрати, направлені на просування сировини та товарів від постачальника до покупця. Логістичні витрати процесу постачання рекомендуємо ідентифікувати як витрати операційної діяльності та систематизувати інформацію про них на основі первинних документів за Дебетом рахунку 291 «Логістичні витрати постачання». У кінці місяця рахунок закривається шляхом списання суми логістичних витрат в Дебет 94 «Інші операційні витрати». Виокремлення даного виду витрат в обліку сприятиме ефективному їх управлінню.

Головною метою кожного підприємства ресторанного господарства є виробництво якісної продукції (послуг) у сучасному ринковому середовищі. Задля цього необхідно формувати інформацію, корисну для прийняття управлінських рішень, на основі науково-обґрунтованої методики управлінського обліку процесу виробництва. Враховуючи специфіку діяльності досліджених підприємств, пропонуємо вести управлінський облік витрат за процесом виробництва та його обслуговування при використанні традиційного рахунку 23 «Виробництво» (з виділенням субрахунків 231 «Виробництво страв (виробів)», 232 «Кейтеринг» (за видами замовлень)), оскільки облік витрат на приготування продукції власного виробництва пов'язаний з формуванням інформації щодо використаних продуктів (сировини), а також рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» (із використанням субрахунків 911 «Витрати обслуговування процесу виробництва», 912 «Витрати за наданими послугами»).

З позиції управлінського обліку продовж місяця за дебетом субрахунку 231 «Виробництво страв (виробів)» рекомендуємо систематично (щоденно) відображати матеріальні витрати, пов'язані з виробництвом продукції, а в кінці місяця – витрати на обслуговування процесу виробництва продукції та витрати послуг (списані з кредиту рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»). Такий методичний підхід до обліку витрат на виробництво та його обслуговування дозволить отримати релевантну інформацію про собівартість випуску продукції за звітний період без технічно складного процесу розподілу загальновиробничих витрат.

Проведені дослідження підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу м. Харкова свідчать про недосконалість обліку витрат на виконання кейтерингових послуг, що суттєво позначається на якості інформаційного забезпечення управління діяльності суб'єкту господарювання.

Кейтерингова послуга – це отримання замовлення від майбутнього споживача на організацію та обслуговування заходу з доставкою продукції власного виробництва, купованих товарів, а в окремих випадках, транспортування клієнтів до місця проведення. Тому в системі управлінського обліку необхідно ідентифікувати витрати, пов'язані з виконанням послуги, з метою формування собівартості та надання достатньої інформації замовнику для його остаточного вибору підприємства ресторанного господарства на проведення заходу. Для посилення якості інформаційного забезпечення пропонуємо застосовувати позаамовний метод обліку витрат та калькулювання собівартості послуги, який використовується в індивідуальному та дрібносерійному виробництві, а також при виконанні послуг. За кожним замовленням (проведення презентації, організація банкету за межами закладу, барбекю тощо) необхідно вести облік прямих та загальновиробничих витрат. В управлінському обліку за процесом виробництва та його обслуговування для формування собівартості кейтерингової послуги запропоновано

використовувати калькуляційний рахунок 232 «Кейтеринг (за видами замовлень)», за Дебетом якого відображається інформація про вартість страв, напоїв, напівфабрикатів для проведення заходу, витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу та нарахування єдиного соціального внеску, витрати на оренду приміщення, кейтерингового обладнання для проведення заходу, витрати на транспортування гостей до місця проведення заходу, витрати на оформлення приміщення, витрати на проведення фото- та відеозйомки, музичного оформлення тощо. А за кредитом 232 «Кейтеринг» (за видами замовлень) відображається фактична собівартість кейтерингової послуги. Зроблене уточнення до методики обліку витрат кейтерингової послуги дозволило рекомендувати для підприємств ресторанного господарства формат калькуляції для визначення собівартості кейтерингової послуги за фактичними витратами (рис. 3.7).

Варто зазначити, що вагомою складовою собівартості кейтерингової послуги є транспортні витрати, пов'язані з наданням замовнику транспортних послуг (перевезення учасників заходу до місця проведення). Тому в системі управлінського обліку підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу необхідно зосередити увагу на організації постійного обліку: використання палива і мастильних матеріалів, ремонту транспортних засобів (вести за плановими перевірками або на час визнання даних витрат), амортизації транспортних засобів (щомісяця); витрат на оплату праці водіїв (щомісяця), оренди транспортних засобів тощо. Для посилення інформативності та контрольованості транспортних витрат рекомендовано для підприємств ресторанного господарства матрицю управлінського обліку транспортних витрат кейтерингових послуг (таблиця 3.5)

Microsoft Excel - Формат калькуляції.xls

Файл Правка Вид Вставка Формат Сервіс Данні Окно Справка

Введіть запит

F44 fx =СУММ(F27;F28;F29;F34;F38;F43)

Затверджую Директор ТОВ "Вечірні Зорі"

Калькуляція собівартості вїзного банкету на 50 осіб від 09 серпня 2016 р.

Статті витрат	Од. виміру	Кількість	Ціна, грн	Сума, грн
Продукція власного виробництва:				
Шука фарширована	порц.	50	48	2400
Салат "Кармен"	порц.	10	28	280
Салат "Ніцца"	порц.	15	14	210
Салат "Цезар"	порц.	12	31	372
Ялиа: смажений в хлірі	порц.	20	40	800
Крученики з чорносливом	порц.	15	26	390
Овочі печені	порц.	30	17	830
Свирина в пшазурі	порц.	30	43	1290
Картопля запечена по-селянськи	порц.	25	21	525
Шашлик з курки	порц.	20	34	680
Млинці з червоною ікрою	порц.	30	42	1260
Хліб (білий пшеничний/злитий)	л	30	6	180
Увар з яблука, груци, слива, абрикос	л	10	16	160
Мінеральна вода "Бонаква" не газована/газована	лтр	10	17	170
Горілка "Первак", 0,7 л	лтр	24	123	2952
Горілка "Прайм Преміум" 0,7 л	лтр	20	115	2300
Шампанське Аргентинське біле напівсолодке, 0,75 л	лтр	15	170	2550
Сох "Наш сік" в асорт., 1 л	лтр	12	20	240
Яблука	кг	3	25	75
Банан	кг	4	30	120
Виноград	кг	4	71	284
Разом				18088
Витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу	особи	3	500	1500
Витрати на оренду приміщення			5000	5000
Витрати на транспортування:				
автомобіль «Opel Omega» (газове устаткування)	юл	40	9	280
автомобіль Mercedes Vito Kombi	юл	40	12	360
автомобіль MERCEDES-BENZ - SPRINTER 412 D	юл	40	12	360
Разом				1000
Витрати на фото та відео зйомку:				
Послуги фотооператора	особи	1	1000	1000
Послуги відеооператора	особи	1	1000	1000
Разом				2000
Витрати на музичне обслуговування:				
Ведучий	особи	1	3000	2000
Артисти	особи	1	3000	3000
DJ	особи	1	1500	1500
Разом				4500
Всього собівартість вїзного банкету				32088
		Головний бухгалтер:		
		Склав:		

Готово

Лист1 Лист2 Лист3

Microsoft Excel - Фор... Microsoft Excel - Бан... http://www.hduht.ed...

13:09

Рисунок 3.7 – Формат калькуляції собівартості кейтерингової послуги для підприємств ресторанного господарства

Таблиця 3.5 – Матриця управлінського обліку транспортних витрат кейтерингових послуг (розробка автора)

Види кейтерингових послуг Види витрат	Транспортні витрати					Разом, грн
	Витрати на паливно-мастильні матеріали	Витрати на оплату праці водіїв, кур'єрів	Витрати на оренду транспортних засобів	Витрати на амортизацію транспортних засобів	Витрати на ремонт транспортних засобів	
Бенкет	700	2000	1000	220	450	4370
Фуршет	400	1000	600	160	290	2450
Барбекю	500	1200	400	140	160	2400
Разом, грн	1600	4200	2000	520	900	9220

Перевага запропонованої матриці полягає в тому, що в управлінському обліку формується деталізована інформація про транспортні витрати в розрізі їх видів, за кожною кейтеринговою послугою та в цілому по підприємству за звітний період, яка стане підґрунтям для пошуку резервів підвищення ефективності транспортних витрат.

У сучасних умовах функціонування підприємств ресторанного господарства значну частку в загальній сумі транспортних витрат займають витрати на паливо-мастильні матеріали (ПММ), вартість яких постійно зростає, що вимагає організації систематичного контролю з боку відповідальних осіб, що приймають рішення на основі даних управлінського обліку. Для отримання інформації про використання ПММ запропоновано до використання в підприємствах галузі дослідження Відомість обліку використання ПММ для здійснення кейтерингових послуг (рис. 3.8).

Даний аналітичний реєстр управлінського обліку дозволить відстежити щоденні суми використаних ПММ за видами та визначити тенденції щодо їх змін, а в подальшому отримана обліково-аналітична інформація з відомості може сприяти прийняттю управлінського рішення керівництвом, наприклад, щодо використання дешевших видів ПММ за умов зміни технічного устаткування.

Microsoft Excel - Ведомость

Файл Правка Вид Вставка Формат Сервис Данные Окно Справка

R16 $\text{fx} = G16+L16+Q16$

Введіть запит

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	R	S	T	U	
1																						
2	Відомість обліку використання паливно-мастильних матеріалів																					
3																						
4	№	Дата	Авто № 1 Daewoo Matiz					Авто № 2 Скутер Honda Lead					Авто №3 Opel Omega					Всього				
5	з/п		Норма витрачання палива (л/1км)	км	літри	ціна, грн.	сума, грн	Норма витрачання палива (л/1км)	км	літри	ціна, грн.	сума, грн	Норма витрачання палива (л/1км)	км	літри	ціна, грн.	сума, грн					
8																						
9																				
10	17	17.05.17	0,06	73	4,38	20,1	88,04	0,03	112	3,36	20,3	68,21	0,12	89	10,7	8,7	92,92	249,16				
11	18	18.05.17	0,06	104	6,24	19,9	124,18	0,03	99	2,97	20	59,40	0,12	96	11,5	8,5	97,92	281,50				
12	19	19.05.17	0,06	112	6,72	20,5	137,76	0,03	127	3,81	20,7	78,87	0,12	107	12,8	8,5	109,14	325,77				
13	20	20.05.17	0,06	88	5,28	21	110,88	0,03	118	3,54	20,9	73,99	0,12	98	11,8	8,7	102,31	287,18				
14																				
15	31	31.05.17	0,06	96	5,76	20,8	119,81	0,03	122	3,66	20,9	76,49	0,12	111	13,3	8,7	115,88	312,19				
16		Всього за травень		473	28,38		580,66		578	17,34		356,96		501	60,1		518,17	1455,79				
17																						
18																						
19																						
20																						
21																						

Готово

Лист1 / Лист2 / Лист3

NUM

19:15 26.06.2017

Рисунок 3.8 – Рекомендована відомість обліку використання паливно-мастильних матеріалів

До облікових процедур підприємств із функціями кейтерингу необхідно віднести і облік оренди меблів, посуду, інвентарю, тканини, обладнання (наприклад, барна стійка) та враховувати вартість майна у випадках його псування або втрати, що є нетиповим для підприємств ресторанного господарства. Класифікація необоротних активів, що надаються споживачу кейтерингових послуг для обліку витрат наведено у Додатку Е.

Вартістю, за якою об'єкти необоротних активів відображаються на забалансовому рахунку, є вартість, зазначена в договорі оренди. У кінці строку оренди необоротні активи списуються з позабалансового обліку. Узагальнення вимог до обліку та подання у звітності операційної оренди активів під час здійснення кейтерингової послуги представлено у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Узагальнення вимог до обліку та подання у звітності операційної оренди активів під час здійснення кейтерингової послуги

Необоротні активи, отримані на умовах операційної оренди для здійснення кейтерингових послуг				Орендна плата	
Вартість необоротних активів	Амортизація	Витрати на утримання в робочому стані об'єктів операційної оренди	Витрати на поліпшення необоротних активів	Нарахована (сплачена після надання послуг)	Попередня оплата
Відображається на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»	Не нараховується	Відображаються на рахунку 912 «Витрати за наданими послугами»	На балансі протягом строку орендної угоди незалежно від згоди на відшкодування витрат орендодавцем	Відображаються на рахунку 912 «Витрати за наданими послугами»	Відображаються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» з поступовим включенням до рахунку 912 «Витрати за наданими послугами»

Сума орендної плати за орендоване кейтерингове устаткування підприємства ресторанного господарства в обліку відображається за дебетом рахунків 91 «Загальновиробничі витрати» та кредиту рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Враховуючи специфіку діяльності підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу, рекомендуємо визнані логістичні витрати процесу виробництва (кейтерингу) відображати продовж місяця за Дебетом аналітичних рахунків 2921 «Логістичні витрати обслуговування виробництва» та 2922 «Транспортування замовників» рахунку, а в кінці місяця списувати їх на загальновиробничі витрати, відповідно, на субрахунки, відповідно, 911 «Витрати обслуговування процесу виробництва» та 912 «Витрати за наданими послугами». Такий методичний підхід дозволить отримувати необхідну інформацію логістам для прийняття рішень щодо оптимізації витрат на перевезення клієнтів до місця проведення заходу (транспортні послуги), а керівникам підприємства – отримати повну інформацію про суму витрат на послуги з організації дозвілля та організації обслуговування клієнтів.

Особливе місце в підприємствах ресторанного господарства з функціями кейтерингу займає процес реалізації. За цим процесом до витрат відносять собівартість реалізації, яка складає основну частину операційних витрат підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу. В обліку її відображення слід оформлювати записом: Кредит рахунку 23 «Виробництво» та Дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» (за визначеними в обліковій політиці підприємства субрахунками).

Витрати з реалізації суші, піци, обідів до офісів кожне підприємство ресторанного господарства повинно постійно планувати, вчасно обліковувати і аналізувати, належно контролювати, в іншому випадку значна їх частина буде непродуктивною та негативно впливатиме на фінансові результати. Тому управлінський облік витрат процесу реалізації (доставки) є обов'язковим для досліджених підприємств.

Для ефективної діяльності підприємств ресторанного господарства, що займаються доставкою суші, важливим питанням є визначення схеми організації доставки. За нашим розсудом, таке визначення повинно робитися на підставі отриманих замовлень на доставку в логістичній системі управління підприємства за визначеною схемою. Схеми перевезень підрозділяються за типами, а саме: «один-до-одного», «один-до-багатьох», «багато-до-одного» та «багато-до-багатьох» [195, с. 10]. Важливим питанням є вибір маршрутів доставки підприємством своєї продукції до замовника. За допомогою інтернет-карт можливо оптимізувати маршрут руху водія, тобто обрати оптимальний маршрут від замовника до замовника, дотримуватися черги доставки у міру отримання замовлень (рис. 3.9).

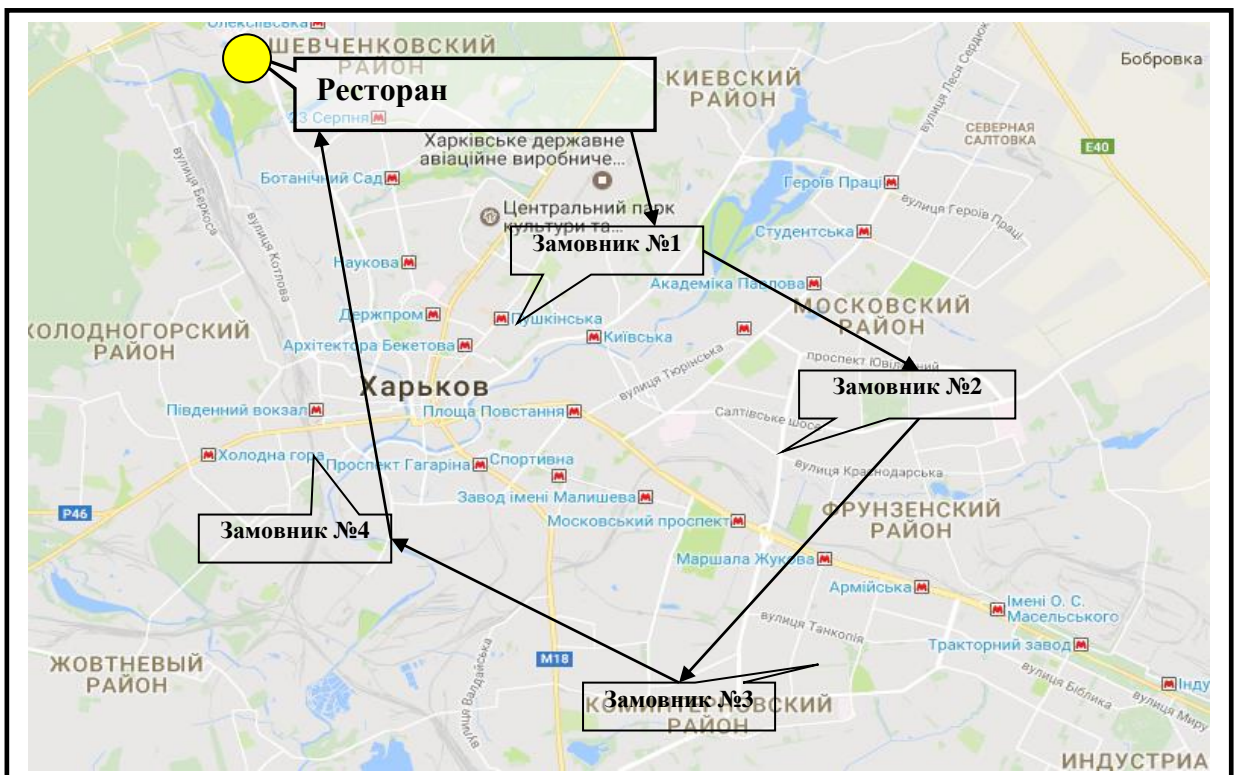


Рис. 3.9 – Можливі маршрути доставки продукції власного виробництва замовникам по м. Харків та Харківській області

Для підприємств ресторанного господарства рекомендовано зосередити увагу на обліку логістичних витрат з доставки продукції клієнту, який

дозволить забезпечити більш високий рівень обслуговування клієнтів, надійність постачання, оптимально короткі терміни виконання замовлень, високу гнучкість транспортного обслуговування. При використанні інтегрованої інформаційної системи управління на підприємстві бухгалтер може отримати необхідну інформацію про транспортні витрати в розрізі аналітичних ознак (кількість щоденних доставок за замовленням, середньоденний пробіг за кожною машиною, ціну на ПММ, витрати на ППМ та інше). Задля цього пропонуємо для ТОВ «Вечірні зорі» у системі обліку скласти Відомість обліку логістичних витрат із реалізації (таблиця 3.7).

Таблиця 3.7 – Рекомендована відомість обліку логістичних витрат з реалізації (доставки суші) для ТОВ «Вечірні зорі»

№ з/п	Прізвище водія, І.Б. модель машини	Кількість щоденних доставок за замовленням, шт	Середньо денний пробіг (км)	Ціна ПММ (л), грн.	Витрати ПММ на 1 км	Витрати на ПММ, грн.	Витрати на оплату праці, грн.	Амортизація	Витрати на ремонт, грн.	Всього витрати, грн.
1	Фоменко В.В. «Opel Omega» (газове устаткування)	17	150	8	0,12	144	240	45	400	829
2	Крейда С.В. «Daewoo Matiz»	16	160	20	0,06	200	240	48	–	488
3	Сидорик К.М. Скутер «Honda Lead»	20	100	20	0,03	60	240	20	–	320
	Всього	53	410	–	–	404	640	113	400	1637

Так, сума витрат у відомості за визначеними бухгалтером елементами витрат розраховується відповідно до встановлених нормативів, прописаних в обліковій політиці. Витрати на ПММ розраховуються відповідно до встановлених норм, а саме: для машини «Opel Omega» норма витрачання газу пропан становить 12 л. на 100 км., для «Daewoo Matiz» – норма витрачання бензину 6 л. на 100 км., для скутера «Honda Lead» – норма витрачання бензину 3 л. на 100 км. Витрати на оплату праці водіїв розраховують за годину праці й ця сума складає 30,00 грн. Норма амортизації складає для автомобілів 0,30 грн., для мотоцикла або скутера – 0,20 грн.

Методика управлінського обліку витрат за процесом реалізації, за

нашим розсудом, повинна передбачати використання рахунку 93 «Витрати реалізації» в розрізі аналітичних ознак.. Практичне значення з позиції управлінського обліку має окреме ведення обліку витрат із доставки продукції замовникам. Задля цього облік транспортних витрат за процесом реалізації для підприємств, що здійснюють доставку продукції на замовлення по м. Харкову та Харківській області, запропоновано вести на субрахунку 293 «Логістичні витрати з реалізації». Логістичні витрати з реалізації є витратами періоду і в кінці місяця їх рекомендуємо списувати на рахунок 93 «Витрати на збут».

Сформувати інформаційний супровід для управління діяльністю підприємством ресторанного господарства дозволить облік витрат за процесом управління при використанні рахунку 92 «Адміністративні витрати» та 294 «Логістичні витрати управління», посилення аналітичності яких задовольнить потреби широкого кола зацікавлених користувачів.

Все вище перераховане надає змогу дійти висновку, що у системі управлінського обліку всі витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції (кейтерингової послуги), необхідно ідентифікувати та відображати на рекомендованих рахунках за центрами витрат та відповідальності з метою прийняття рішень та утримання стійких позицій на споживчому ринку. У процесі дослідження доведено, що в сучасних умовах господарювання значний вплив на фінансовий результат підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу мають логістичні витрати. Тому для отримання обліково-аналітичної інформації про логістичні витрати та ефективного їх управління запропоновано модель обліку логістичних витрат за процесами діяльності підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу, наведену на рисунку 3.10.

Запропонована методика обліку логістичних витрат за процесами діяльності забезпечить управлінський персонал інформацією, яка надасть можливість з'ясувати тенденції зміни логістичних витрат, а також дати оцінку кожного з господарських процесів щодо використання ресурсів і

можливостей, установити резерви мінімізації витрат і зниження рівня витратності діяльності підприємств ресторанного господарства.



Рисунок 3.10 – Модель обліку логістичних витрат за процесами діяльності підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу: управлінський аспект (розробка автора)

Таким чином, ефективне функціонування та управління діяльністю підприємств ресторанного господарства в сучасних умовах господарювання можливе тільки при використанні надійної та оперативної бази даних про витрати операційної діяльності в розрізі аналітичних ознак відповідно до вимог та потреб осіб, що приймають рішення на основі рекомендованої методики управлінського обліку витрат за процесами діяльності. Витрати на ведення управлінського обліку, що надає значний масив облікових даних для підприємств ресторанного господарства, можна зменшити за рахунок організації облікового процесу витрат із використанням сучасних інформаційних систем та технологій.

Більш детальний перелік аналітичних ознак за розглянутими рахунками обліку витрат буде розкрито в управлінських відомостях, розроблених для підприємств ресторанного господарства.

Рекомендована класифікація рахунків витрат для організації управлінського обліку в підприємствах ресторанного господарства з функціями кейтерингу надасть можливість отримувати та ефективно використовувати аналітичну інформацію про витрати для управління процесами діяльності на основі сформованих облікових реєстрів та управлінських звітів відповідно до потреб користувачів.

3.4 Формування управлінської звітності про витрати для прийняття рішень

Процеси управління витратами органічно пов'язані з інформацією, різною за характером та економічним призначенням. Сучасна облікова система є генератором інформації про всі процеси господарської діяльності, а дані оперативного обліку про витрати завжди були і залишаються основою для контролю, аналізу, планування, а також розробки та реалізації управлінських рішень. Це пов'язано з тим, що одна з головних функцій бухгалтерського обліку є інформаційна, сутність якої полягає в наданні необхідної та достовірної інформації користувачам. Керівники управлінської ланки повинні бути забезпечені своєчасною інформацією, необхідною для управління витратами та отримання бажаних результатів в умовах зростання динамічності та непередбачуваності ринкового середовища. Все це вимагає створення якісної інформаційної інфраструктури на підприємстві, важливою складовою якої є управлінська звітність.

Для узагальнення інформації про витрати в підприємствах ресторанного господарства сьогодні призначено Журнал 5А (розділ III А. «Витрати діяльності», розділ III Б. «Витрати за елементами»). Дані Журналу використовуються для складання форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», у якому наводяться суми фактичних витрат

звітнього і попереднього періодів із розподілом їх за видами діяльності й економічними елементами. Діючий вказаний реєстр є достатньо інформативним для складання фінансової звітності. Однак, для цілей управління витратами підприємств ресторанного господарства необхідна більш деталізована та оперативна інформація, яка впливатиме на прийняття рішень. Вважаємо, що облікові реєстри в розрізі витрат, які є інформаційними носіями, необхідно формувати відповідно до потреб внутрішніх користувачів, що безпосередньо приймають рішення. І тому, в системі управлінського обліку, перш ніж скласти облікові реєстри або управлінські звіти, вважаємо за необхідне формувати Таблицю інформаційних потреб внутрішніх користувачів щодо витрат підприємств ресторанного господарства (Додаток Ж). У даній таблиці представлена не тільки інформація про види витрат відповідно до потреб та поширених запитів у межах підприємства ресторанного господарства, а й обліково-аналітична інформація про витрати, перелік споживачів, рекомендовані реєстри обліку та управлінські звіти з визначеними періодами їх складання. Перелік облікових реєстрів та управлінських звітів, визначений бухгалтером підприємства, повинен бути достатнім, не перевантаженим, прописаним в обліковій політиці підприємства згідно з поставленими завданнями системи управління витратами. Погоджуємося з М.М. Матюхою, яка зазначає що «формування управлінської звітності має базуватися на принципах подання інформації: постійна періодичність – разова, суцільна – вибіркова, креативна – достовірна, фактична – планова тощо» [141, с. 236]. Розробка форматів управлінської звітності повинна здійснюватися спеціалістом з організації управлінського обліку на основі принципів:

- цільове спрямування звіту на вирішення конкретних завдань;
- адресність звіту, призначеного для конкретної особи;
- оптимальність;
- зрозумілість цільове спрямування звіту на вирішення конкретних завдань [151, с. 584].

З метою вдосконалення управлінського обліку витрат, забезпечення належного рівня аналітичності інформації, здійснення контролю та прийняття обґрунтованих рішень розроблено відомості (рис. 3.8, табл. 3.7, табл. 3.9, у Додатку К, таблиці К.1, К.2, К.3, К.4) та форми управлінської звітності для підприємств ресторанного господарства (таблиці 3.8, 3.10, у Додатку Л, табл. Л1). Перелік розроблених та запропонованих управлінських відомостей та звітів про витрати наведено на рисунку 3.11.



Рис. 3.11 Запропоновані облікові регістри та формати управлінської звітності про витрати для підприємств ресторанного господарства (розробка автора)

Ефект від запропонованих відомостей витрат (УВ 1.1, УВ 1.2, УВ 1.3) в системі організації управлінського обліку полягає в отриманні деталізованої інформації в розрізі видів витрат за кожним процесом господарської діяльності підприємства для управління витратами, а також визначенні напрямів оптимізації витрат за кожним із процесів при збереженні належного рівня якості продукції власного виробництва та обслуговування замовників кейтерингових послуг.

На основі рекомендованих до складання відомостей у підприємствах ресторанного господарства доцільно формувати внутрішній звіт УЗ–1 «Управлінський звіт про витрати за процесами діяльності» (таблиця 3.8) задля отримання інформації про суму витрат за кожним з процесів діяльності та в цілому по підприємству, їх питому вагу в загальному обсязі витрат та визначення можливостей щодо їх скорочення.

Таблиця 3.8 – УЗ–1 «Управлінський звіт про витрати за процесами діяльності»

Періодичність складання – *постійна, один раз на місяць*

Термін представлення звіту – на 1 число місяця 2016р.

Об'єкт – *витрати підприємства за процесами*

	тис. грн		
Витрати за господарськими процесами операційної діяльності	Витрати попереднього періоду (тис. грн)	Витрати звітного періоду (тис. грн.)	% зростання
Процес постачання	99,1	126,4	127,5
Процес виробництва	2765,8	2915,8	105,4
Процес реалізації	306	353,6	105,4
Процес управління	230,2	357,2	122,9
Разом	3401,1	3753	110,4

Вважаємо, що запропонований управлінський звіт з урахуванням процесного підходу стане інформаційним джерелом для аналізу та контролю витрат у системі управління і надасть можливість оцінити ефективність (або неефективність) використання матеріальних, фінансових або трудових

ресурсів за кожним процесом операційної діяльності підприємства ресторанного господарства.

Умови діяльності підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу в конкурентному середовищі вимагають від бухгалтерів-управлінців формування вартості (або цільової ціни) на сервіс-послуги (банкет, фуршет, барбекю тощо), виконані за межами або у межах суб'єкта господарювання. Процесу ціноутворення на кейтерингові послуги в управлінському обліку передуює процес систематизації витрат у розрізі аналітичних ознак (за визначеною на підприємстві номенклатурою витрат або елементами витрат). Задля цього на підприємстві слід щокварталу (це пов'язано з фактором сезонності) формувати регістр управлінського обліку «Бюджет витрат на кейтерингові послуги (за їх видами)», в якому наводиться інформація про суму запланованих та фактичних витрат. Такий обліковий регістр дозволить виявити відхилення фактичних витрат від запланованих, а також отримати інформацію про сплату клієнтами послуг та залишок з оплати. Визначені відхилення щодо витрат повинні бути розглянуті бухгалтером-управлінцем із визначенням причин та винуватців даних відхилень для прийняття управлінського рішення. Вважаємо, що інформація про сформовані бюджетні витрати вплине на ухвалення рішення споживача щодо замовлення банкету, проведення презентації, заходу на природі тощо.

Отримати інформацію про фактичні витрати за послугами кейтерингу допоможе рекомендований нами для підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу обліковий регістр УВ 2 «Відомість обліку фактичних витрат за видами кейтерингових послуг» (таблиця 3.9), формувати який слід щомісяця. Аналіз облікової інформації запропонованої відомості стане підґрунтям для прийняття рішень у процесі визначення пріоритетів щодо конкретного виду кейтерингової послуги та ефективного використання матеріальних або фінансових ресурсів підприємства ресторанного господарства.

Таблиця 3.9 – УВ 2 «Відомість обліку фактичних витрат за видами кейтерингових послуг»

Періодичність складання – *постійно, один раз на місяць*

Термін представлення звіту – *на 1 число місяця 2017р.*

Об'єкт- *витрати підприємства за видами кейтерингових послуг*

(тис. грн.)

№ з/п	Статті витрат	Види послуг					Всього
		Банкет	Фуршет	Барбекю	Доставка піци, суші (1 послуга)	...	
1	Витрати сировини і продуктів в процесі приготування:						
1.1	обідня (основна) продукція (страви);	60,0	30,0	26,0			116,0
1.2	кулінарні та кондитерські вироби;	0,9			0,1		1,0
1.3	напівфабрикати;			0,5			0,5
1.4	барна продукція.		7,0		0,05		7,05
2	Вартість покупних товарів						
3	Транспортно-заготівельні витрати	-	-	0,6	-		0,6
4	Витрати процесу виробництва та його обслуговування:	-	-	-	-		-
4.1	Витрати обслуговування процесу виробництва						
	- виплати кухарям, офіціантам, барменам	6,2	4,5	3,0			13,7
	- нарахування ЄСВ	1,4	9,9	6,6			17,9
	- оренда приміщення			2,0			2,0
	- оренда кейтерингового устаткування			1,5			1,5
	амортизація	0,15	0,17	0,13			0,45
	- комунальні платежі	0,2	0,2	0,4			0,8
	- ремонт та технічне обслуговування			0,2			0,2
	інші						
4.2	Витрати послуг:						
	- музиканти	0,4	0,8	1,0			2,2
	- аніматори			0,8			0,8
	- флористи	0,1					0,1
	інші						
5	Логістичні витрати транспортування						
	- витрати на доставку продукції замовнику;			0,4	0,03		0,43
	- витрати на перевезення клієнтів до місця події.			1,5			1,5
	Всього витрати	69,35	52,6	44,6	0,18		166,73

На досліджених підприємствах не приділяється увага обліку та складанню звіту про логістичні витрати, оцінка яких «повинна відігравати суттєву роль в управлінському обліку і стати основою для прийняття рішень керівництвом підприємства щодо різних аспектів його діяльності і, насамперед, здійснення логістичної діяльності» [210, с. 128–129]. Структура і форма цього звіту практично відсутня, однак це не є проблемою в сучасній системі організації управлінського обліку, оскільки бухгалтер має можливість самостійно розробити даний управлінський звіт. Для усунення такого недоліку запропоновано формат УЗ–2 «Управлінський звіт про логістичні витрати» (у Додатку Л), в якому надається інформація про суму логістичних витрат за процесами постачання, виробництва та його обслуговування, реалізації та управління й уцілому по підприємству на початок й на кінець періоду, а також зазначається їх відхилення. Звіт надасть можливість отримати облікову інформацію для аналізу логістичних витрат та скласти програму щодо оптимізації витрат транспортування, які є характерними та впливовими на діяльність підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу.

Потреба в обліково-аналітичній інформації щодо операційних витрат із метою прийняття рішень зумовлює доцільність складання суб'єктами господарювання ресторанного господарства облікового регістру – УЗ–3 «Управлінський звіт про операційні витрати для прийняття рішень», формат якого нами представлено в таблиці 3.10. Запропонований звіт подається двома розділами, в першому з яких розкривається інформація про структуру й суму операційних витрат та їх зміни; другий розділ передбачає розрахунок обліково-аналітичних показників для формування висновків і пропозицій щодо витратності операційної діяльності, оптимізації витрат та їх ефективності. Отримана інформація з наданого звіту сприятиме формуванню судження керівників про економічність і ефективність операційної діяльності підприємства, що вплине на його життєдіяльність в умовах ринку та конкуренції.

Таблиця 3.10 – УЗ–3 «Управлінський звіт про операційні витрати для прийняття рішень»

Періодичність складання – *постійна, один раз в квартал*
Об'єкт – *витрати операційної діяльності підприємства*

I розділ. Витрати операційної діяльності

№ з/п	Найменування статей витрат	Сума базисного періоду	Сума звітного періоду	Зміни за період	
				збільшення	зменшення
1	2	3	4	5	6
1	Собівартість реалізації				
1.1	Собівартість реалізованої продукції власного виробництва	1256,1	1648,4	392,3	
1.2	Собівартість реалізованих товарів	2344,7	2961,2	616,5	
1.3	Собівартість реалізованих кейтерингових послуг	698,9	757,4	58,5	
	Разом собівартість реалізації	4299,7	5367,0	1067,3	
2	Адміністративні витрати				
2.1	Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу (з нарахуванням ЄСВ)	94,7	97,65	2,95	
2.2	Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	15,6	15,6	–	–
2.3	Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	14,3	14,3	–	–
2.5	Інші адміністративні витрати	11,2	11,5	0,3	
	Разом адміністративні витрати	135,8	139,05	3,25	
	З них: умовно-змінні витрати	46,0	48,65	2,65	
	Умовно-постійні	89,8	90,4	0,6	
3	Витрати на збут				
3.1	Витрати на упакування продукції (товарів)	20,7	20,9	0,2	
3.2	Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечує реалізацію продукції (кейтерингової послуги)	12,8	13,2	0,4	
3.3	Витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг)	22,3	20,0		2,3
3.4	Витрати на оренду і утримання основних засобів (інших необоротних матеріальних активів)	3,5	3,4		0,1
3.5	Витрати на транспортування	72,0	76,65	3,65	
3.6	Інші витрати, пов'язані з реалізацією продукції (товарів)	12,2	11,3		0,9
	Разом витрати на збут	143,5	144,45	0,95	
	З них: умовно-змінні витрати	77,3	78,05	0,75	
	умовно-постійні	66,2	66,4	0,2	
4	Разом витрати підприємства	4579,0	5650,5	1071,5	
	З них: умовно-змінні витрати	4423,0	5493,7	1070,7	
	Умовно-постійні	156,0	156,8	0,8	

II розділ Розрахунок показників для управління витратами

№ з/п	Показники		
1	2	3	4
1	Обсяг реалізації продукції та товарів звітного періоду, тис. грн	7457,8	8417,5
2	Прибуток (збиток) від операційної діяльності, тис. грн	2878,8	2767,0
3	Показники для прийняття управлінських рішень щодо:		
3.1	витратності операційної діяльності:		
	– рівень витрат, %	61,4	67,12
	– рівень витратовіддачі, %	162,87	149,96
3.2	оптимізації:		
	– співвідношення адміністративних витрат і витрат реалізації	0,95	0,96
3.3	ефективності витрат		
	– рентабельність витрат, %	62,74	48,97
	– відносна економія/перевитрата (тис. грн.)	451,51	549,03

Подані в науковому дослідженні заходи щодо організації обліку витрат в управлінні діяльністю підприємств ресторанного господарства, враховуючи їх специфіку та структуру, дозволять побудувати раціональну систему обліку витрат та калькулювання собівартості послуг при використанні сучасних методик і схем руху інформації про витрати з метою сталого розвитку підприємства.

3.5 Облік витрат підприємств ресторанного господарства з використанням сучасних інформаційних систем та технологій

Сучасний етап трансформації економічних процесів, на якому знаходяться підприємства індустрії гостинності, відзначається зростанням ролі інформатизації в управлінні економічною діяльністю кожного підприємства з метою координації його господарських процесів та прийняття рішень щодо тактики та стратегії розвитку. «Інформатизація – це організаційний соціально-економічний та науково-технічний процес створення оптимальних умов для задоволення інформаційних потреб на основі формування та використання інформаційних ресурсів» [169, с. 6]. Такий процес виступає локомотивом зростання конкурентоспроможності суб'єктів господарювання ресторанного господарства та створює оптимальні умови для задоволення інформаційних потреб керівників відповідно витрат, масив яких за своїм обсягом є значним для здійснення аналітично-контрольних процедур та підготовки висновків. До облікової інформації висуваються певні вимоги з метою підвищення її якості. Характеристики вимог щодо якості інформаційних ресурсів широко представлені в наукових роботах вчених А.С. Крутової, С.А. Кузнецової, В.І. Пожуєва, А.В. Янчева [121, 125, 169, 244], що дозволило визначитися з критеріями якості інформаційного забезпечення для управління витратами підприємств ресторанного господарства: об'ємність (достатня, недостатня), відкритість (конфіденційна, публічна), структурованість (структурована,

неструктурована); своєчасність (вчасна, запізнена), релевантність (релевантна, нерелевантна), оперативність і висока швидкість обробки та передачі інформації користувачам системи управління. Досягти в XXI столітті зазначених критеріїв у процесі організації управлінського обліку витрат та прийняття рішень у чітко встановлені строки (або обмежені) можливо при використанні сучасних інформаційних систем та технологій, які покладено в основу інформатизації. Погоджуємося з І.Д. П'ятничук, що «інформаційна система повинна являти собою комплексну інформаційну модифікацію прикладних рішень стосовно організаційних і техніко-методологічних аспектів, які поширюються на усі процеси діяльності та на усі структурні підрозділи суб'єкта господарювання» [180, с. 1].

Процес організації управлінського обліку в підприємствах ресторанного господарства повинен бути безпосередньо пов'язаний із новітніми технологіями обробки інформації, що забезпечать оперативний збір, зберігання, оброблення, поширення обліково-аналітичної інформації про витрати в мережі внутрішніх користувачів та підготовку управлінських звітів за умови створення ефективної системи інформаційної безпеки.

Опитування спеціалістів з обліку 38 підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу м. Харкова та Харківської області, проведене на основі анкетування, свідчить, що для організації обліку витрат використовують найбільш розповсюджені в Україні програми «1С: Підприємство. Ресторан. 8», «1С-Рарус Общепит», «Парус Ресторан», які враховують специфіку діяльності таких суб'єктів господарювання. Крім того, окремі підприємства віддають перевагу менш популярним, але повноцінним за своїми якісними характеристиками й функціями програмам, таким як «Система R-keeper» та «Система Капітал 2008: Ресторан». Набувають поширення програмні комплекси, що задовольняють вимоги до організації обліку та контролю витрат підприємств ресторанного господарства з акцентом на кейтеринг, «Archy Delivery» та «ПроЗа Ресторан», функціонал яких включає прийом замовлень, створення

бази даних клієнтів, формування замовлень на банкети, складський облік, ведення калькуляційних карт, зв'язок з «1С: Підприємство. Ресторан 8», формування звітних форм. Поряд із повноцінним обліком ці програми дозволяють сформувати потужну аналітичну базу, на основі якої можна приймати важливі управлінські рішення. Способом комп'ютеризації обліку витрат сьогодні також є використання електронних таблиць Excel, їх можливості зводяться до побудови аналітичних таблиць-відомостей, графіків, діаграм, складання звітів.

Сучасні інформаційні технології спрямовані в підприємствах ресторанного господарства на організацію управлінського обліку витрат для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації витрат та ефективного використання ресурсів підприємств. Оцінка розглянутих бухгалтерських програм відповідно до вимог управлінського обліку витрат дозволила визначити їх функціональні можливості і представити їх на рисунку 3.12.

Огляд функціональних можливостей представлених програмних продуктів дозволяє стверджувати, що більшість із них слабо адаптовані до потреб управлінського обліку витрат і не можуть у повному обсязі забезпечувати внутрішніх користувачів відповідною обліково-аналітичною інформацією для прийняття рішень. Внаслідок чого виникає необхідність щодо розширення функціональних можливостей програмних продуктів (запропонованих на ринку інформаційних послуг або самостійно розроблених) в частині організації управлінського обліку витрат та звітності для підприємств ресторанного господарства.

Реалізацію управлінського аспекту обліку витрат в інформаційній системі підприємства ресторанного господарства можуть виконувати програмні комплекси – «Галактика», «БЕСТ-ПРО», основні принципи яких базуються на наступних засадах:

«– ведення суцільного обліку, тобто облік ведеться стосовно всіх аспектів господарської діяльності підприємства;

- ведення безперервного обліку, тобто забезпечується реєстрація фактів у момент їх здійснення (безперервний процес поділяється на облікові періоди, термін яких визначається програмно);
- ведення взаємопов’язаного обліку, тобто облік здійснюється в єдиному полі даних;
- програми будуються на документарному принципі вводу та зберіганні інформації;
- облік ведеться в натуральних та вартісних вимірниках» [134, с. 125 – 126].

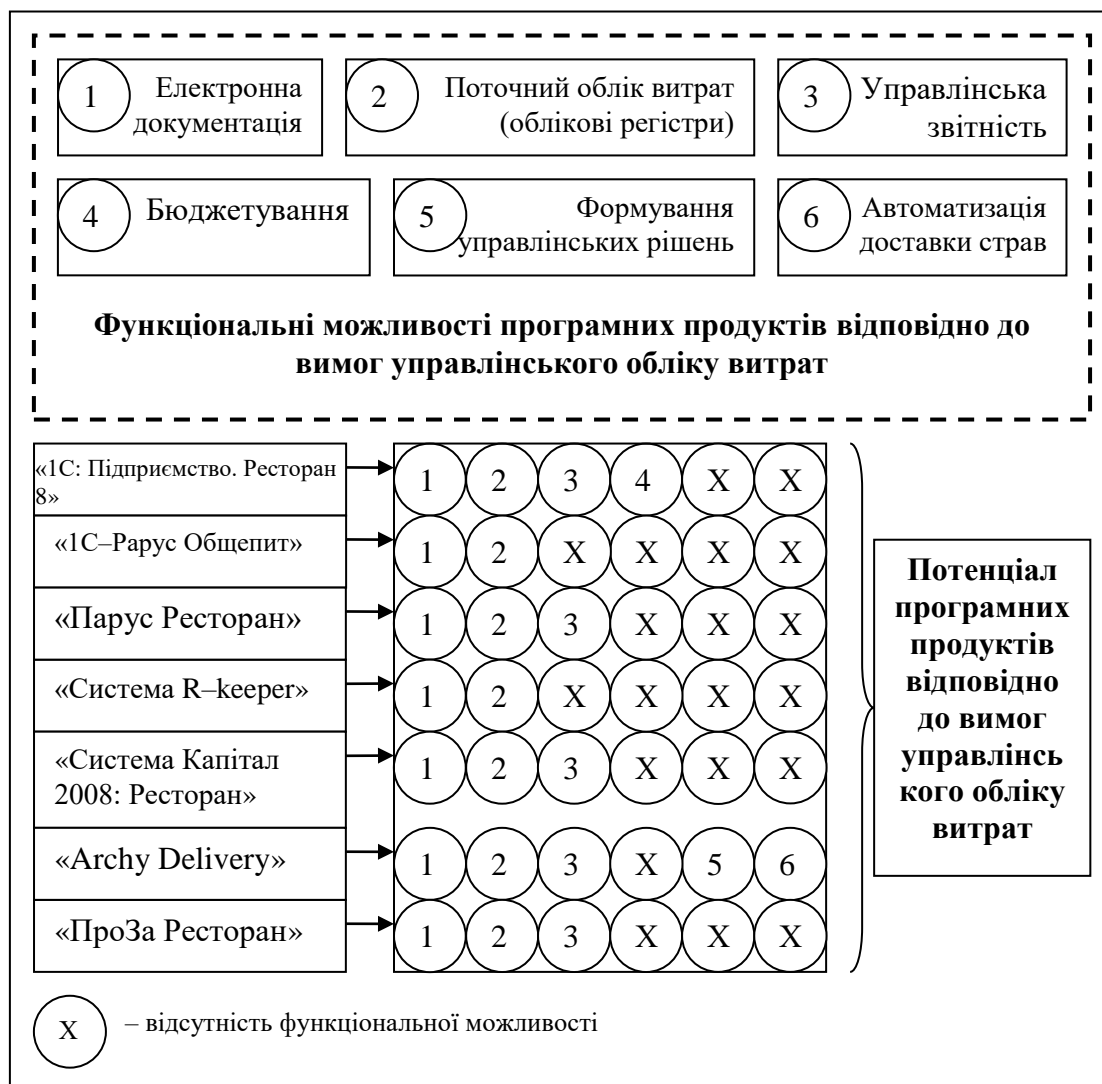


Рисунок 3.12 – Функціональні можливості програмних продуктів для обліку витрат підприємств ресторанного господарства, в т.ч. з функціями кейтерингу

У контексті управлінського обліку витрат, ПП «БЕСТ-ПРО» направлено на виконання управлінських функцій шляхом складання бюджетів, порівняння планових та фактичних показників, реалізації широкого переліку аналітичних процедур для аналізу діяльності та прийняття рішень; ПП «Парус-бухгалтерія» – через використання плану рахунків для організації управлінського обліку та ведення аналітичного обліку витрат; ПП «1С: Підприємство» (версія 8) – за допомогою створення робочого плану на основі класичного Плану рахунків і розрізів аналітики (субконто), складання бюджетів. Останні два програмні продукти пропонують управління підприємством, зокрема витратами, з використанням «хмарних» технологій («хмарних» обчислень – Cloud Computing) в обліку. Сутність використання Cloud Computing полягає в тому, що вся інформація про діяльність підприємства зберігається на «віртуальному сервері» і накопичується на ньому відповідно до діяльності всіх одиниць господарювання підприємства [63, с. 3]. Необхідними складовими для використання «хмарних технологій» в управлінському обліку повинні бути – доступ до мережі Інтернету, комп’ютерно-інформаційний пристрій (комп’ютер або інший сучасний гаджет), браузер, провайдер із надання послуг, інтелектуальні здібності та вміння роботи з додатками моделей обробки даних (Java-додатками, додатками Web 2.0). Саме реалізація функціонального потенціалу «хмарних» технологій надасть можливість особам, що приймають рішення, отримати постійний доступ до інформаційних ресурсів незалежно від їх територіального розміщення та часового діапазону (поясу).

Однак, використання «хмарних» технологій в обліку пов’язано із ризиками у вигляді можливих атак – на систему управління (призводить до блокування роботи віртуально-створених об’єктів); на головний функціональний елемент «хмарних» технологій «гіпервізор» (через несанкціонований доступ до пам’яті і ресурсів віртуально-створених об’єктів), на комп’ютерну систему з наміром блокуванням інформації

(DDOS-атаки). До недоліків застосування «хмарних» технологій можна віднести і залежність «замовника послуг» від провайдера «хмарних» технологій та ймовірність відсутності доступу до його серверу. Але більш за все користувачів «хмарних» технологій турбує небезпека щодо несанкціонованого доступу у процесі передачі даних. Проте, ризики та загрози існують майже у всіх сферах діяльності суб'єктів господарювання індустрії гостинності, а виникнення їх в системі сучасних комунікацій та інформаційних технологій потребує від провайдерів додаткового забезпечення рівня збереження облікових даних.

Вважаємо, що «хмарні» технології є зручним та дієвим інструментом в організації управлінського обліку, використання якого в сучасних умовах господарювання дозволить отримати прозору, оперативну та своєчасну інформацію про витрати відповідно до вимог системи управління та здійснювати обмін даними. Саме така інновація в організації управлінського обліку підприємств індустрії гостинності вирішить проблему сьогодення щодо недостатнього обсягу дискового простору для зберігання документів та файлів у процесі електронного документообороту. Отримати достатні та безкоштовні для управлінської бухгалтерії обсяги пам'яті на віртуальних дисках дозволить використання сервісів Google Drive і SkyDrive (обсяг пам'яті відповідно 5 Гб і 7 Гб), які, в свою чергу, будуть здійснювати автоматичну синхронізацію різних версій документів. Реалізація можливостей cloud computing-технологій в організації управлінського обліку в підприємствах ресторанного господарства наведено на рисунку 3.13.

Створення облікового інформаційного ресурсу при використанні cloud computing-технології, значимість якого в змінних умовах господарювання розглядається як дієвий механізм ефективного управління витратами та підприємством в цілому, можна здійснити за допомогою моделей обробки даних: Infrastructure as a Service (IaaS – інфраструктура як послуга), Software as a Service (SaaS – програмне забезпечення як послуга), Platform as a Service (PaaS – платформа як послуга). Дані моделі слугують технологічною

основою для формування інформаційного ресурсу з метою прийняття рішень, а методичною основою виступає система управлінського обліку витрат. Вважаємо, що система інформаційних ресурсів на підприємствах індустрії гостинності повинна бути єдиною, а широкий спектр можливостей сучасних інформаційних технологій сприятиме інтеграції видів обліку в єдиному інформаційному просторі.

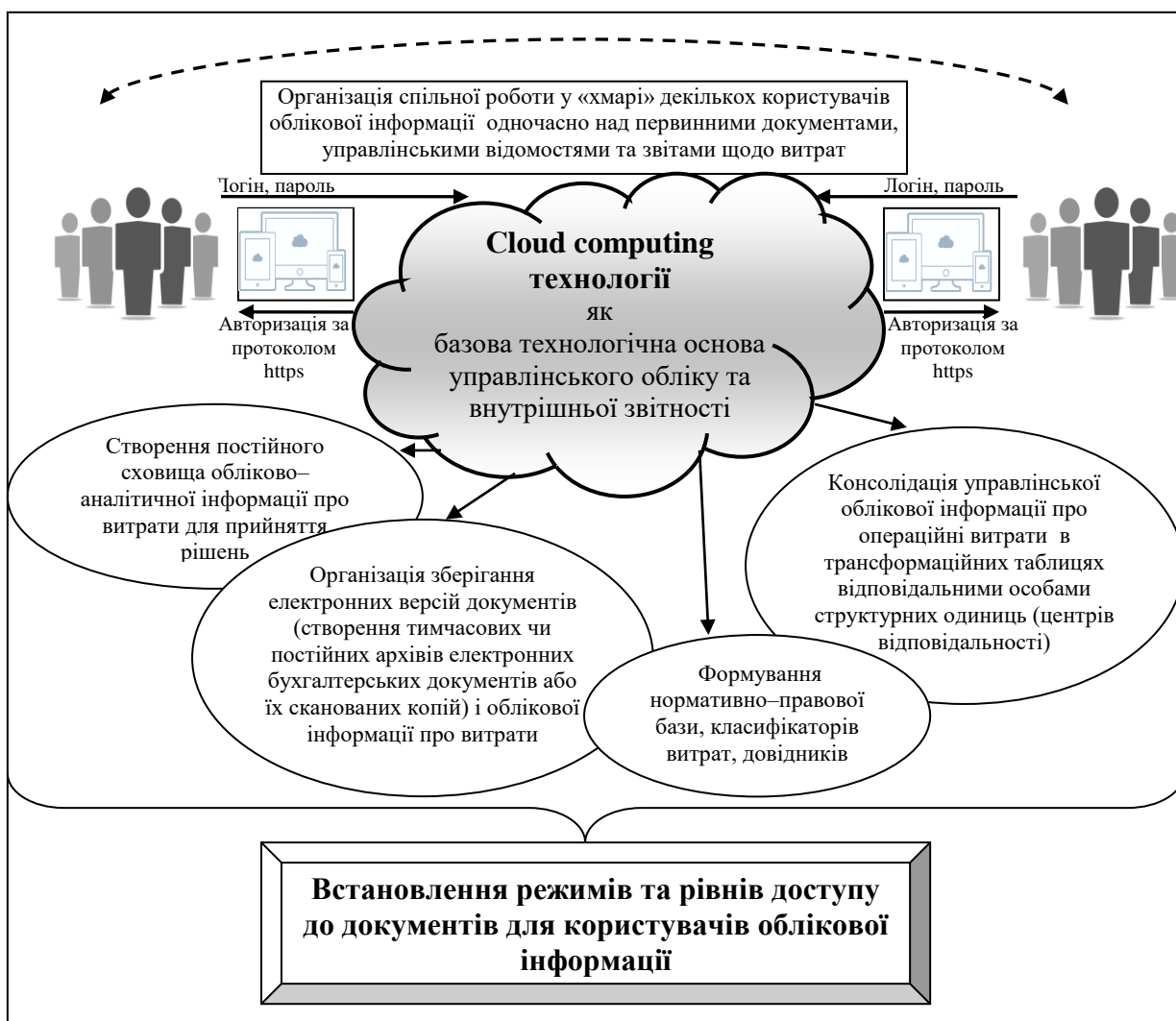


Рисунок 3.13 – Можливості cloud computing-технології в організації управлінського обліку витрат підприємств ресторанного господарства.

Отже, фінансовий та управлінський облік повинні доповнювати один одного, розвиватися та удосконалюватися у взаємозв'язку, виконуючи найбільш повно, ефективно та якісно завдання та функції, характерні для кожного з них. Позитивним в інтегрованій системі інформаційних ресурсів

управлінського обліку є «...можливість використовувати будь-які дані, введені в систему, з будь якого робочого місця, підключеного до системи, що значною мірою, підвищує оперативність опрацювання, цілісність уявлення про діяльність підприємства» [194, с. 3].

Доведено, що управлінський облік витрат при використанні інформаційних технологій на досліджених підприємствах слід організувати за інтегрованим підходом, який передбачає безпосередній взаємозв'язок із фінансовим обліком і формування єдиної інформаційної бази даних для ухвалення рішень. При цьому слід враховувати конфіденційний характер управлінської облікової інформації у розрізі витрат, що потребує встановлення режимів та рівнів доступу до неї. Це можливо здійснити за допомогою комплексної системи авторизації користувачів в інформаційній системі за логіном та паролем, отримання ключів доступу до облікової інформації (генерування системою одноразового пароля у вигляді цифр на апарат електронних ключей USB-токен, OTP-токен або на мобільний пристрій в якості повідомлення), організація контролю за входом до системи даних про витрати (калькуляції, облікові реєстри, управлінські звіти). З метою організації обліку витрат в інформаційній системі підприємств ресторанного господарства нами запропонована функціональна модель, структура якої заснована на модульному принципі (рис. 3.14). «Модульність – принцип, згідно з яким база даних розподіляється на окремі іменовані сутності, так звані модулі» [70, с. 24].

Подана на рисунку управлінська інформаційна система працює завдяки забезпечувальній компоненті, до якої відносять програмне та технічне забезпечення. Організація управлінського обліку при використанні комп'ютерних технологій, за визначенням науковця Ю.П. Зими, передбачає два підходи : «...автоматизацію вже існуючих процесів управлінського обліку та бюджетування та вибір програмного забезпечення; розробку відповідно до можливостей програмного забезпечення відповідних правил та процедур управлінського обліку» [74, с. 24].

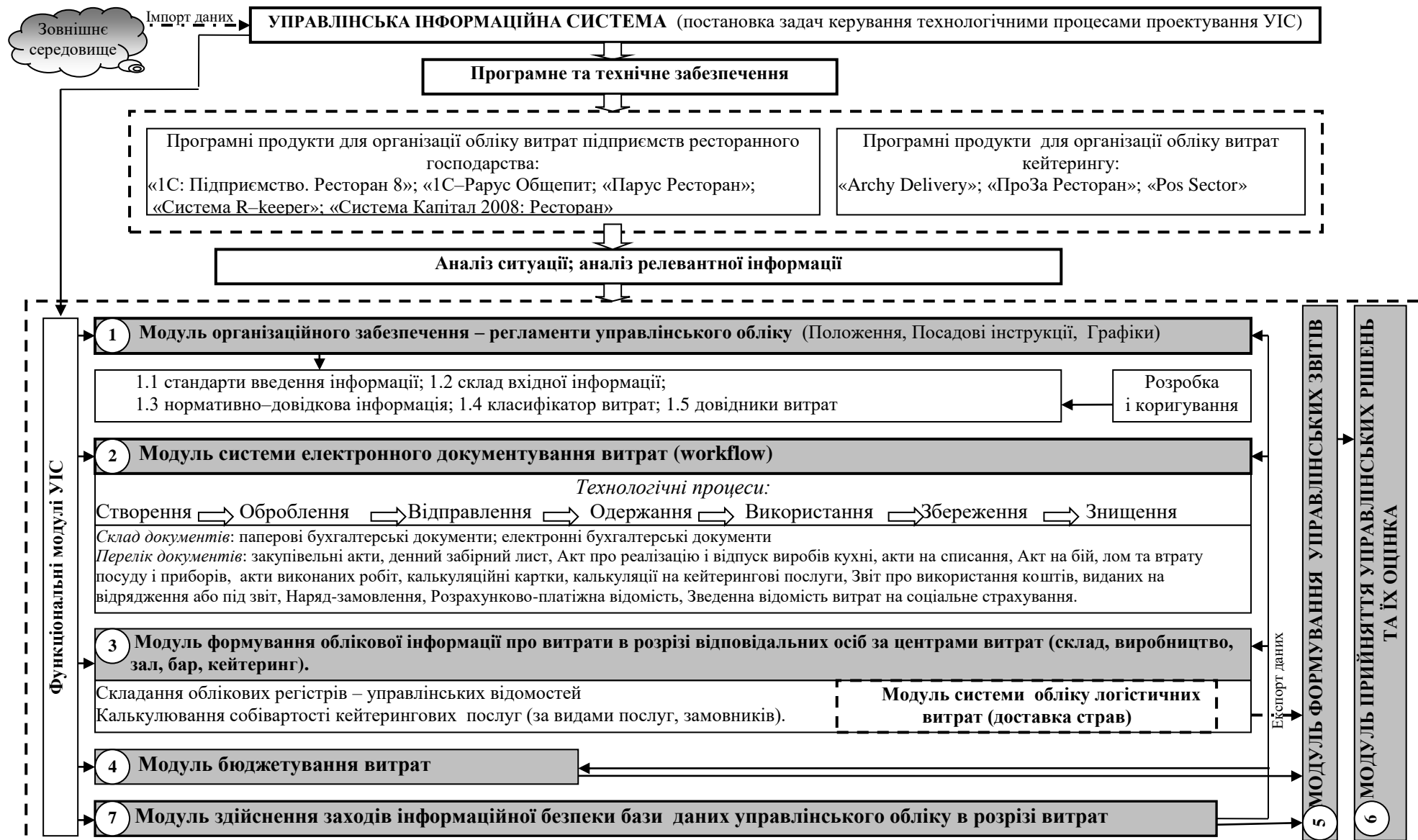


Рисунок 3.14 – Функціональна модель організації обліку витрат в управлінській інформаційній системі підприємств

Вважаємо, що перший підхід є логічним і рекомендується для підприємств ресторанного господарства відповідно до визначеної організаційної структури. У запропонованій моделі наведено найбільш популярні програмні продукти для організації управлінського обліку витрат та спеціалізовані програми, які зорієнтовані на комп'ютеризацію обліку господарських фактів визнання витрат, пов'язані як із процесом виробництва страв, так і з процесом їх доставки до місця проведення заходу або безпосередньо замовнику.

У зв'язку з цим, нами визначено технологію організації управлінського обліку витрат для підприємств, які займаються реалізацією суші, піци, кондитерських та хлібобулочних виробів через мережу Інтернет (рис. 3.15).

Зазначена вище технологія організації обліку витрат дозволить поєднати імпорт даних з Інтернету та завантаження їх до форматів, що підтримуються програмним забезпеченням бухгалтерської системи підприємств ресторанного господарства. Також можливості запропонованої технології нададуть змогу повністю автоматизувати облік логістичних витрат із реалізації на основі отриманих параметрів із супутникової системи глобального позиціонування «GPS-навігації» транспортного засобу (маршрути руху, пробіг, облік часу роботи водія, кількість поїдок): облік витрачених паливно-мастильних матеріалів, витрат на амортизацію та ремонт машин, витрати на оплату працю водія, експедитора або іншого представника торгової групи.

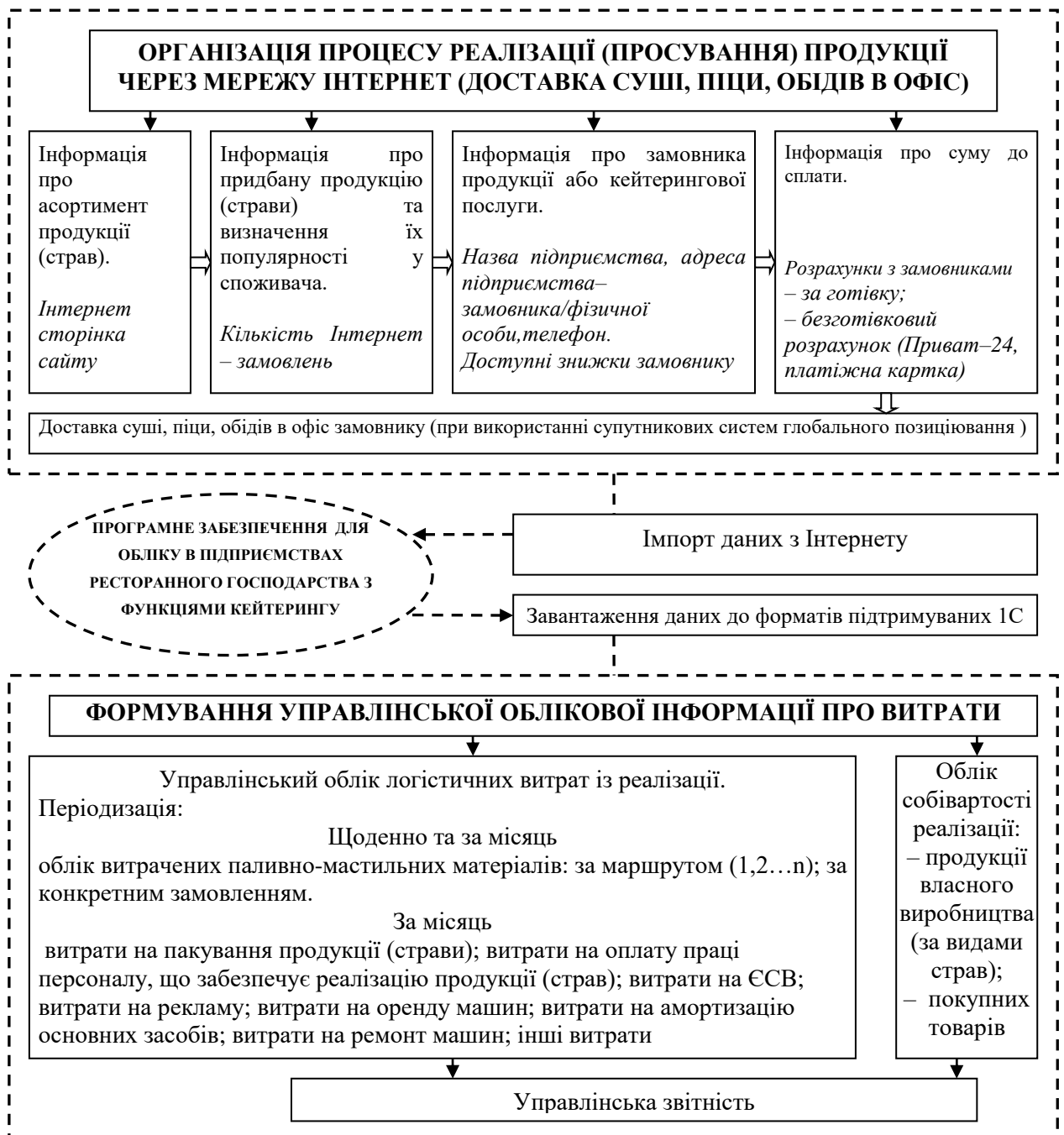


Рисунок 3.15 – Технологія організації обліку витрат для підприємств із функціями кейтерингу (реалізація продукції через мережу Інтернет) (розробка автора)

Проектування модулів в управлінській інформаційній системі обліку передбачає створення системи організаційного забезпечення комп'ютерної обробки даних у вигляді регламентів управлінського обліку витрат та калькулювання собівартості наданих послуг (Положення про облікову політику, Положення про конфіденційність облікової інформації, Положення

про інформаційну безпеку, Положення про калькуляційні процедури, Інструкції з організації роботи бухгалтера-управлінця), які дозволять:

- посилити якість організації облікового процесу згідно з поставленими цілями і задачами системи управління витратами на всіх стадіях господарського циклу діяльності підприємства;

- формувати базу даних при використанні визначених на підприємстві з урахуванням технології обліку стандартів введення інформації;

- забезпечити чітке розмежування прав і обов'язків між фахівцями з обліку, а також швидку передачу функціональних обов'язків від одного працівника іншому у разі зміни виконавця;

- створити систему внутрішніх взаємовідносин та комунікаційних зв'язків, яка задовольнить інформаційні потреби відповідальних осіб за центрами витрат.

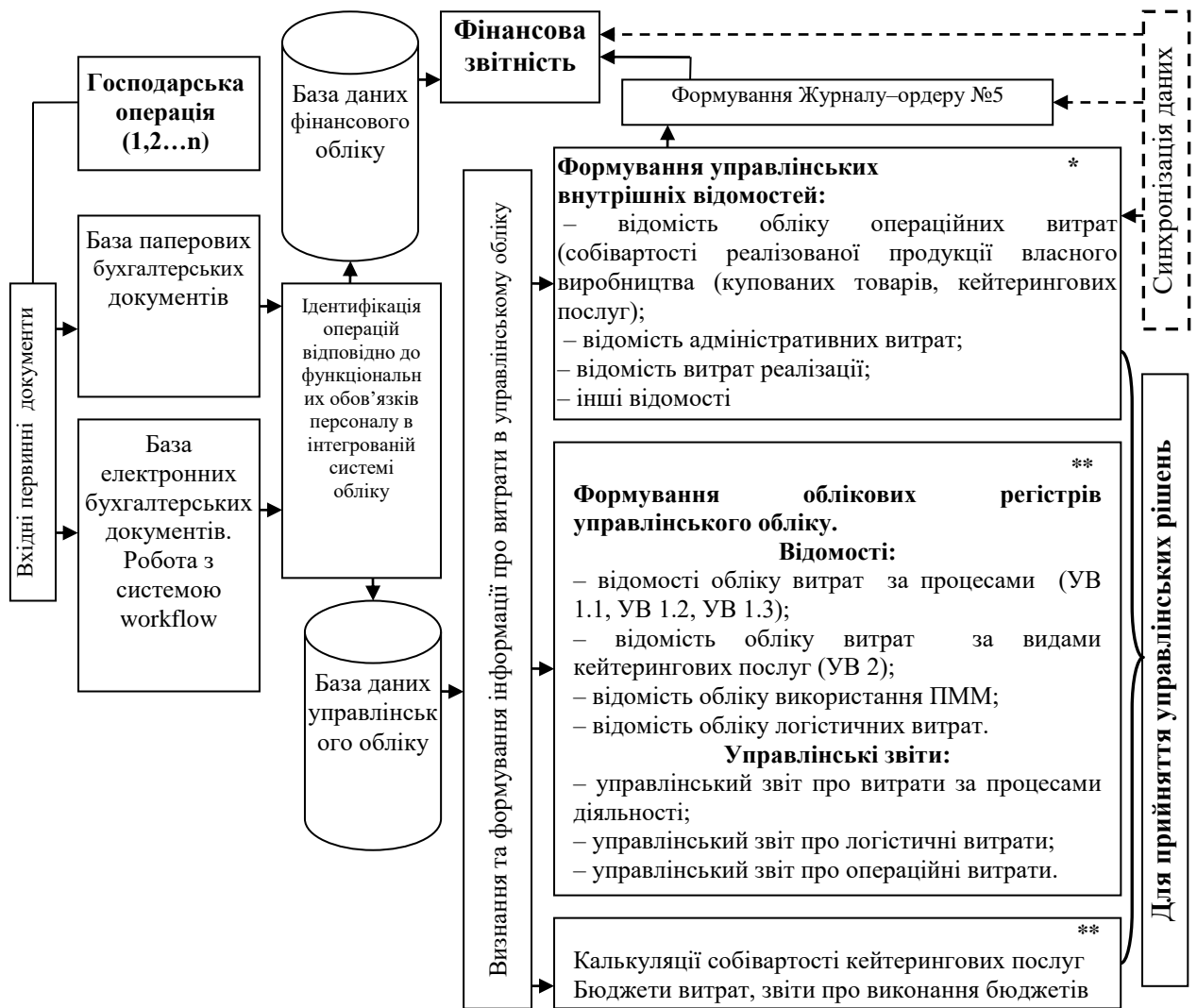
Невід'ємною та важливою складовою організації управлінського обліку є процес документування господарських операцій, який підтверджує виникнення витрат і надає можливість всім учасникам бізнес-процесу отримати необхідну для прийняття рішень обліково-аналітичну інформацію. В управлінській діяльності підприємств поступове поширення набуває електронний документообіг, який «слід розглядати як систему руху документів у сучасному інформаційно-комунікаційному просторі від моменту їх генерування, отримання до завершення їх виконання, відправлення та архівування» [245, с. 15].

Однак, проведені дослідження свідчать, що тільки 12% підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу з репрезентативної вибірки організували електронне документування при використанні комп'ютерної програми. При цьому майже всі бухгалтерські документи на цих підприємствах роздруковуються та зберігаються. Тому з метою прискорення руху документів, зменшення трудомісткості опрацювання документів та оперативного отримання даних щодо витрат необхідно автоматизувати цей процес. Задля цього в інформаційній системі

підприємства підтримку процесу електронного документування повинен здійснювати Модуль електронного документування витрат через систему workflow, яка «відповідає процесам діяльності щодо передачі документів, інформації та розподілення задач між учасниками підприємства для досягнення цілей стосовно їхньої обробки» [71, с. 3]. Система workflow в організації документування операцій в управлінському обліку реалізується через використання різних механізмів комунікації – електронну пошту, повідомлення тощо. Зазначені методичні та технічні інструменти дозволили побудувати модель технологічного процесу організації документування в обліковій системі підприємств ресторанного господарства, представлену на рисунку 3.16, що дозволить підвищити якість виконання функціональних обов'язків учасниками облікової системи, а також отримати максимально розширену облікову інформацію про витрати всіма рівнями управління господарської одиниці, необхідну для подальшого використання в аналізі, процесі бюджетування, аудиті.

Відповідно комп'ютеризація процесу електронного документування операцій управлінського обліку надасть можливість особам, відповідальним за прийняття рішення, здійснювати вибірку інформації за конкретний період, за відповідним запитом зі створеної єдиної інформаційної бази даних.

Запропонована модель процесу документування при застосуванні інформаційних технологій у підприємствах ресторанного господарства передбачає також ідентифікацію господарської операції стосовно витрат на предмет відношення її до підсистеми управлінського обліку і, як наслідок – визнання витрат та їх відображення в калькуляціях, облікових регістрах, формах управлінської та фінансової звітності. Зазначимо, що оперативність формування бухгалтерських документів і звітів про витрати в інтегрованій інформаційній системі підприємства ресторанного господарства буде забезпечуватися завдяки синхронізації даних. Це є зручним технологічним прийомом в організації обліку при використанні програмного забезпечення та дозволить користувачам оперативно отримувати інформацію про витрати.



* інформація має відкритий доступ у межах інформаційної системи підприємства (для формування Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід))

** інформація закритого доступу, надається тільки за вимогою внутрішніх споживачів управлінської облікової інформації

Рисунок 3.16 – Модель технологічного процесу організації документування витрат в обліковій системі підприємств ресторанного господарства (розробка автора)

Для прийняття господарських рішень необхідна деталізована та розгорнута інформація про витрати операційної діяльності підприємств ресторанного господарства, отримати яку можливо при використанні наступного модулю управлінської інформаційної системи. За даним модулем пропонується формувати зазначені управлінські відомості. Відображення витрат у системі рахунків слід здійснювати за допомогою Робочого Плану рахунків відповідно до потреб управлінського обліку. Тільки сучасні інформаційні технології надають можливість побудувати план рахунків з

метою надання багаторівневої аналітики відповідно до запитів користувачів облікової інформації. План рахунків можна будувати за ієрархічним підходом або реляційним, кожен з яких формує відповідну модель даних. З метою посилення аналітичності даних про витрати в підприємствах ресторанного господарства пропонуємо формувати План рахунків як ієрархічну модель даних, в якій «всі елементи пов'язані відносинами підпорядкованості, і при цьому будь-який об'єкт може підпорядковуватися тільки одному об'єкту вищого рівня» [70, с. 51]. Задля цього доречно застосовувати систему кодування рахунків управлінського обліку витрат у наступній послідовності:

- код рахунку витрат;
- код субрахунку витрат;
- код центру виникнення витрат (за процесами постачання, виробництва та його обслуговування, реалізації продукції власного виробництва (кейтерингової послуги);
- код аналітичної ознаки витрат відповідно до класифікатора, що застосовується на підприємстві індустрії;
- код відповідальної особи, що приймає управлінське рішення.

Запропонований підхід до кодування рахунків витрат операційної діяльності розширить інформаційне поле для внутрішніх користувачів, дозволить здійснювати необхідну для прийняття рішення вибірку даних за відповідним аналітичним розрізом, підвищить оперативність отримання інформації з метою організації аналізу та контролю за виникненням витрат. Дана система кодування рахунків витрат у підприємствах ресторанного господарства повинна обов'язково передбачати використання ключів для отримання доступу до аналітичної інформації, що пов'язано з конфіденційним характером управлінського обліку.

Окремим модулем в інформаційній системі підприємств ресторанного господарства повинен виступати облік логістичних витрат, що пов'язано з

реєстрацією та обробкою даних про витрати з доставки страв замовникам або здійсненням кейтерингових послуг.

Функціонування підприємств у мінливому середовищі передбачає використання Модулю бюджетування витрат, оскільки ефективність діяльності кожного підприємства залежить від планування витрат та оцінки ситуації. У процесі бюджетування розробляють різні види бюджетів залежно від цільового призначення, об'єкта бюджетування, змісту показників, методів та строку розроблення, способу складання та напрямків побудови. Процес бюджетування пов'язаний із математичними розрахунками і є достатньо трудомістким. Тому обране програмне забезпечення повинно бути налаштоване на складання в підприємствах ресторанного господарства з функціями кейтерингу бюджетів у розрізі витрат: бюджет використання сировини; бюджет витрат праці; бюджет загальновиробничих витрат; бюджет витрат із реалізації; бюджет адміністративних витрат; бюджет витрат кейтерингової послуги (за видами). Значна частка інформаційного масиву про витрати експортується для утворення управлінських звітів (з налаштуванням відповідного функціонального модулю), складання яких залежить від потреб відповідальних осіб системи управління для реалізації ними прогностичних, контрольних та регулюючих функцій. Створені в інформаційній системі управлінські звіти повинні бути максимально простими, універсальними та уніфікованими для можливості їх використання відповідно до потреб в будь-який період. Для складання управлінських звітів в інформаційному середовищі повинні бути задіяні Довідники номенклатури витрат (масиви розподіленої за економічним змістом та призначенням довідкової інформації про витрати: загальновиробничі, адміністративні, витрати з реалізації, інші операційні витрати, логістичні витрати), які можуть мати декілька рівнів вкладеності, доповнюватися та коригуватися з урахуванням змін у бізнес-процесах діяльності підприємств індустрії гостинності. Сформовані довідники витрат дозволять моделювати управлінські звіти для прийняття рішення та їх оцінки. Доречним є

формування в комп'ютерному середовищі модуля прийняття рішень та їх оцінки в управлінському обліку, функціонування якого дозволить не тільки прискорити процес прийняття рішень, але й отримати дані для здійснення критичної оцінки щодо ухваленого рішення за конкретний період діяльності.

Інформація управлінського обліку при використанні ІТ-технологій повинна бути захищеною від технічних загроз або ризиків, які можуть призвести як до псування файлів з даними, так і до тривалих простоїв у роботі бухгалтерів. Тому виділення Модулю здійснення заходів інформаційної безпеки даних управлінського обліку є необхідним в кожній інформаційній системі підприємства. Повністю підтримуємо логіку міркувань А.С. Крутової, О.В. Чумак, А.В. Янчева, які в своїй монографії щодо застосування інформаційної безпеки бухгалтерських даних акцентують увагу на тому, що «одним із найважливіших завдань сучасного бухгалтерського обліку є запровадження дієвих заходів інформаційної безпеки та контроль за збереженням такого важливого для підприємства виду активів як інформаційні ресурси» [121, с. 133]. Тому функціонування запропонованого модулю сприятиме попередженню таких негативних дій відносно створеної на підприємстві управлінської інформаційної системи, як її зламування із метою несанкціонованого отримання або копіювання даних, пошкодження носіїв управлінської інформації тощо.

Таким чином, управлінський облік витрат – це підсистема бухгалтерського обліку, що формує великі обсяги даних, управління якими без інформаційних технологій в сучасних умовах функціонування підприємств галузі дослідження неможливе. Тому надані пропозиції дозволять зменшити трудомісткість робіт із формування бази даних щодо витрат підприємства, отримати по запиті і в короткий час необхідну інформацію в розрізах аналітичних ознак, що вплине не тільки на прискорення прийняття управлінських рішень щодо оптимізації витрат, а й на збільшення кількості варіантів можливих рішень та альтернатив із метою розробки стратегії розвитку підприємств ресторанного господарства.

РОЗДІЛ 4 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ В ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

4.1 Сучасна концепція організації аудиту витрат підприємств ресторанного господарства

Підвищення ефективності управління витратами підприємств ресторанного господарства з позиції відповідності сучасним вимогам господарювання в конкурентному середовищі можливе за умов створення надійної обліково-інформаційної системи для прийняття обґрунтованих господарських рішень, досконалість та вірогідність даних якої посилюється завдяки організованому на підприємстві цільово-орієнтованому внутрішньому аудиту. Головна місія внутрішнього аудиту в сучасних умовах господарювання полягає у захисті інтересів широкого кола внутрішніх споживачів бухгалтерської інформації та визначенні ступеня довіри до даних управлінського обліку та звітності. Погоджуємося з думкою Т.Ю. Копотієнко, що «саме внутрішній аудит дасть можливість своєчасно реагувати на зміни в економічній ситуації та враховувати соціальні і політичні фактори, що зменшить вплив чинників, які є неконтрольованими для підприємства» [112, с. 247].

Витрати підприємств ресторанного господарства є багатограними та різноманітними, а їх відображення в управлінському обліку на багатьох бухгалтерських рахунках у розрізі аналітичних ознак та застосування самостійно розроблених форм первинних документів, облікових реєстрів, внутрішньої звітності потребує посиленого систематичного контролю з боку фахівців внутрішнього аудиту, метою якого є «встановлення вірогідності даних первинних документів щодо визначення витрат, повноти та відображення в облікових реєстрах, відповідності своєчасності їх методики обліку витрат чинним нормативним актам» [230, с. 56]. Сьогодні існують

різні думки про місце та значення внутрішнього аудиту в управлінні витратами. Але безапеляційним є ствердження наукової спільноти та свідчень фахівців бухгалтерських структурних підрозділів підприємств ресторанного господарства м. Харкова про підвищення рівня зацікавленості власників та керівників в отриманні професійного висновку внутрішнього аудитора щодо вірогідності управлінської облікової інформації в розрізі витрат. У наслідок цього дії фахівців з внутрішнього аудиту в підприємствах ресторанного господарства повинні бути спрямовані на:

визначення правомірності даних управлінського обліку та звітності відповідно до нормативно-правових актів та внутрішніх організаційних регламентів підприємства;

перевірку документації щодо витрат та втрат на підприємстві;

виявлення визнаних витрат, не підтверджених документально;

пошук резервів скорочення витрат за центрами відповідальності;

оцінку ефективності прийнятих управлінських рішень;

підготовку роз'яснень та рекомендацій, зокрема, з організації управлінського обліку витрат.

Виконати перераховані дії в підприємствах ресторанного господарства може суб'єкт внутрішнього аудиту – аудитор за штатним розкладом або спеціалісти служби внутрішнього аудиту підприємства, виконуючи такі основні функції, як інформаційна, контрольна, аналітична, консультаційна. Але в залежності від вимог, що висуваються до внутрішнього аудиту, перелік функцій може бути більш розширений і включати – профілактичну, прогнозну, стимулюючу, комунікативну, регулюючу та інші функції, які будуть обов'язково прописані в організаційному внутрішньому регламенті підприємства.

Однак, проведені нами дослідження свідчать про те, що разом із порозумінням керівництва про необхідність підтвердження даних управлінського обліку витрат та звітності, спостерігається досить низький рівень запровадження елементів внутрішнього аудиту в організаційну

структуру підприємств ресторанного господарства м. Харкова (у Додатку М табл. М.1). Так, зроблена оцінка стану організації внутрішнього аудиту на досліджених підприємствах галузі свідчить про наявність окремої служби аудиту в структурі ресторанів японської кухні Ресторан №5, Ресторан №10, Ресторан №12, Ресторан №13 (складає 20% з вибірки досліджених підприємств ресторанного господарства). Посада спеціаліста з аудиту передбачена в штаті ресторанів Ресторан №1, Ресторан №2, які входять до готельно-ресторанного комплексу м. Харкова (10%). Що стосується таких закладів ресторанного господарства, як кафе, бари, які за обсягом діяльності відносяться до малих та середніх підприємств (їх частка складає 67% з вибірки досліджених підприємств ресторанного господарства), функції внутрішнього аудитора виконують бухгалтери підприємств, що є, на наш погляд, некоректним і відволікаючим фактором від їх основних обов'язків, або зовсім внутрішній аудит не проводиться. Незначна частка підприємств (3%) використовувала в своїй діяльності таку форму організації внутрішнього аудиту як аутсорсинг, що надає підставу прийти до висновку про його непопулярність в підприємствах ресторанного господарства. Однак, відзначимо, що саме аутсорсинг дозволяє підприємству тимчасово залучати висококваліфікованих спеціалістів для виконання специфічних завдань або завдань вузького колу, притаманних саме для внутрішнього аудиту. Таким чином, беручи до уваги потреби керівників підприємств ресторанного господарства в підтвердженні даних управлінського обліку, в отриманні рекомендацій щодо покращення результативності та ефективності роботи підприємства в цілому і окремих структурних підрозділів (зокрема, в частині формування витрат) вважаємо за доцільне організувати внутрішній аудит витрат з метою попередження зон ризиків та ситуацій формату «упущення економічних вигід».

Внутрішній аудит витрат та його елементи органічно входять до системи управління і мають безпосередній вплив на прийняття господарських рішень. Слід зазначити, що в умовах формування сучасної

організаційної структури системи управління, зокрема витратами, можна спостерігати появу вектору інтеграції управлінського обліку та внутрішнього аудиту. Визначені інформаційні зв'язки управлінського обліку та внутрішнього аудиту мають безпосередній вплив на прийняття рішення, його обґрунтованість, виваженість та правомірність. Це дозволило побудувати інформаційну модель управлінського обліку та внутрішнього аудиту в контексті прийняття рішень, яка демонструє формування інформаційного забезпечення для аудиту, управлінського обліку та процесу прийняття рішення (рис. 4.1.).

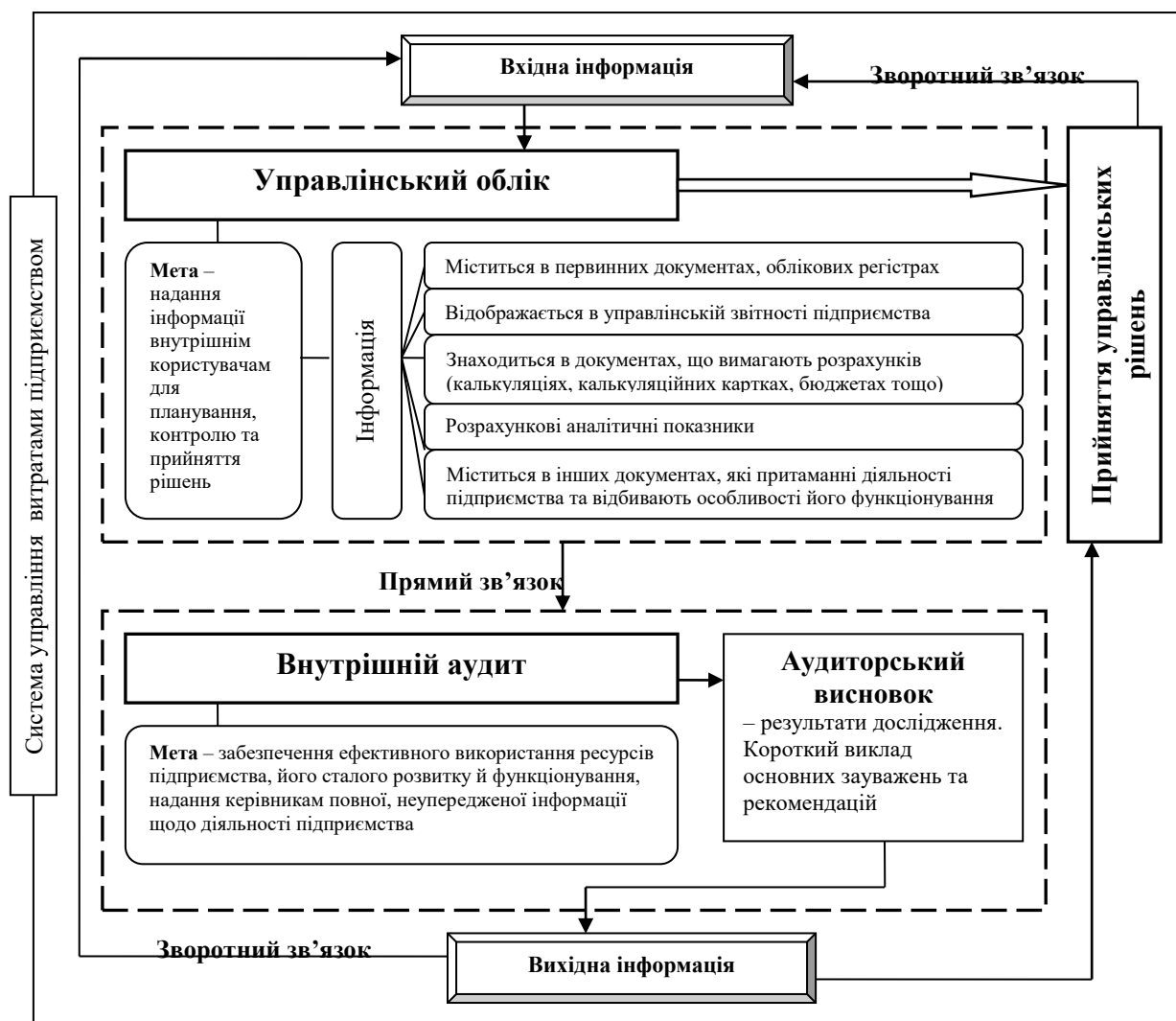


Рисунок 4.1 – Інформаційна модель управлінського обліку та внутрішнього аудиту в контексті прийняття рішень підприємств ресторанного господарства

Так, відповідно до запропонованої моделі, управлінський облік відповідає за формування інформації та її надання різним групам внутрішніх користувачів, в тому числі аудитору або службі внутрішнього аудиту підприємства. У свою чергу, в системі внутрішнього аудиту отримана управлінська облікова інформація трансформується, обробляється при використанні аналітичних процедур та використовується в ході аудиторських перевірок. Внутрішнім аудитором, окрім обліково-аналітичної інформації, використовується будь-яка інформація, потрібна для формування аудиторського висновку. Погоджуємося з думкою І.Д. Голяш, що «аудиторській перевірці може підлягати будь-яка інформація, якщо існує домовленість між аудитором і його клієнтом та наявні критерії для встановлення міри відповідності тієї інформації, яка перевіряється» [42, с. 277]. Зазначимо, система внутрішнього аудиту формує результативну вихідну інформацію (надається замовникам аудиту з подальшим розподілом інформації згідно з ієрархічною підпорядкованістю), яка для управлінського обліку в наступному періоді буде використовуватися як вхідна інформація. Це свідчить про комунікативні зв'язки в сучасній інтегрованій системі між управлінським обліком та внутрішнім аудитом. Можливість обміну інформаційними потоками дозволить керівникам та відповідальним особам у конкретних випадках приймати управлінські рішення з урахуванням рекомендацій аудитора на основі отриманого висновку.

Оскільки внутрішній аудит організовується з урахуванням специфіки діяльності підприємства, то виникають різні види внутрішнього аудиту – аудит фінансової звітності, операційний аудит (operational auditing), аудит на відповідність. Також проведений аналіз публікацій показав, що за умови трансформації соціально-політичного контексту в системі управління все частіше використовують і такі види аудиту, як управлінський аудит (management auditing), аудит результативності (performance auditing). Теоретичні дослідження дозволили побудувати класифікацію внутрішнього аудиту за характерними ознаками, що наведені на рисунку 4.2.

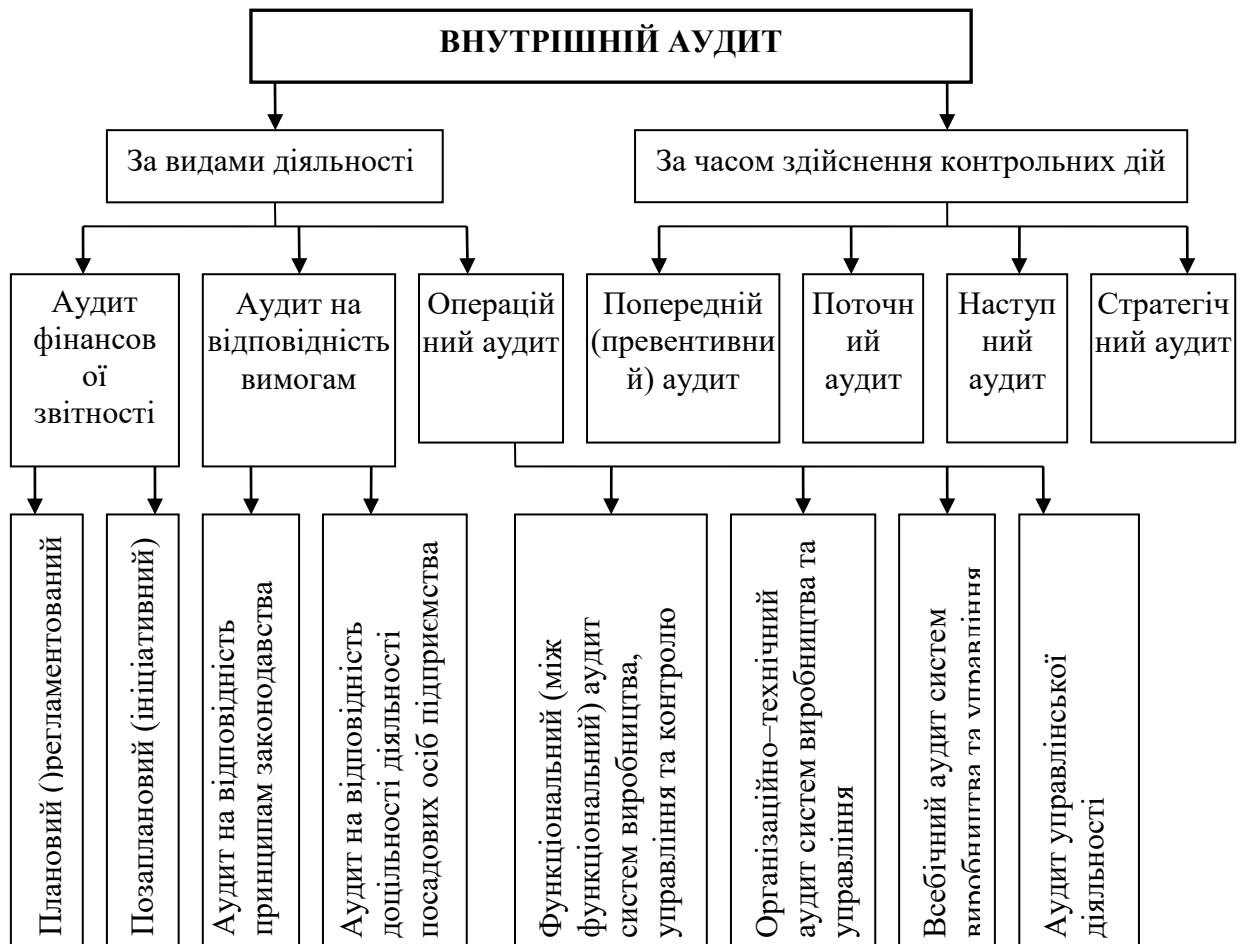


Рисунок 4.2 – Класифікація внутрішнього аудиту

Визначені класифікаційні угруповання внутрішнього аудиту потребують уточнення економічного змісту та значимості саме того виду аудиту, від якого залежить перевірка достовірності даних управлінського обліку витрат підприємств ресторанного господарства з урахуванням тенденцій розвитку українського господарювання. Вважаємо, що серед представлених видів внутрішнього аудиту найбільш корелюється з управлінським обліком та підходить для об'єкту перевірки «витрати» – операційний аудит, бо саме він «передбачає вивчення аудитором будь-якої частини процедур та операцій суб'єкта господарювання з метою оцінки їх продуктивності та ефективності і формулювання рекомендацій щодо ефективного використання ресурсів, досягнення поставлених цілей» [30, с. 415]. Операційний аудит, як і управлінський облік, є елементом системи

управління діяльністю підприємства, виконує покладені на нього функції, а надані аудиторські рекомендації є корисними та необхідними в процесі прийняття рішень щодо оптимізації витрат та мінімізації наслідків ризиків. Зазначимо, що управлінський облік надає розширену обліково-аналітичну інформацію керівникам структурних підрозділів, у тому числі й розрахункові дані показників ефективності та економічності використання ресурсів на підприємстві. Функцією ж внутрішнього аудитора повинен стати аналіз та перевірка операцій та фактів управлінського обліку витрат із погляду економічності, продуктивності, ефективності та результативності, і тому пропонуємо використовувати в підприємствах ресторанного господарства саме концепцію операційного аудиту.

Однак, в міжнародній та вітчизняній практиці аудиту тісно переплітаються поняття «операційний аудит» (operational auditing) та «управлінський аудит» (management auditing). Це призводить до того, що науковці у своїх виданнях досить часто ототожнюють поняття «операційний аудит» із дефініцією «управлінський аудит», тоді як на нашу думку, слід відрізнити ці категорії аудиту, проникаючи у їх глибинну логіку через з'ясування переслідуваних цілей, поставлених задач й місця проведення перевірки. Так науковці М.І. Гордієнко й В.П. Гончар приєднуються до поглядів щодо синонімічності понять операційного й управлінського аудиту, але в той же час, трактуючи «операційний (управлінський) аудит» як «дослідження функціонування господарської системи в цілому, або в розрізі окремих її складових із метою оцінки здатності такої системи, або окремих її складових приносити запланований (бажаний) результат», роблять зауваження, що «операційний аудит» розглядається для перевірки операційної діяльності фірми, а «управлінський аудит» – для перевірки ефективності прийнятих управлінських рішень [43, с. 3]. При розгляді перспектив розвитку операційного аудиту в системі внутрішнього контролю, професор Л.В. Разборська вказує на поширення такої послуги аудиторських фірм як «операційний (управлінський) аудит», і цим ствердженням знову

об'єднує означені види аудиту в одну економічну категорію, що, на наш погляд, є не зовсім коректним. У той же час, авторка публікації дає і чітке визначення операційному аудиту і розглядає дану форму контролю як «вивчення аудитором операцій підприємства з метою формування рекомендацій щодо економічного використання ресурсів, ефективного досягнення цілей» [181, с. 116]. Окрема група науковців, М.Ф. Огійчук, І.Т. Новікова, І.І. Рагуліна, операційний аудит визначають як дослідження господарської системи з погляду ефективності та водночас прирівнюють його до управлінського аудиту [157, с. 25]. Л.О. Гелей вважає, що управлінський та операційний аудит є лише різними назвами одного і того ж поняття [40, с. 980]. Однак, схиляється до назви «операційний аудит», оскільки управлінський аудит, за розсудом автора, є надто загальним і може стосуватися будь до чого.

Класичне та фундаментальне визначення терміну «операційний аудит» належить американським економістам Елвіну А. Аренсу й Джеймсу К. Лоббеку, які вказують на існування дефініції «операційний аудит» і розглядають її як «...исследование хозяйственной системы с точки зрения ее эффективности и производительности» [5, с. 536]. Автори правомірно й однозначно констатують домінантність терміну «операційний аудит» в широкому сенсі цієї категорії. Це ствердження базується на застосуванні операційного аудиту в державному та недержавному секторах США в розрізі як фінансових так і нефінансових операцій. У приватних підприємствах США використовують управлінський аудит.

Управлінський аудит проводиться задля визначення ступеню виконання поставлених цільових завдань керівництвом підприємства або дотримання розробленої стратегії. Погоджуємося, що «...управлінський аудит – вид операційного аудиту, основною метою якого є оцінка результативності адміністративного забезпечення господарської діяльності» [131, с. 33]. Призначенням управлінського аудиту є оцінка ефективності системи управління суб'єкта господарювання, вибір альтернатив, виявлення

можливостей покращення організаційної діяльності та підготовка рекомендацій для посилення результативності діяльності підприємства. На нашу думку, управлінський аудит направлений переважно на перевірку функціонування власне системи менеджменту підприємства і не має прямого зв'язку з управлінським обліком. Тому підтримуємо авторське бачення щодо визначення «операційного аудиту», надане О.О. Ситновим, який вказує на те, що «операционный аудит представляет собой системный процесс проверки бизнес-операций любой хозяйственной системы (независимо от формы собственности) с целью оценки их эффективности и выработки управленческих рекомендаций» [199, с. 6]. У цьому ж контексті І.О. Левицька зазначає направленість операційного аудиту «...на моніторинг, аналіз і оцінку ефективності, економічності та результативності як окремих господарських операцій (в т.ч. їх доходних та витратних складових), так і бізнес-процесу в цілому» [130, с. 241]. В організації саме операційного аудиту зацікавлені власники підприємства, бо він є інструментом перевірки господарських операцій, бізнес-процесів та господарської системи в цілому відповідно критеріям економічності (стосується ресурсів), продуктивності (оцінка бізнес-процесів підприємства та його кінцевого продукту), ефективності (вимірюється досягнення запланованих результатів або показників) та результативності (всебічна оцінка результатів діяльності). Крім здійснення означених оціночних процедур (саме вони є характерними для операційного аудиту), пропонуємо для підприємств ресторанного господарства в процесі організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат проводити і перевірку даних управлінського обліку на відповідність розробленим внутрішнім організаційним регламентам. Тобто, для підприємств дослідженої галузі під час проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат слід включати і елементи аудиту на відповідність, що дозволить аудитору здійснювати оцінку ефективності та результативності господарських процесів на основі перевірених даних управлінського обліку. А керівники отримають впевненість щодо

відповідності господарських операцій та процесів обраній обліковій політиці й вимогам чинного законодавства, а також матимуть змогу оцінити економічну обґрунтованість управлінських рішень.

Отже, проведені дослідження літературних джерел дозволяють запропонувати своє авторське визначення внутрішнього (операційного) аудиту і розглядати його як «процес перевірки на відповідність господарських фактів, операцій, процесів із витратами в управлінському обліку внутрішнім організаційним регламентам з метою оцінки показників економічності, ефективності, результативності й формування рекомендацій з питань їх підвищення».

Гармонійний розвиток операційного аудиту в підприємствах ресторанного господарства можливий тільки при вирішенні питань щодо визначення його концептуальних засад. Тому для більш чіткого розуміння характерних ознак операційного аудиту нами запропонована Концептуальна модель внутрішнього (операційного) аудиту витрат, яка дозволить структурувати даний вид контролю за визначальними елементами, виходячи з цільових потреб операційного аудиту для управління, принципів, суб'єктів, об'єктів, критеріїв оцінки, отриманих результатів (рис. 4.3.).

Цільова спрямованість операційного аудиту витрат полягає в тому, щоб зібрати достатні та прийнятні докази для формування думки аудитора стосовно достовірності, об'єктивності та законності відображення в управлінському обліку та звітності витрат, встановити дотримання підприємством чинної законодавчої бази та підготувати конструктивні рекомендації щодо оптимізації витрат. Вважаємо, що місією операційного аудиту повинна стати також перевірка (експертна оцінка) адекватності прийнятих управлінських рішень та ефективності функціонування системи управлінського обліку, зокрема, в розрізі витрат.

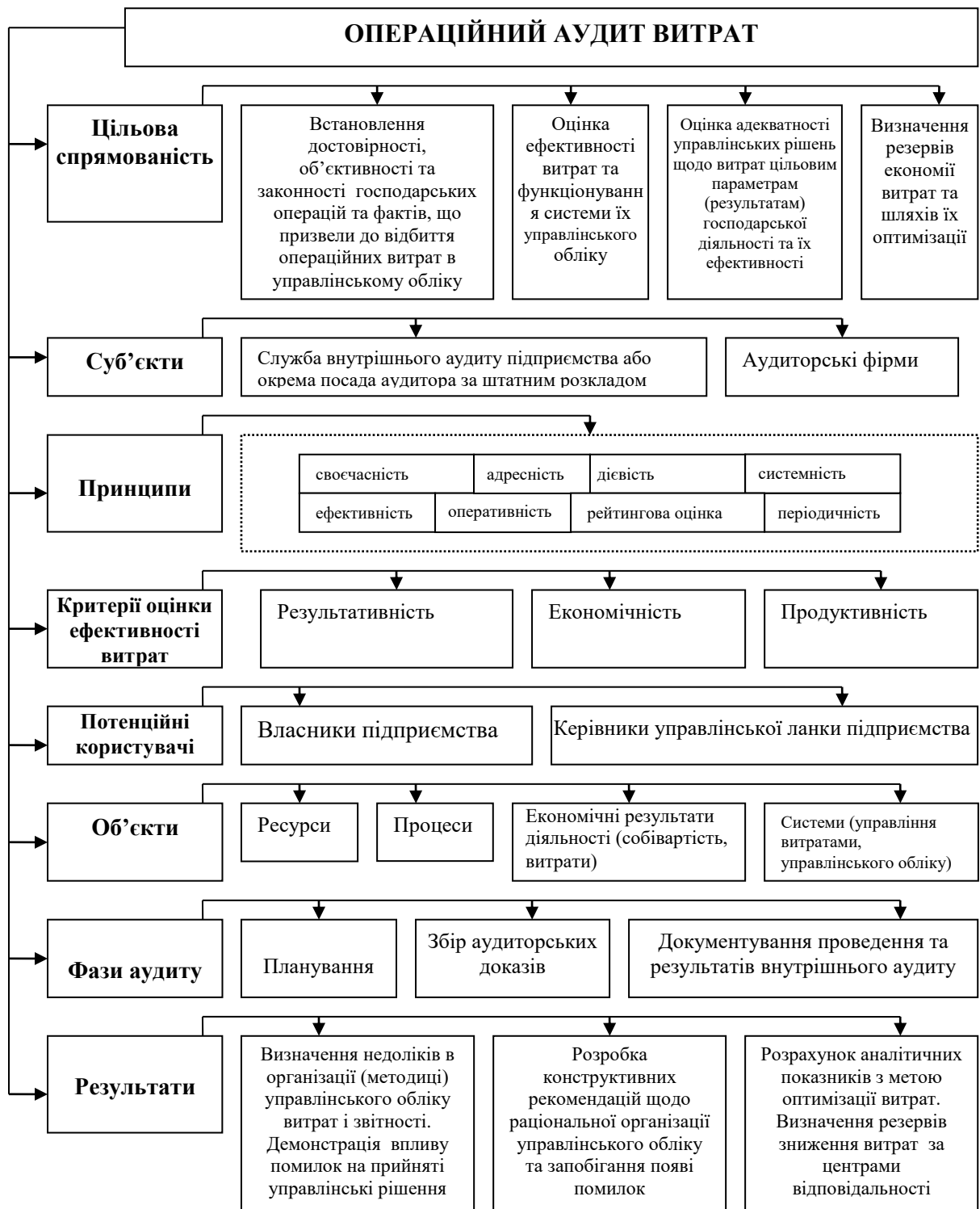


Рисунок 4.3 – Концептуальна модель внутрішнього (операційного) аудиту витрат для підприємств ресторанного господарства (розробка автора)

Для ефективного управління діяльністю підприємств ресторанного господарства в умовах невизначеності сьогодні замало отримувати тільки

інформацію від внутрішнього аудитора стосовно визначених «проблемних місць» стосовно витрат та формування собівартості кейтерингових послуг.

Важливо розуміти, що сучасна концепція операційного аудиту орієнтована на попередження відхилень від нормативно-законодавчої бази щодо обліку витрат, пошук резервів зниження витрат за місцями виникнення, виявлення резервів економії за окремими статтями витрат й розробку заходів щодо їх використання в управлінській діяльності в наступному періоді, спрямованих на мобілізацію ресурсів підприємства та на здійснення систематичного контролю.

Операційний аудит проводиться переважно внутрішніми аудиторами підприємства і розглядається як форма планомірного перманентного внутрішньогосподарського контролю за діяльністю підприємства, в тому числі і за формуванням витрат, відповідно критеріям оцінки аналітичних показників, означених нами вище. Однак, суб'єкти ресторанного господарства можуть бути і замовниками послуг операційного аудиту в аудиторських фірмах, і отримувати фахові консультації щодо підвищення ефективності та результативності своєї діяльності. Та найбільший ефект відповідальні особи управлінської ланки зможуть отримувати, на наш погляд, якщо на підприємстві буде стабільно функціонувати служба внутрішнього (операційного) аудиту (або виділена посада внутрішнього аудитора). Підтвердженням цього є вислів науковців І.В. Колос та Н.Й. Радіонової, які зазначають: «внутрішній аудитор більш детально знає структуру підприємства, специфіку функціонування, може більш реально оцінити «людський фактор» [110, с. 137]. У процесі виконання своїх функціональних обов'язків спеціалісти з внутрішнього аудиту з 2014 р. повинні дотримуватися фундаментальних принципів Кодексу етики професійних бухгалтерів – добросовісність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка [104]. Ґрунтуючись на специфічних рисах операційного аудиту, нами пропонується доповнити перелік його принципів, які дозволять

раціонально та на високому науково-методичному рівні організувати роботу аудитора (таблиця 4.1).

Таблиця 4.1 – Принципи проведення внутрішнього операційного аудиту

№ з/п	Фундаментальні принципи аудиту (відповідно КЕПБ) [104]	Запропоновані принципи (характеризують практичну сторону операційного аудиту)
1	Доброчесність	Результативність. Полягає в проведенні аудиторської перевірки управлінського обліку витрат та звітності з метою підготовки конструктивних висновків та рекомендацій щодо підвищення ефективності використання витрат
2	Об'єктивність	Оперативність. Проведення операційного аудиту полягає в оперативному аналізі ситуацій з метою підготовки рекомендацій щодо оптимізації витрат
3	Професійна компетентність та належна ретельність	Адресність. Полягає в цільовій направленості аудиту відповідно ієрархії управлінської ланки.
4	Конфіденційність	Дієвість. Полягає в активному впливі аудиту на результати діяльності, своєчасне виявлення недоліків та визначення шляхів їх усунення.
5	Професійна поведінка	Системність. Полягає у розгляді об'єктів аудиту (ресурсів, процесів, економічних результатів діяльності) як системи, виявленні різноманітності зв'язків між ними.
6	Технічні стандарти	Періодичність. Полягає у проведенні операційного аудиту на регулярній основі відповідно означеним періодам з метою формування аудиторського висновку
7		Доцільність. Полягає у проведенні перевірок (оцінки) облікової інформації для підготовки конструктивних зауважень та рекомендацій, що вплинуть на прийнятті управлінських рішень
8		Сучасність. Полягає у проведенні операційного аудиту при використанні новітніх інноваційних методів з метою підвищення ефективності та результативності діяльності підприємства
9		Ефективність. Витрати на проведення аудиту повинні давати багатократний ефект
10		Принцип рейтингової оцінки. Полягає у визначенні пріоритетів у досягненні поставленої мети, черговості здійснення заходів, спрямованих на підвищення ефективності діяльності

Характерним елементом запропонованої Концептуальної моделі операційного аудиту витрат для підприємств ресторанного господарства є оцінка ефективності витрат (в розрізі господарських процесів, видів продукції, послуг кейтерингу) за критеріями економічності, результативності, продуктивності, які розрізняють за економічним змістом для виконання контрольних-аналітичних процедур в процесі операційного аудиту. Так, із метою скорочення витрат на підприємстві, аудитор визначає шляхи економічного використання ресурсів і тому зосереджує свою увагу на критерії економічності витрат, визнаючи такий критерій, як досягнення запланованих (бюджетних) витрат шляхом використання найменшого (оптимального) обсягу ресурсів, або отримання найкращих результатів при використанні запланованого обсягу цих ресурсів.

Виготовлення продукції власного виробництва передбачає використання ресурсів й одержання позитивних результатів, однак не всі суб'єкти господарювання ресторанного господарства ведуть свою діяльність з однаковою ефективністю через вплив внутрішніх і зовнішніх чинників. Тому аудитор повинен контролювати даний оціночний показник. У практиці операційного аудиту під ефективністю розуміють співвідношення одержаних результатів діяльності до ресурсів, що витрачені на їх досягнення. Ефективність – здатність витрат, що визнані управлінським рішенням, досягати запланованих результатів чи показників.

У зв'язку з тим, що ефективність – головний показник результативності функціонування підприємства, систем, господарських процесів, операцій, одним із напрямів операційного аудиту є оцінка результативності здійснення господарських операцій (процесів) стосовно витрат та надання рекомендацій щодо підвищення ефективності та результативності використання ресурсів. «Результативність із погляду операційного аудиту вимірюється у багатьох показниках, починаючи від прибутковості і закінчуючи показником лояльності покупців, що дозволяє вищому керівництву отримати цінну інформацію для прийняття

управлінських рішень на перспективу» [40, с. 982]. Результативність у контексті операційного аудиту витрат розкривається через відповідність витрат заданим параметрам (бюджетним даним).

Якісному формуванню висновку операційного аудиту сприятиме визначення показника продуктивності, який в умовах глобалізації є індикатором оцінки ефективності роботи суб'єкта господарювання, зокрема ефективності використання ресурсів. Продуктивність визначається шляхом співвідношення обсягів продукції власного виробництва до понесених витрат на її виробництво. Об'єктивна оцінка рівня продуктивності дозволить отримати інформацію про економічну віддачу ресурсів, залучених в процесі діяльності підприємств ресторанного господарства. Робити оцінку продуктивності в процесі операційного аудиту витрат доцільно при використанні інтервальної шкали, яка буде інструментом визначення діапазонів рівня продуктивності (низький, середній та високий рівень продуктивності). Отже, перераховані критерії оцінки витрат в операційному аудиті за своїм економічним змістом не повторюють один одного, взаємопов'язані між собою, мають особисте значення в процесі підготовки аудиторського звіту і повинні бути враховані при розробці програми проведення операційного аудиту.

Потенційними замовниками внутрішнього (операційного) аудиту витрат є власники та керівники підприємства. Вони прагнуть мати неупереджену та об'єктивну інформацію про визнання витрат за господарськими операціями в розрізі процесів діяльності, за видами продукції власного виробництва, формування собівартості послуг, про наявні можливості економії витрат, виявлені втрати економічної вигоди тощо. До користувачів результатів внутрішнього (операційного) аудиту відносять бухгалтерів, керівників структурних підрозділів підприємства, менеджерів, для яких отримана інформація переважно є релевантною. За отриманим аудиторським висновком вони дізнаються про визначені внутрішнім аудитором вади в організації управлінського обліку та/або формуванні

внутрішньої звітності, отримують рекомендації щодо посилення ефективності системи управлінського обліку, а проведені аудитором додаткові аналітичні процедури дозволяють в практичній діяльності попереднього періоду реалізувати визначені напрями економічного використання ресурсів та оптимізації витрат.

Об'єкти внутрішнього (операційного) аудиту визначаються власниками підприємства та є багатогранними. У підприємствах ресторанного господарства головними об'єктами внутрішнього (операційного) аудиту витрат слід вважати:

процеси закупівлі сировини і купованих товарів, виробництва продукції, реалізації та обслуговування відвідувачів закладу та замовників кейтерингових послуг;

операції з матеріальними, трудовими ресурсами, що призвели до виникнення витрат та констатації їх в обліку;

економічні результати діяльності – собівартість випуску продукції власного виробництва (кейтерингової послуги), адміністративні витрати, витрати реалізації;

системи управління витратами, управлінського обліку, внутрішнього контролю.

Оскільки до внутрішнього (операційного) аудиту в підприємствах ресторанного господарства запропоновано віднести і процедури аудиту на відповідність, тому об'єктами перевірки та оцінки слід вважати також сформовану на підприємстві облікову політику в частині управлінського обліку витрат та внутрішню управлінську звітність, в якій відображаються операційні витрати підприємств ресторанного господарства. Така різноманітність об'єктів операційного аудиту сприятиме глибокому та всебічному вивченню операцій із витратами, дозволить спостерігати і контролювати витрати за місцями їх виникнення та визначати найбільш ефективні та результативні процеси (операції), пов'язані з виникненням витрат у закладах ресторанного господарства.

Визначені нами концептуальні засади операційного аудиту витрат передбачають чітку організацію аудиторського процесу в підприємствах ресторанного господарства, який вимагає відповідну етапність його проведення: планування, збір доказів, аналітичні процедури, оцінку організації управлінського обліку та звітності, складання аудиторського висновку. Організація внутрішнього (операційного) аудиту практично не відрізняється від інших видів аудиту. Однак, зауважимо, що спрямованість операційного аудиту на підвищення ефективності операцій (процесів) у майбутньому функціонуванні підприємства, здійснення аудитором оцінки економічних показників, що характеризують ефективність, продуктивність, результативність та економічність витрат, посилює значення аналітичних процедур в аудиті витрат, оскільки їх використання сприятиме виробленню обґрунтованого інформативного аудиторського висновку. Результати операційного аудиту передаються керівникам підприємства для прийняття управлінських рішень.

Запропонована нами концептуальна модель операційного аудиту витрат дозволяє визначити його характерні елементи, сприяє їх координації в процесі виконання завдань, що висувають керівники до внутрішніх аудиторів, за умов зниження ефективності та продуктивності господарських процесів, стрімкого зростання витрат із одночасним зменшенням ефективності виробництва, виявлення необґрунтованих витрат на підприємстві або в структурних підрозділах тощо.

Таким чином, у сфері ресторанного господарства є всі умови для демонстрації внутрішнім (операційним) аудитом своїх методологічних можливостей у процесі пошуку резервів економії операційних витрат, їх оптимізації в умовах невизначеності та послідовної реалізації управлінської політики суб'єкта господарювання. Результати проведеного дослідження дозволяють зробити висновок, що впровадження внутрішнього (операційного) аудиту витрат у підприємства ресторанного господарства

можливе за умов визначених загальних концептуальних засад, а також якісного організаційно-методичного забезпечення.

4.2 Організація аудиту витрат підприємств ресторанного господарства

В умовах трансформації ринкової економіки запорукою отримання вірогідної інформації управлінського обліку, підвищення ефективності виробництва страв та напівфабрикатів, економічного використання ресурсів, здійснення високого рівня кейтерингового обслуговування замовників, попередження деструктивних явищ в операційній діяльності підприємств ресторанного господарства є раціонально побудована та постійно функціонуюча система внутрішнього (операційного) аудиту витрат. Належна організація процесу аудиту на підприємстві також дозволить підвищити якість виконання аудиторських робіт, мінімізувати час та витрати на їх проведення. «Організація передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів (вузлів) системи в цілому, підтримування якісної її визначеності» [207, с. 6]. Процес організації внутрішнього (операційного) аудиту повинен супроводжуватися необхідними інформаційними, технічними, людськими (підбір, тестування, виховання кадрів) ресурсами, розробленими організаційними регламентами. Вважаємо, що під організацією внутрішнього (операційного) аудиту витрат слід розуміти діяльність працівників спеціалізованого структурного підрозділу (або аудитора) суб'єкта ресторанного господарства, спрямовану на оцінювання ефективності, результативності, економічності та продуктивності процесів, пов'язаних із виникненням витрат.

Проводити внутрішній (операційний) аудит необхідно відповідно до міжнародних стандартів аудиту (МСА), які містять такі організаційні принципи: документування, взаємодія аудиторів, планування, звітність за

підсумками аудиту, поінформованість клієнта. Дотримання цих принципів дозволить організувати в підприємствах досліджуваної галузі якісну аудиторську перевірку витрат, правильно розподілити функціональні обов'язки фахівців і витрати часу на виконання запланованих робіт аудиторського процесу, скласти змістовний і неупереджений аудиторський висновок.

Організація внутрішнього (операційного) аудиту витрат визначається правовою формою, структурою та розмірами підприємства, обсягами товарообороту продукції власного виробництва та купованих товарів, характером здійснення кейтерингових послуг, обраною концепцією системи управління витратами тощо. До чинників, що впливають на організацію внутрішнього (операційного) аудиту, можна віднести також наявність внутрішньофірмових стандартів, застосування інформаційно-комунікаційних технологій в аудиті, рівень знань та досвід внутрішніх аудиторів в організації управлінського обліку витрат та формуванні управлінських дій.

Проведені дослідження діяльності підприємств ресторанного господарства свідчать, що питанню впровадження та організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат майже не приділяється уваги через недостатню кількість кваліфікованих спеціалістів за даним напрямом аудиту та значні витрати на оплату їх праці. Але керівникам слід розуміти, що отримані висновки та рекомендації внутрішнього (операційного) аудиту витрат щодо підвищення ефективності виробництва, визначення шляхів економії витрат за процесами та центрами відповідальності в умовах невизначеності є необхідною інформацією для прийняття рішень щодо оптимізації витрат та подальшого розвитку підприємства ресторанного господарства в конкурентному середовищі. Тому в організаційно-управлінській структурі великих підприємств ресторанного господарства (мережі японської, італійської кухні міста Харкова) пропонуємо створювати відділ внутрішнього (операційного) аудиту, а в малих та середніх суб'єктах господарювання – виділяти посаду аудитора за штатним розкладом

підприємства. Діяльність відділу внутрішнього (операційного) аудиту або аудитора повинна визначатися стандартами аудиту «Достовірність і повнота інформації», «Узгодженість з політикою, планами, законами, нормативами», «Раціональність та ефективність використання ресурсів», «Збереження активів», «Досягнення цілей операційної діяльності». Однією з передумов успішної роботи виконавців операційного аудиту є дотримання вимог внутрішніх організаційних регламентів, розроблених на підприємстві. Роботу відділу внутрішнього (операційного) аудиту необхідно регулювати в підприємствах ресторанного господарства Положенням про відділ внутрішнього (операційного) аудиту, структура якого наведена на рисунку 4.4. Положення має бути затверджене керівником підприємства.



Рисунок 4.4 – Структура Положення про відділ внутрішнього (операційного) аудиту в підприємствах ресторанного господарства

Дотримання вимог Положення про організацію внутрішнього (операційного) аудиту сприяє чіткому розподілу праці між робітниками

відділу та підвищенню її продуктивності, створює нормативно-правову основу дисциплінарного й матеріального впливу на членів колективу.

Внутрішні аудитори (або аудитор) згідно з Положенням є відповідальними особами за організацію внутрішнього (операційного) аудиту витрат у підприємствах ресторанного господарства. Організація процесу внутрішнього (операційного) аудиту витрат повинна включати три стадії (початкова, дослідницька, завершальна), кожній з яких притаманні відповідні етапи. На початковій стадії проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат здійснюється етап планування, на дослідницькій – етап формування аудиторських доказів й етап проведення аудиту витрат, на завершальній стадії – етап складання аудиторського звіту й етап надання інформації управлінському персоналу за результатами внутрішнього (операційного) аудиту витрат. Перераховані стадії та етапи проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат, а також його характерні ознаки, дозволили побудувати та запропонувати до впровадження в підприємства ресторанного господарства модель організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат, представлену на рисунку 4.5. Дотримання визначених в моделі організаційних процедур надасть можливість фахівцям із внутрішнього (операційного) аудиту провести якісну перевірку організації управлінського обліку витрат на підприємстві, оцінити ефективність витрат за місцями їх виникнення, сформулювати конструктивні зауваження, підготувати висновки та рекомендації щодо покращення обліково-аналітичного супроводу економічних рішень.

Відповідно до запропонованої моделі, для досягнення максимальних результатів згідно з МСА на першому етапі необхідно проводити планування внутрішнього (операційного) аудиту витрат. Задля цього слід скласти загальний план внутрішнього (операційного) аудиту витрат, зміст якого повинен містити перелік робіт із внутрішнього (операційного) аудиту витрат, визначення бюджету часу як на виконання внутрішнього (операційного) аудиту витрат в цілому, так і бюджету часу на виконання кожного виду робіт.

Погоджуємося з науковцями Ю.А. Веригую, В.Ю. Захарченко, Є.А. Карпенко, які зазначають, що «розробка плану полегшує координацію аудиторської діяльності та зменшує імовірність відхилення ходу аудиту від затвердженого графіка» [29, с. 3]. У процесі складання плану аудиту необхідно обговорити з директором закладу ресторанного господарства мету та підставу проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат, організаційні деталі перевірки, узгодити період та термін проведення внутрішнього аудиту, термін надання аудиторського висновку.

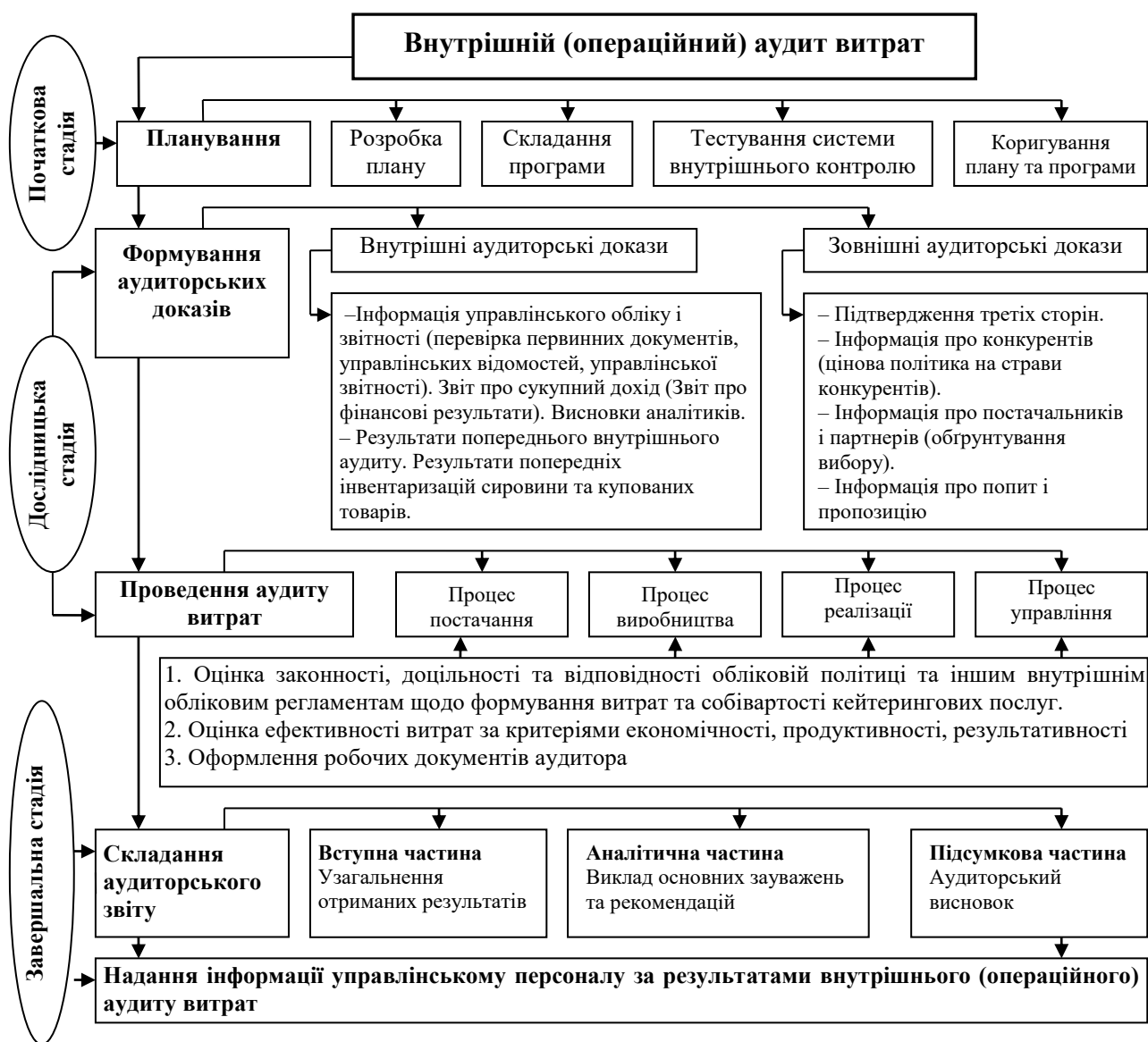


Рисунок 4.5 – Модель організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат в підприємствах ресторанного господарства (розробка автора)

Для раціональної організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат запропоновано для підприємств ресторанного господарства, зокрема ТОВ «Вечірні зорі», загальний план внутрішнього (операційного) аудиту витрат (Таблиця 4.2).

Таблиця 4.2 – Загальний план внутрішнього (операційного) аудиту витрат для підприємств ресторанного господарства (розробка автора для ТОВ «Вечірні зорі»)

№ за з/п	Перелік робіт із внутрішнього (операційного) аудиту витрат	Бюджет робочого часу, дні
1.	Перевірка наявності та змістовного навантаження внутрішніх організаційних регламентів з управлінського обліку витрат	8 год/ 1 роб. день
	Аудит витрат за процесами господарської діяльності	
2.	Оцінка законності, доцільності та відповідності включення витрат до процесу:	
	– постачання;	4 год.
	– виробництва;	4 год.
	– реалізації;	4 год.
	– управління .	2 год.
3	Перевірка правильності відображення в управлінському обліку витрат за процесом:	
	– постачання;	4 год.
	– виробництва;	4 год.
	– реалізації;	4 год.
	– управління.	2 год.
4.	Аудит логістичних витрат за місцями їх виникнення	6 год
5.	Аудит управлінської звітності	6 год.
6.	Оцінка ефективності витрат за критеріями економічності, продуктивності, результативності	8 год.
7	Оцінка організації управлінського обліку в розрізі витрат на підприємстві	6 год.
8	Формування робочих документів на основі аудиторських доказів	4 год.
9	Складання аудиторського висновку та представлення його керівнику підприємства	8 год/ 1 роб. день

З метою отримання своєчасних результатів аудиту обов'язково на підприємствах галузі дослідження має бути правильно складена та затверджена програма проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат. Саме розроблений план аудиту є основою для формування програми проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат. Програма є

розширенням загального плану аудиту, і необхідно її скласти у вигляді програми процедур перевірки на суттєвість. Програма аудиту витрат це організаційний регламент, який містить поширений перелік запланованих аудиторських процедур (за відповідним номером або кодом із метою посилання на них у робочих документах), строки їх проведення, виконавців. Проведені нами дослідження свідчать, що в наукових колах [30, 38, 230] найбільш детально розроблені та представлені програми процедур аудиту витрат для виробничих підприємств, і майже не представлено програми внутрішнього (операційного) аудиту витрат для підприємств ресторанного господарства. У цьому зв'язку нами запропоновано вдосконалену програму проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат, яка дозволить послідовно виконувати всі процедури аудиту операційних витрат, розподіляти обґрунтовано обсяг робіт між виконавцями за визначеним бюджетом часу (у Додатку Н табл. Н.1). Недотримання програми аудиту потрібно визначати як порушення трудової дисципліни робітниками відділу внутрішнього (операційного) аудиту на підприємстві.

План та програма аудиту витрат може переглядатися в процесі проведення аудиторської перевірки. Коригування плану аудиту здійснюється, коли виникають обставини:

1. Зміна умов або отримання аудиторських доказів в результаті виконання аудиторських процедур.
2. Одержання аудитором інформації, що відрізняється від інформації, доступної під час планування аудиторських процедур.
3. Отримання аудиторських доказів, які будуть суперечити доказам, одержаним у результаті тестування операційної ефективності контролю [246, с. 123].

Коригування рекомендованої Програми внутрішнього (операційного) аудиту витрат може проводитися у випадку отримання непередбачуваної інформації про втрати на підприємстві галузі дослідження, приховані й надлишкові витрати, а також неконтрольовані (непередбачувані) витрати.

На рівні процесу планування аудитор проводить процедуру тестування системи внутрішнього контролю витрат та проводить оцінку її ефективності. Після виконання цієї процедури аудитор робить висновки про рівень надійності, дієвості та ефективності системи внутрішнього контролю. У разі виявлення високого рівня надійності системи внутрішнього контролю аудитор може дозволити скоротити час на перевірку організації управлінського обліку витрат та внутрішньої звітності, а в іншому випадку – збільшуються витрати часу на проведення аудиту.

Дослідницька стадія організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат передбачає формування аудиторських доказів та проведення аудиту витрат за господарськими процесами підприємств ресторанного господарства. У процесі проведення аудиту необхідно визначити та зібрати оптимальний обсяг доказів для формування ґрунтовної аудиторської думки. Підтримуємо думку К. Безверхого, який зазначає, що «при визначенні розміру вибірки необхідно враховувати значущість обліково-звітної інформації, що перевіряється, і ступінь впевненості, яку встановив управлінський персонал підприємства» [14, с. 3]. Під час проведення операційного аудиту витрат у підприємствах ресторанного господарства слід сформуванати перш за все масив аудиторських доказів на основі інформації, що отримана із системи управлінського обліку та звітності (внутрішні докази). У якості джерел отримання внутрішніх аудиторських доказів для проведення операційного аудиту витрат слід використовувати:

внутрішні організаційні регламенти з управлінського обліку, зокрема, Положення про облікову політику в розрізі витрат для організації управлінського обліку;

первинні документи (накладна на відпуск продуктів, вимога-накладна, план-меню, калькуляційні картки на окремі страви, барну продукцію, напівфабрикати, акти про зняття залишків продуктів і напівфабрикатів, довідки про розрахунки при списанні природного убутку, акти виконаних робіт (послуг), подорожній лист вантажного автомобіля, Звіт про

використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, журнал-ордер №5 тощо);

відомості, в тому числі управлінські (зведена відомість обліку витрачання ПММ за місяць, відомість обліку витрат на ремонт необоротних активів, відомість загальновиробничих витрат, відомість нарахування амортизації, відомість логістичних витрат, розрахунково-платіжна відомість, відомості обліку витрат за господарськими процесами);

звіт про сукупний дохід (Звіт про фінансові результати);

управлінська звітність (розроблені на підприємстві формати звітів у розрізі операційних витрат, зокрема, управлінський звіт про операційні витрати для прийняття рішень, управлінський звіт про витрати за процесами діяльності, управлінський звіт про логістичні витрати).

Внутрішніми доказами в процесі аудиту витрат можуть бути акти перевірки інших суб'єктів контролю, накази, розпорядження, пояснювальні записки тощо, отримані результати аналізу оціночних показників, висновки аналітиків, результати попереднього внутрішнього аудиту витрат. Перераховані докази вважаємо релевантними, оскільки вони мають цінність для вирішення проблеми, яка виникла на підприємстві в частині операційних витрат. Посилити рівень достовірності інформації та виявити викривлення інформації про витрати дозволять документальні аудиторські докази, які створені третіми сторонами та утримуються ними (або утримуються підприємством ресторанного господарства). Корисною в процесі формування аудиторських доказів є інформація зовнішнього середовища, а саме: інформація про асортимент страв та кейтерингових послуг конкурентів, їх цінова політика на подібні страви або послуги, інформація про постачальників та обґрунтування їх вибору.

Аудиторські докази можна отримати після належного поєднання тестів системи контролю та процедур перевірки за змістом. Здійснюючи аудиторське дослідження, необхідно впевнитися, що на підприємстві відсутні типові помилки і порушення в управлінському обліку та звітності. Задля

цього нами розроблено Класифікатор можливих порушень в організації обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства (таблиця 4.3).

Таблиця 4.3 – Класифікатор можливих порушень в організації обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства

Сегмент можливих порушень в організації обліку витрат	Види можливих порушень	Частота виникнення
1	2	3
1. В організації управлінського обліку	Відсутність облікової політики (окремого розділу) з організації управлінського обліку витрат.	часто
	Скорочені переліки витрат за функціональним призначенням, представлені в обліковій політиці	дуже рідко
	Відсутність відомостей та форм управлінської звітності в розрізі витрат, визначені обліковою політикою підприємства.	часто
	Несвоєчасне отримання управлінських звітів особами, що приймають рішення.	дуже рідко
	Несвоєчасне затвердження суми витрат керівником підприємства.	рідко
2. У дотриманні умов визнання витрат згідно з П(С)БО 16 «Витрати» та принципів бухгалтерського обліку	До операційних витрат віднесено попередня (авансова) оплата продуктів (купованих товарів, послуг).	дуже рідко
	До операційних витрат віднесено погашення одержаних позик.	рідко
	Визнання витрат в обліку без наявності первинних документів.	рідко
	Віднесення витрат не до того періоду, в якому вони були реально понесені.	часто
3. У формуванні сум операційних витрат та собівартості кейтерингових послуг) згідно з вимогами законодавства	Віднесення на зменшення або збільшення операційних витрат сум, які не мають прямого відношення до них.	рідко
	Віднесення до собівартості кейтерингових послуг поза виробничих витрат.	рідко
	Неправильний розподіл транспортно-заготівельних витрат та включення їх до первісної вартості	рідко
	Неправильне нарахування заробітної плати працівникам.	рідко
	Відсутність нарахування надбавок.	рідко
	Арифметичні помилки у визначенні загальної суми операційних витрат та собівартості кейтерингових послуг.	рідко
Списання на рахунки витрат вартості ПДВ.	рідко	

1	2	3
4. У достовірності відображення операційних витрат діяльності в обліку.	Наявність фактів включення до операційних витрат вартості запасів (продуктів, сировини, МШП), але фактично не використаних.	рідко
	Неправильне відображення взаємозамінності продуктів у калькуляційних картках згідно зі збірником рецептур.	рідко
	Відсутність контрольних розрахунків списання спецій і солі.	дуже часто
	Неправильне встановлення норм витрат сировини відповідно до розроблених технологічних карт на виробництво страв.	рідко
	Невідповідність списання сировини на виготовлення страв нормам.	рідко
	Неправильне списання нестач і втрат в межах норм природного убутку.	рідко
	Некоректні бухгалтерські записи в обліку витрат відповідно місць їх виникнення.	рідко
	Неправомірність віднесення витрат до витрат:	
	на виробництво	дуже рідко
	на загальновиробничі витрати	частота невідома
	на адміністративні витрати	дуже рідко
	на витрати реалізації	рідко
	інших операційних витрат.	часто
	Невідповідність бухгалтерських записів синтетичного (аналітичного) обліку по рахункам витрат записам в управлінських відомостях та звітності.	рідко
	Невідповідність суми та місяця, до яких відносять витрати, за документами в управлінських відомостях.	рідко
Неправомірне відображення витрат на утримання необоротних активів відповідно до їх функціонального призначення.	часто	
Несвоєчасне відображення в управлінському обліку операційних витрат.	рідко	
Неправильне застосування норм витрат для певних видів транспортних засобів у процесі доставки страв, обідів замовникам кейтерингових послуг.	часто	

Використання запропонованого класифікатору дозволить аудитору під час проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат зосередити увагу на можливих порушеннях у процесі організації управлінського обліку витрат, чим знизить ризик їх не виявлення, а також підтвердити достовірність даних про операційні витрати для прийняття господарських рішень у підприємствах ресторанного господарства.

Одним із методів отримання аудиторських доказів є опитування, реалізація якого здійснюється шляхом анкетування поінформованих осіб в частині обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства. Для отримання відповідей на перелік сформульованих заздалегідь питань, які мають відношення до внутрішнього аудиту витрат, а також для зручності його проведення запропоновано Анкету внутрішнього (операційного) аудиту витрат діяльності підприємств ресторанного господарства (таблиця 4.4).

Перевагами даної Анкети для проведення внутрішнього (операційного) аудиту є отримання необхідної інформації в частині загальних питань з організації управлінського обліку витрат на підприємстві, а також в розрізі окремих процесів господарської діяльності для викриття недоліків в організації та методиці управлінського обліку та звітності, визначення правомірності й законності операцій, що призводять до виникнення витрат в підприємствах ресторанного господарства

У розробленій анкеті наведено оптимальну кількість запитань (34) для оцінки обліку витрат операційної діяльності у підприємствах ресторанного господарства, де кожна правильна відповідь зараховується як один бал. Якщо за результатами проведеного анкетування отримано від 90% до 100 % правильних відповідей, вважати облік операційних витрат на підприємстві – законним та правомірним, з урахуванням управлінського аспекту (ступінь якості облікової інформації – висока); якщо отримано від 70% до 90% правильних відповідей – законним, але з порушеннями, зокрема в організації управлінського обліку (ступінь якості облікової інформації – середня); якщо отримано менш ніж 70% правильних відповідей – неправомірним, потребує усунення недоліків та порушень, коригування в частині управлінського обліку (ступінь якості облікової інформації – низький) викрити недоліки

**Таблиця 4.4 – Анкета внутрішнього (операційного) аудиту витрат підприємств ресторанного господарства
(апробована на ТОВ «Вечірні Зорі»)**

№ з/п	Зміст запитання	Варіант відповіді			Зараховані бали/% правильних відповідей
		так	ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
I	Загальні питання				
1	Чи розроблено на підприємстві організаційні регламенти для управлінського обліку витрат?	+			1
2	Чи розроблено графік документообороту?	+			1
3	Чи затверджено керівником періодичність складання управлінських звітів?		–		0
4	Чи розроблені форми управлінської звітності в частині витрат операційної діяльності?	+			1
5	Чи затверджується сума витрат керівником, головним бухгалтером?	+			1
6	Чи здійснюється періодична перевірка головним бухгалтером наявності первинних документів, що визнають витрати?	+			0
7	Чи здійснюється перевірка головним бухгалтером правильності нарахування заробітної плати робітникам?		–		0
8	Чи нараховуються премії, надбавки за роботу в нічний час?	+			1
9	Чи нараховується амортизація необоротних активів відповідно до визначеного в обліковій політиці методу нарахування амортизації?	+			1
10	Чи є в наявності договори про матеріальну відповідальність?	+			1
	Кількість балів за правильну відповідь з загальної кількості питань				7/10 (70%)
II	Процес постачання				
1	Чи акумулюються на окремому рахунку транспортно–заготівельні витрати?		–		1
2	Чи ведеться облік списання паливно–мастильних матеріалів?	+			1
3	Чи ведеться облік утримання, ремонту транспортних засобів?	+			1
	Кількість балів за правильну відповідь з загальної кількості питань				3/3 (100%)
III	Процес виробництва				
1	Чи здійснюється взаємозамінність продуктів в калькуляційних картках згідно із збірником рецептур?	+			1
2	Чи відображаються в обліку витрати, зумовлені списанням неякісних страв?		–		0

Продовження таблиці 4.4

1	2	3	4	5	6
3	Чи здійснюються контрольні розрахунки для списання спецій і солі?	+			1
4	Чи складаються акти на списання бракованої продукції?	+			1
5	Чи здійснюються розрахунки при списанні природного убутку?	+			1
6	Чи передбачено обліковою політикою ведення обліку загальновиробничих витрат на підприємстві?	+			1
7	Чи представлено в обліковій політиці перелік статей загальновиробничих витрат?		–		0
8	Чи організовано облік загальновиробничих витрат за аналітичними ознаками відповідно потреб системи управління?		–		0
9	Чи є проводки з нестандартною кореспонденцією рахунків?		–		1
10	Чи правомірне віднесення витрат до складу загальновиробничих витрат?	+			1
11	Чи не включено до загальновиробничих витрат, витрати не пов'язані з обслуговуванням процесу виробництва?		–		1
12	Чи включаються до загальновиробничих витрат витрати на охорону праці?		–		0
13	Чи укладено підприємством договори про оренду кейтерингового устаткування?	+			1
14	Чи відображаються у складі загальновиробничих витрат нарахування витрат, пов'язаних з утриманням та відновленням основних засобів виробничого призначення, а також витрат на утримання приміщення кухні та залу	+			1
15	Чи не включають суму ПДВ при формуванні суми загальновиробничих витрат?		–		1
16	Чи є витрати, пов'язані з обслуговуванням процесу виробництва та послуг, які не знайшли свого відображення на рахунку 91?		–		1
17	Чи правильно розподіляються загальновиробничі витрати за видами кейтерингових послуг?			–	0
	Кількість балів за правильну відповідь з загальної кількості питань				12/17 (70%)
IV	Процес реалізації				
1	Чи організовано аналітичний облік витрат на збут за центрами виникнення витрат?	+			1
2	Чи організовано списання паливно–мастильних матеріалів?	+			1
3	Кількість балів за правильну відповідь з загальної кількості питань				2/2 (100%)
V	Процес управління				
1	Чи організовано облік адміністративних витрат?	+			1
	Кількість балів за правильну відповідь з загальної кількості питань				1/1 (100%)
	Кількість балів за правильну відповідь з загальної кількості питань в цілому по анкеті				25/34 (73 %)

Зазначимо, що дієва технологія організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат повинна включати дослідження та аналіз операцій, пов'язаних із накопиченням і списанням витрат за кожним з процесів господарської діяльності ресторанного господарства та оцінювання ефективності витрат за критеріями економічності, продуктивності, результативності. Під час здійснення внутрішнього (операційного) аудиту витрат аудиторю необхідно володіти не тільки глибокими фаховими знаннями, але й знати спеціальні та галузеві особливості діяльності підприємств ресторанного господарства, що здійснюють і кейтерингові послуги. Вважаємо за необхідне, з метою раціональної організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат дотримуватися запропонованих у роботі плану та програми аудиту для підприємств ресторанного господарства.

Важливим елементом аудиторської перевірки витрат є вивчення специфіки обліку витрат процесу постачання, де основним об'єктом перевірки виступають транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), які найбільш впливають на зростання первісної вартості сировини та купованих товарів. Саме операційний аудит цих витрат сприятиме пошуку резервів підвищення ефективності процесу постачання та діяльності підприємства в цілому. Перевірці підлягають операції з обліку та розподілу ТЗВ відповідно обраному на підприємстві методу, прописаному в Наказі про облікову політику. Проведені дослідження підприємств ресторанного господарства Харківського регіону свідчать про те, що в процесі придбання сировини та товарів вони використовують власний або орендований транспорт, в окремих випадках вдаються до послуг транспортних підприємств або доставку здійснюють постачальники. Тому аудитор повинен зосередити увагу на перевірці первинних документів, де відображаються ТЗВ. Також в процесі операційного аудиту слід з'ясувати причину вибору підприємством щодо конкретного постачальника (або транспортну організацію), який здійснює доставку сировини, купованих товарів, в той час, як інші суб'єкти

господарювання надають транспортні послуги за ціною значно нижче. При використанні власного транспорту або орендованого підлягають перевірці ТЗВ в частині витрат на оплату праці водіїв, експедиторів, нарахування єдиного соціального внеску витрат на утримання транспортних засобів, витрат на використання паливно-мастильних матеріалів. Якщо на підприємстві галузі дослідження облік ТЗВ ведеться за допомогою рахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати», то аудитору слід здійснити його ретельну перевірку щодо формування суми витрат та проконтролювати правильність розподілу ТЗВ на відпущені сировину та куповані товари. Керівники підприємств, які є замовниками операційного аудиту, бажають отримати рекомендації від аудитора стосовно доцільності використання у процесі постачання власного транспорту, утримувати сьогодні який дуже дорого чи користуватися послугами транспортних організацій (або постачальників). Зроблена об'єктивна оцінка визнаних ТЗВ в обліку підприємства під час організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат дозволить сформулювати аудиторську думку не тільки щодо використання власних транспортних засобів у контексті економічної вигоди, але й визначити напрями оптимізації та використання ресурсів у процесі постачання.

Проведення операційного аудиту витрат процесу виробництва та його обслуговування відповідно розробленої у науковому дослідженні програми аудиту є одним з ключових моментів перевірки організації управлінського обліку витрат з метою визначення ефективності діяльності підприємства ресторанного господарства. За цим процесом аудитор повинен перевірити законність списання сировини на виготовлення страв кухні (продукції бару, здійснення кейтерингових послуг) у відповідності до встановлених норм та затверджених рецептур на підприємстві, а також визначити правильність та своєчасність їх відображення в управлінському обліку. Здійснюючи аудит процесу виробництва страв кухні, необхідно оцінити дотримання вимог згідно встановлених норм щодо: взаємозамінності продуктів у

калькуляційних картках; списання на витрати відходів овочів та плодів у залежності від сезонів року; списання спецій і солі. Перевіряються калькуляційні картки на предмет їх правильності складання та періодичності затвердження, встановленої на підприємстві. У цьому зв'язку в ході організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат для визначення ефективності процесу виробництва та діяльності підприємства в цілому вважаємо за доцільне застосовувати показник «foodcost», який визначається шляхом віднесення прямих витрат (вартість використаних продуктів згідно Збірнику рецептур) на виготовлення страви до ціни її реалізації в меню. Аудитору foodcost можна визначати як за окремими стравами, так і за процесом виробництва. В підприємствах ресторанного господарства foodcost є індивідуальним, однак вважається процес виробництва ефективним, коли цей показник знаходиться на рівні 20–30 %. Негативним у процесі перевірки обліку витрат на виробництво є виявлення фактів невинуватених витрат, зумовлених списанням неякісних страв кухні, а також списанням сум на витрати, які перевищують межі норм природного убутку. Після проведення визначених аудиторських процедур за процесом виробництва вважаємо за необхідне до функціональних обов'язків внутрішнього аудитора віднести і підтвердження ефективності організації технології виробництва страв (напівфабрикатів).

Наступним логічним кроком в організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат є оцінка формування собівартості кейтерингових послуг. Задля цього аудитор повинен згідно первинним документам перевірити: законність віднесення витрат до собівартості кожного виду послуги; точність та обґрунтованість розміру прямих та загальновиробничих витрат за кожним видом кейтерингових послуг; правильність розподілу загальновиробничих витрат відповідно встановленої на підприємстві бази розподілу.

Основним джерелом інформації про витрати на послуги є калькуляція. Тому в процесі аудиторського дослідження необхідно визначити наявність форматів калькуляцій на кейтерингові послуги в системі управлінського

обліку, проаналізувати їх структуру та ступінь розкриття інформації. У разі виявлення калькуляцій, складених за скороченою номенклатурою витрат (переважно при використанні комплексних статей витрат), аудитор повинен надати рекомендації щодо їх покращення в частині змістовного навантаження шляхом формування такої структури калькуляції, яка б задовольняла користувачів облікової інформації в процесі прийняття рішень та прискорення їх виконання.

У матеріалах аудиторської перевірки повинні знайти своє відображення і результати оцінки діяльності підприємства за процесом реалізації страв та обслуговування клієнтів за межами закладу. Тому, в цілях підтвердження інформації про достовірність обліково-аналітичних даних про витрати реалізації та визначення ефективності процесу реалізації в підприємствах з функціями кейтерингу, нами запропоновано під час проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат виконувати такі дії:

здійснювати аналіз правомірності та законності включення витрат до складу витрат реалізації та їх відображення в управлінському обліку;

визначати відповідність даних про витрати реалізації в облікових регістрах та первинних документах (за сумами та датами виникнення);

виконувати аналіз показників оцінки ефективності витрат із доставки продукції власного виробництва замовникам кейтерингових послуг;

дослідити виконання управлінських рішень у частині регулювання витрат реалізації страв та кейтерингових послуг.

Після оцінки та аналізу витрат процесу реалізації аудиторській перевірці підлягає організація обліку витрат процесу управління з метою з'ясування дотримання та виконання стратегії, визначеної керівниками підприємства. На цьому етапі фахівцями внутрішнього (операційного) аудиту визначається достовірність та законність операцій, що призводять до виникнення та відображення адміністративних витрат за відповідними статтями в управлінському обліку (рахунок 92 «Адміністративні витрати» в розрізі аналітичних ознак), проводиться перевірка основних фінансових

показників господарської діяльності підприємств ресторанного господарства. Враховуючи особливості внутрішнього (операційного) аудиту витрат, нами запропоновано напрями внутрішнього (операційного) аудиту процесу управління (рис. 4.6.).

Організація аудиту за визначеними напрямками дозволить аудитору підготувати рекомендації щодо економічного та ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів для досягнення бажаного фінансового результату, попередження кризових ситуацій, покращення системи управління діяльністю підприємства ресторанного господарства.

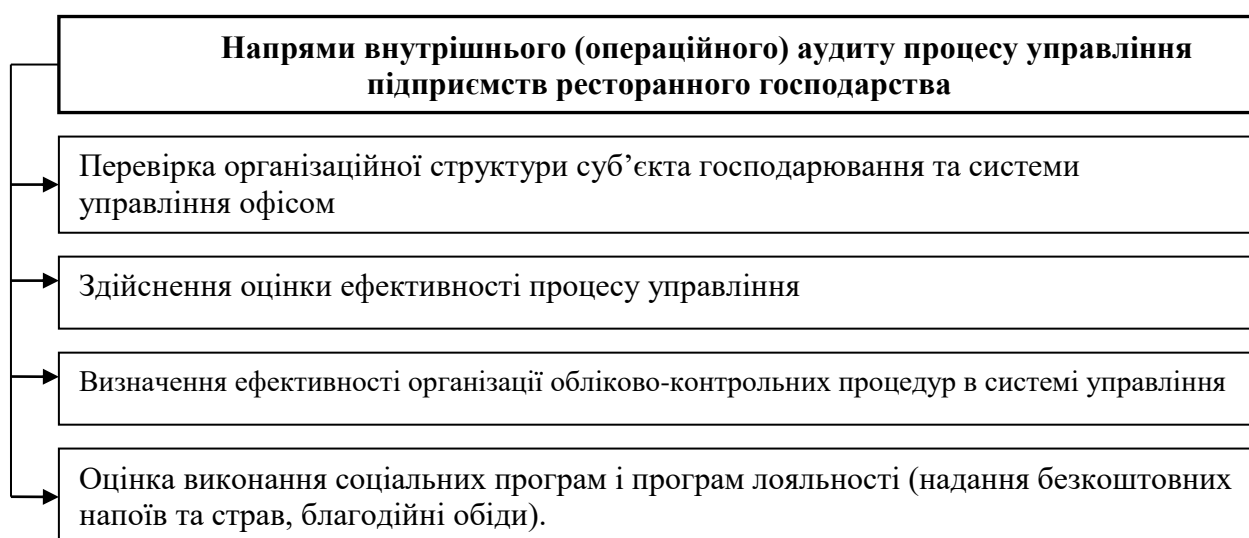


Рис. 4.6. Внутрішній (операційний) аудит витрат процесу управління підприємств ресторанного господарства

Поява логістичної системи у підприємствах ресторанного господарства вимагає перманентного контролю витрат, пов'язаних із її функціонуванням. Негативним моментом у діяльності підприємств є приховування логістичних витрат та не визнання їх в управлінському обліку. Тому предметом внутрішнього (операційного) аудиту повинні стати логістичні витрати. Вважаємо, що аудит логістичних витрат у підприємствах галузі дослідження повинен передбачати проведення оцінки правильності визнання логістичних

витрат в управлінському обліку, визначення наявності відповідних первинних документів з обліку логістичних витрат, перевірку правильності відображення логістичних витрат в управлінському обліку за процесами постачання, виробництва та його обслуговування, реалізації страв та надання кейтерингових послуг, управління діяльністю, визначення економічності логістичних витрат за кожним процесом діяльності підприємства при одночасному підвищенні ефективності логістичної системи підприємства. Також аудитор повинен проаналізувати правильність та доцільність включення маркетингових витрат, витрат на дослідження, витрат на рекламу до складу логістичних витрат управління.

Основною частиною логістичних витрат у підприємствах ресторанного господарства з функціями кейтерингу є транспортні витрати. Тому перевірячі підлягають витрати на оплату праці водіїв-кур'єрів, кур'єрів, що доставляють замовлення, користуючись громадським транспортом, нарахування єдиного соціального внеску, витрати на використання паливно-мастильних матеріалів, витрати на оренду транспортних засобів, витрати на амортизацію та ремонт транспортних засобів, витрати на рекламу тощо. Таким чином, організація аудиту логістичних витрат підприємств ресторанного господарства дозволить приймати грамотні управлінські рішення щодо вибору оптимальних напрямів доставки продукції власного виробництва замовникам в рамках визначеного часового діапазону, пошуку нових каналів реалізації страв (виробів). Проведення аудиту на підприємстві визначить слабкі місця в організації управлінського обліку логістичних витрат та вплине на створення умов щодо ресурсозбереження в усіх економічних потоках (матеріальних, інформаційних, фінансових, трудових).

Таким чином, проведенні дослідження свідчать про те, що отримати надійну та вірогідну обліково-аналітичну інформацію в розрізі операційних витрат для прийняття управлінських рішень у підприємствах ресторанного господарства можливо при використанні рекомендованої організаційної моделі внутрішнього (операційного) аудиту витрат, яка передбачає

виконання всіх стадій (етапів) процесу аудиту за допомогою розроблених організаційних регламентів (план, програма аудиту). Вважаємо, що саме організація внутрішнього (операційного) аудиту витрат за процесним підходом для суб'єктів господарювання, що здійснюють кейтерингові послуги, є запорукою підготовки аудитором конструктивних пропозицій щодо підвищення ефективності діяльності підприємства як в цілому, так і в розрізі окремих господарських операцій.

4.3 Аналітичні процедури аудиту витрат підприємств ресторанного господарства

Висока результативність заходів внутрішнього (операційного) аудиту витрат у підприємствах ресторанного господарства може бути досягнута завдяки застосуванню аналітичних процедур, які мають на меті одержання логічних висновків, аргументованих пропозицій щодо прийняття конструктивних управлінських рішень. Системна реалізація аналітичних процедур аудиту на підприємстві забезпечить аудиторів розширеною, неупередженою, вірогідною інформацією, а також значно підвищить якість і результативність аудиторської перевірки. Аналітичні процедури використовуються на всіх етапах проведення аудиту, але значущість їх посилюється у процесі формування аудиторських доказів. Характеризуючи аналітичні процедури в операційному аудиті, зауважимо, що вони є інструментом об'єктивного оцінювання фактичної (запланованої, прогнозованої) суми витрат і ефективності їх здійснення в розрізі господарських процесів діяльності підприємств ресторанного господарства, а також вагомим доробком у прийнятті економічних рішень щодо оптимізації операційних витрат з урахуванням впливу чинників внутрішнього та зовнішнього середовища.

Функціонування підприємств ресторанного господарства в умовах невизначеності вимагають у процесі внутрішнього (операційного) аудиту

витрат застосовувати аналітичні процедури для виявлення непередбачуваних витрат, несподіваних відхилень, тенденцій та закономірностей змін показників, які зможуть спричинити негативні наслідки.

Зміст та характер аналітичних процедур в аудиті розкривається в МСА 520 «Аналітичні процедури». Відповідно до стандарту, «аналітичні процедури це оцінка фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та не фінансовими даними. Аналітичні процедури включають також вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, що ідуть всупереч іншій відповідній інформації або значно відхиляються від прогнозованих сум» [144, с. 587]. Визначення сутності аналітичних процедур аудиту згідно зі стандартом дозволило розкрити їх зміст у контексті внутрішнього (операційного) аудиту витрат (рис. 4.7.).

Так, компетенції аналітичних процедур операційного аудиту витрат розкриваються в аналізі основних відносних показників та їх порівнянні, дослідженні змін та ідентифікованих відхилень, аналізі взаємозв'язків та взаємозалежності, які суперечать іншій інформації або мають відхилення від очікуваних величин, виявленні мотивів можливих відхилень, тенденцій, резервів скорочення витрат тощо. В операційному аудиті витрат використовуються ті аналітичні процедури, які забезпечені надійним обліково-аналітичним супроводом, зіставними даними, в наслідок чого призведуть до отримання нової якісної інформації для формування аудиторського висновку. Але при цьому слід враховувати і можливі ризики. Погоджуємося з думкою Н.М. Пелешко, який зазначає, що «ризик аналітичних процедур обумовлюється недотриманням логіки факторного моделювання зміни доходів та витрат, недостовірністю та неякісними характеристиками інформаційних ресурсів аналізу, непрофесіоналізмом аудиторів тощо, що унеможлиблює надання переконливих доказів згідно з програмою аудиту» [163, с. 461]

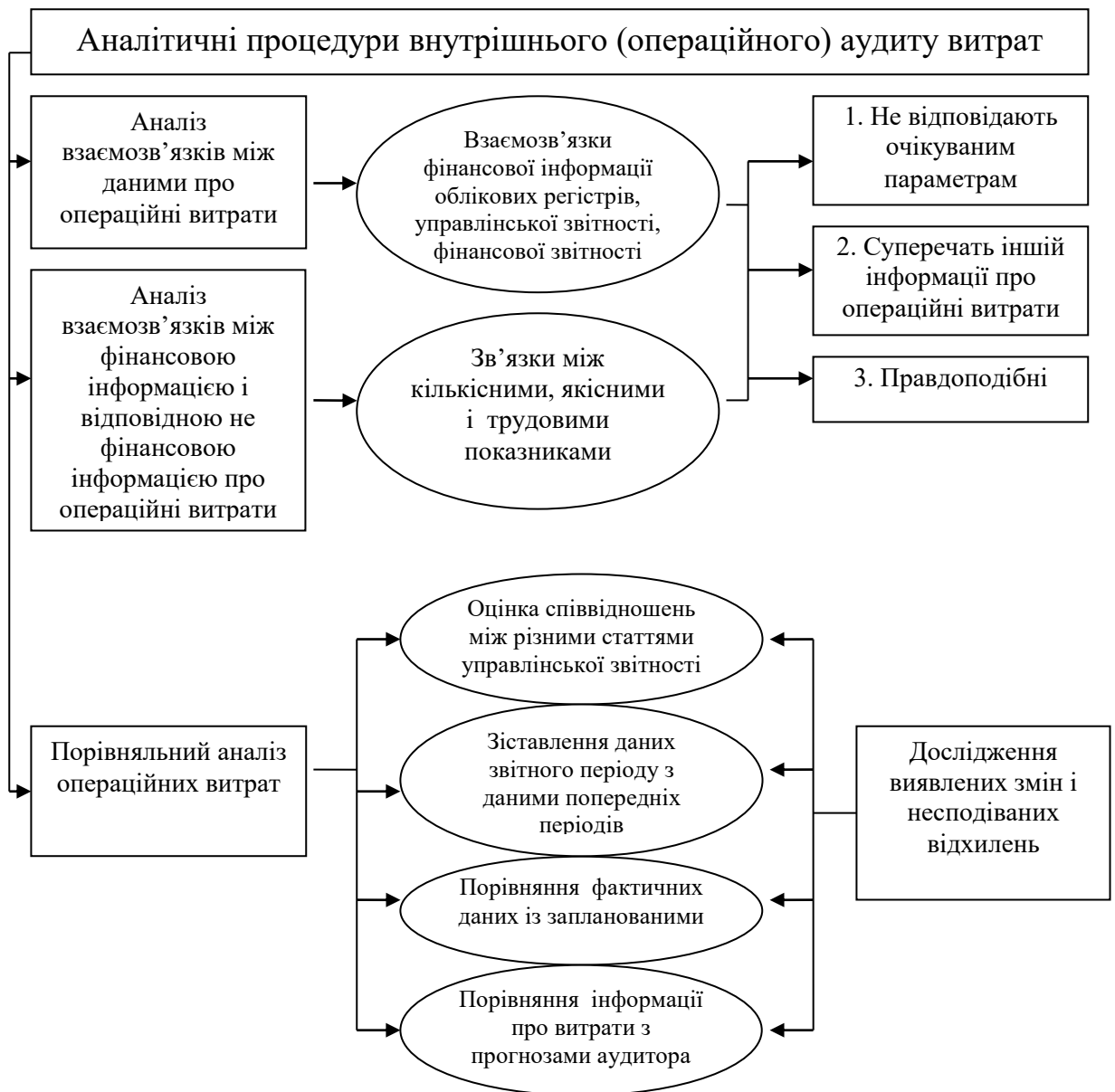


Рис. 4.7. Розкриття змістовного навантаження поняття «аналітичні процедури» внутрішнього (операційного) аудиту витрат

При виконанні аналітичних процедур внутрішнього (операційного) аудиту витрат слід застосовувати методи та прийоми аналізу, найпоширенішими з яких є: просте порівняння, порівняльний аналіз, факторний аналіз, аналіз відносних показників, аналіз показників (індикаторів), коефіцієнтний аналіз, виявлення тенденцій та закономірностей змін показників, змін у динаміці. Результативність застосування аналітичних

процедур залежить від вибору доречних показників, визначення їх суттєвості та наявності певного причинно-наслідкового взаємозв'язку між ними.

Для підприємств ресторанного господарства важливими аналітичними процедурами внутрішнього (операційного) аудиту витрат підприємств ресторанного господарства є оцінка ефективності як самих витрат (у розрізі господарських процесів, видів продукції, послуг кейтерингу), так і прийнятих управлінських рішень щодо них. Науковці сучасності [32, с. 166, 130, с. 241, 145, с. 87] пропонують здійснювати таку оцінку на підставі низки критеріїв, основними з яких є продуктивність, оптимальність, економічність, цінність та результативність, із застосуванням відповідної системи показників (індикаторів).

З огляду на те, що цільовим спрямуванням операційного аудиту є вивчення господарських операцій підприємства з метою розробки рекомендацій щодо економного та ефективного використання спожитих ресурсів для досягнення цілей результативності господарювання і вдосконалення діючої системи обліку [188, с. 7, 223, с. 18], вважаємо, що контрольно-аналітичні процедури щодо оцінки ефективності витрат підприємств ресторанного господарства мають бути спрямовані на виявлення здатності цих підприємств у процесі операційної діяльності перетворювати витрачені на виробництво і реалізацію власної продукції і покупних товарів ресурси в результати. Оцінку ефективності витрат пропонуємо здійснювати з позиції раціональності витрачання коштів на формування і споживання ресурсів, продуктивності понесених витрат та досягнення бажаних результатів діяльності (господарської чи управлінської) на підставі таких критеріїв як:

– економічність (характеризує можливість зниження витрат при збереженні необхідної якості продукції (послуг)) – передбачає дослідження раціональності формування (в необхідній кількості та якості з мінімально можливими витратами), економного та оптимального використання спожитих ресурсів;

– продуктивність (характеризує рівень відшкодування витрат) – передбачає дослідження окупності коштів, витрачених на виробництво і реалізацію власної продукції та кейтерингових послуг;

– результативність (характеризує ступінь доцільності витрат) – передбачає дослідження рентабельності діяльності підприємства ресторанного господарства з функціями кейтерингу.

У процесі оцінки економічності витрат аудитор зосередить свою увагу на затратності операційної діяльності підприємства, і виявить «доцільність використання наявних ресурсів, відсутність їх надлишку, а також прийняття управлінських рішень, за яких ресурси придбаються в необхідній кількості та якості з мінімально можливими при цьому витратами» [130, с. 235], та потенційні можливості зменшення і покращення структури витрат на формування ресурсів і їх економного використання у процесі виробництва і реалізації продукції власного виробництва та послуг кейтерингу. Під час оцінки продуктивності витрат – з’ясує рівень економічної віддачі витрачених ресурсів та можливі шляхи його підвищення. При дослідженні результативності витрат аудитор виявить «відповідність витрат і результатів діяльності заданим цілям» [130, с. 235] і оцінить здатність підприємства ресторанного господарства з функціями кейтерингу за понесених витрат досягати певного цільового ефекту, тобто результату з урахуванням його вартості.

Для кількісної характеристики ефективності витрат за визначеними критеріями (економічність, продуктивність, результативність) пропонуємо використовувати відповідну систему показників (індикаторів), яка інтегрує узагальнюючі та часткові індикатори (рис. 4.8.).

Економічність

Узагальнюючі	Часткові
<ul style="list-style-type: none"> – рівень витрат операційної діяльності; – ступінь дотримання кошторису витрат операційної діяльності; – відносна економія (перевитрата) операційних витрат; – коефіцієнт реагування операційних витрат 	<ul style="list-style-type: none"> – рівень витрат (на виробництво страв, послуг; за процесами; елементами; структурними підрозділами; ступенем залежності від обсягу діяльності); – темп зміни витрат у порівняних умовах (на виробництво страв, послуг; за процесами; елементами; структурними підрозділами; ступенем залежності від обсягу діяльності); – ступінь дотримання кошторису витрат (на виробництво страв, послуг; за процесами; елементами; структурними підрозділами; ступенем залежності від обсягу діяльності)

Продуктивність

Узагальнюючі	Часткові
<ul style="list-style-type: none"> – окупність витрат операційної діяльності; – коефіцієнт випередження обсягу діяльності над операційними витратами 	<ul style="list-style-type: none"> – окупність витрат (на виробництво страв, послуг; за процесами; елементами; структурними підрозділами; ступенем залежності від обсягу діяльності); – коефіцієнт випередження обсягу діяльності над витратами (на виробництво страв, послуг; за процесами; елементами; структурними підрозділами; ступенем залежності від обсягу діяльності)

Результативність

Узагальнюючі	Часткові
<ul style="list-style-type: none"> – рентабельність витрат операційної діяльності; – рентабельність витрат основної діяльності; – коефіцієнт випередження прибутку від операційної діяльності над операційними витратами 	<ul style="list-style-type: none"> – рентабельність витрат (на виробництво страв, послуг; за процесами; елементами; структурними підрозділами)

Рис. 4.8. Структурна модель індикаторів внутрішнього (операційного) аудиту ефективності витрат підприємств ресторанного господарства (розробка автора)

Узагальнюючі показники дозволять оцінити ефективність витрат операційної діяльності по підприємству в цілому, а часткові (залежно від цільової спрямованості аудиторської перевірки) – отримати більш детальну характеристику у розрізі структурних підрозділів, елементів витрат, процесів, а також урахувати ступінь залежності витрат від обсягу діяльності та специфіки діяльності підприємств ресторанного господарства.

Алгоритм обчислення та характеристика узагальнюючих і часткових (у розрізі процесів) індикаторів операційного аудиту ефективності витрат підприємств ресторанного господарства наведені у додатку П табл. П.1

Запропоновані для внутрішнього (операційного) аудиту ефективності витрат підприємств ресторанного господарства часткові показники економічності, продуктивності та результативності витрат за виокремленими нами процесами представлені у таблиці 4.5

Для обчислення оціночних показників операційного аудиту ефективності витрат та визначення їх темпових змін аудитор використовує відповідний методичний інструментарій, а саме: коефіцієнтний аналіз, числові та відсоткові порівняння, динамічний аналіз, факторний аналіз взаємозв'язків та прийоми елімінування.

Узагальнюючі та часткові показники операційного аудиту ефективності витрат є аудиторськими доказами і оцінюються не в статиці, а в динаміці, що дозволяє аудитору зробити об'єктивний висновок щодо ефективності управління витратами підприємств ресторанного господарства і розробити заходи з підвищення їх економічності, продуктивності та результативності.

**Таблиця 4.5 – Критерії та система часткових показників
операційного аудиту ефективності витрат підприємств ресторанного
господарства**

Критерій Процес	Економічність	Продуктивність	Результативність
Постачання	<ul style="list-style-type: none"> – рівень витрат постачання; – рівень ТЗВ; – рівень логістичних витрат постачання; – коефіцієнт відповідності фактичної величини ТЗВ встановленим нормативам; – коефіцієнт реагування витрат постачання; – питома вага витрат постачання 	<ul style="list-style-type: none"> – окупність витрат постачання; – окупність ТЗВ; – окупність логістичних витрат постачання; – коефіцієнт випередження обсягу діяльності над витратами постачання 	<ul style="list-style-type: none"> – рентабельність витрат постачання
Виробництва	<ul style="list-style-type: none"> – рівень витрат виробництва та його обслуговування; – рівень витрат на виробництво страв (виробів); – рівень витрат послуг кейтерингу; – рівень загально-виробничих витрат; – коефіцієнт реагування витрат виробництва та його обслуговування; – питома вага витрат виробництва та його обслуговування 	<ul style="list-style-type: none"> – окупність витрат виробництва та його обслуговування; – окупність витрат на виробництво страв (виробів); – окупність витрат послуг кейтерингу; – коефіцієнт випередження обсягу діяльності над витратами виробництва та його обслуговування 	<ul style="list-style-type: none"> – рентабельність витрат на виробництво та його обслуговування; – рентабельність витрат на виробництво страв (виробів); – рентабельність запасів, спожитих у процесі виробництва страв (виробів); – рентабельність послуг кейтерингу
Реалізації	<ul style="list-style-type: none"> – рівень витрат реалізації та обслуговування клієнтів; – рівень витрат реалізації страв (виробів); – рівень витрат реалізації послуг кейтерингу; – рівень логістичних витрат реалізації; – питома вага витрат реалізації та обслуговування клієнтів 	<ul style="list-style-type: none"> – окупність витрат реалізації та обслуговування клієнтів; – окупність витрат реалізації страв (виробів); – окупність витрат реалізації послуг кейтерингу; – окупність логістичних витрат реалізації; – коефіцієнт випередження обсягу діяльності над витратами реалізації та обслуговування клієнтів 	<ul style="list-style-type: none"> – рентабельність витрат на реалізацію та обслуговування клієнтів; – рентабельність витрат реалізації страв (виробів); – рентабельність витрат реалізації послуг кейтерингу; – рентабельність логістичних витрат реалізації
Управління	<ul style="list-style-type: none"> – рівень витрат управління підприємством; – рівень адміністративних витрат; – питома вага витрат управління підприємством 	<ul style="list-style-type: none"> – окупність витрат управління підприємством; – окупність адміністративних витрат; – коефіцієнт випередження обсягу діяльності над витратами управління підприємством 	<ul style="list-style-type: none"> – рентабельність витрат управління підприємством; – рентабельність адміністративних витрат

Апробацію запропонованого методичного підходу до операційного аудиту ефективності витрат в цілому по підприємству і у розрізі окремих процесів було здійснено в межах операційного аудиту витрат ТОВ «Вечірні зорі» за даними звітності 2013–2015 рр. (в Додатку Р). Аналіз динаміки узагальнюючих показників, представлених в додатку С табл. С.1, свідчить про зниження економічності витрат підприємства протягом досліджуваного періоду. Підтвердженням цього є щорічне зростання рівня витрат операційної діяльності, відносної перевитрати та коефіцієнту реагування операційних витрат, а також недотримання кошторису витрат. Динаміка зазначених показників пояснюється перевищенням темпу зростання витрат операційної діяльності над обсягом чистої виручки від реалізації продукції (товарів, послуг). Найсуттєвіше зниження економічності витрат спостерігається у 2015 році порівняно з 2014 роком. Так у 2015 році на кожні 100 грн. чистої виручки від реалізації продукції (товарів, послуг кейтерингу) припадає 93,64 грн. витрат операційної діяльності, що на 4,34% більше, ніж у 2014 році. Кожному відсотку приросту чистої виручки від реалізації продукції (товарів, послуг кейтерингу) відповідає 1,263 % приросту витрат операційної діяльності.

Відставання темпів зростання чистої виручки від реалізації продукції (товарів, послуг кейтерингу) від темпів зростання витрат операційної діяльності обумовило зниження окупності витрат порівняно з минулим роком у 2014 році на 1,7%, і у 2015 році на 4,1%. Дана тенденція свідчить про зниження продуктивності витрат операційної діяльності ТОВ «Вечірні зорі» і суттєво впливає на їх результативність, зменшуючи розмір прибутку (як від основної, так і операційної діяльності), що припадає на 1 грн. операційних витрат. Так, якщо у 2013 році рентабельність витрат операційної діяльності складала 8,54 %, то у 2015 році вона знизилась до 0,92 %. Рентабельність витрат основної діяльності протягом досліджуваного періоду знизилась на 5,1 пункти або 80,3 %. Про зниження результативності витрат операційної діяльності ТОВ «Вечірні зорі» також свідчить значення коефіцієнту

випередження прибутку від операційної діяльності над операційними витратами, яке у 2014–2015 рр. є менше за 1.

Дослідження ефективності витрат операційної діяльності ТОВ «Вечірні зорі» у 2013–2015 роках за окремими процесами, результати якого наведені у додатку Т табл Т.1, дозволило виявити сталі тенденції зростання значень часткових показників економічності при одночасному зниженні значень індикаторів окупності і рентабельності витрат за всіма без виключення процесами. Дана ситуація певним чином є наслідком неефективних управлінських дій керівництва щодо витрат в умовах нестабільного бізнес-середовища функціонування підприємства, і потребує виправлення.

Так, протягом досліджуваного періоду найбільш економічним можна вважати процес постачання товарів, адже саме за цим процесом спостерігається найменше значення рівня витрат. Проте за цим процесом відмічаються найбільші темпи зростання рівня витрат, особливо протягом 2015 року. У складі витрат постачання на особливу увагу як аудитора, так і керівництва заслуговують транспортно-заготівельні витрати, зростання яких значно випереджає зміну чистої виручки від реалізації продукції (товарів, послуг кейтерингу), а отже є не виправданим і підтверджує неефективність управлінських рішень щодо здійснення даних витрат.

У 2013–2015 роках найбільша сума витрат, яка припадає на гривню чистого доходу від реалізації продукції підприємства, та найнижча окупність витрат констатується за процесом виробництва та його обслуговування. Це цілком логічно, оскільки витрати виробництва та його обслуговування займають найбільшу питому вагу в складі витрат операційної діяльності. Негативною слід вважати тенденцію зростання рівня витрат (з 80,81 % до обороту до 84,16 % до обороту) та зниження їх окупності як в цілому за цим процесом (з 1,237 грн до 1,188 грн), так і за виробництвом страв (виробів), питома вага яких у загальному обсязі виручки від реалізації продукції (товарів, послуг кейтерингу) апріорі є найбільшою.

На досліджуваному підприємстві також спостерігається зниження економічності витрат і за процесом реалізації та обслуговування клієнтів, яке відбулося в наслідок суттєвого зростання у 2015 році порівняно з 2013 роком рівня витрат реалізації страв (виробів) (на 30,0%) та рівня логістичних витрат реалізації (на 35,7%).

Стосовно результативності витрат операційної діяльності ТОВ «Вечірні зорі» зазначимо, що найбільше зменшення розміру операційного прибутку, що отриманий підприємством у розрахунку на одну гривню витрат, спостерігається за процесом постачання (87,8 %). Найбільш стабільним та найвищим у 2015 році (20,39 %) є рівень рентабельності процесу виробництва та його обслуговування, що є позитивним моментом.

З метою усунення негативних тенденцій та виявлення потенційних можливостей підвищення ефективності витрат операційної діяльності ТОВ «Вечірні зорі» в процесі операційного аудиту пропонуємо здійснювати поглиблений факторний аналіз рівня витрат операційної діяльності (VB^{on}) та їх рентабельності (PB^{on}) з урахуванням складу витрат за визначеними процесами та складу виручки від реалізації продукції (товарів, послуг кейтерингу). Задля цього вважаємо за доцільне використовувати наступні моделі:

$$VB^{on} = \frac{B^n + B^s + B^p + B^y}{\text{ЧВ}^c + \text{ЧВ}^m + \text{ЧВ}^n} \times 100, \quad (1)$$

$$PB^{on} = \frac{\Pi^{осн} + \Pi^{ін.оп}}{B^n + B^s + B^p + B^y} \times 100, \quad (2)$$

де $B^n; B^s; B^p; B^y$ – витрати операційної діяльності за процесом постачання, виробництва, реалізації, управління підприємством відповідно, тис. грн.;

$ЧВ^c; ЧВ^m; ЧВ^n$ – чиста виручка від реалізації страв, товарів та послуг кейтерингу відповідно, тис. грн.;

$П^{осн}; П^{ін.оп}$ – прибуток від основної та іншої операційної діяльності підприємства відповідно, тис. грн.

Результати факторного аналізу рівня витрат операційної діяльності та їх рентабельності, що отримані з використанням інтегрального методу та методу пропорційного ділення, і представлені в таблиці 4.6, свідчать, що можливими резервами підвищення ефективності витрат операційної діяльності на ТОВ «Вечірні зорі» є їх скорочення за всіма процесами та підвищення прибутку від операційної діяльності підприємства. Найпильнішу увагу слід приділити витратам за процесом виробництва та його обслуговування й прибутку від основної діяльності підприємства, оскільки за рахунок цих чинників у 2014–2015 роках порівняно з попередніми періодами відмічається найсуттєвіше збільшення рівня і зменшення рентабельності витрат операційної діяльності.

Таблиця 4.6 – Узагальнення результатів факторного аналізу показників ефективності витрат операційної діяльності ТОВ «Вечірні зорі» за 2013–2015 роки

Показник	Зміна (+,-), тис. грн.		Вплив на зміну							
			Рівня витрат операційної діяльності				Рентабельності витрат операційної діяльності			
			у 2014 році порівняно з 2013 роком у бік		у 2015 році порівняно з 2014 роком у бік		у 2014 році порівняно з 2013 роком у бік		у 2015 році порівняно з 2014 роком у бік	
			збільшен- ня, %	зменшен- ня, %	збільшен- ня, %	зменшен- ня, %	збільшен- ня, %	зменшен- ня, %	збільшен- ня, %	зменшен- ня, %
1. Чиста виручка від реалізації продукції, товарів, послуг, у т.ч.:	243,5	812,1	–	5,25	–	14,84	х	х	х	х
– чиста виручка від реалізації страв (виробів)	1,6	519,8	–	0,03	–	9,5	х	х	х	х
– чиста виручка від реалізації покупних товарів	95,2	103,8	–	2,06	–	1,9	х	х	х	х
– чиста виручка від реалізації послуг кейтерингу	146,7	188,5	–	3,16	–	3,44	х	х	х	х
2. Витрати за процесом постачання, всього, у т.ч.:	27,3	56,4	0,68	–	1,15	–	–	0,052	–	0,014
– транспортно-заготівельні витрати	25,1	52,9	0,62	–	1,08	–	–	0,048	–	0,013
– логістичні витрати постачання	2,2	3,5	0,06	–	0,07	–	–	0,004	–	0,001
3. Витрати за процесом виробництва, у т.ч.:	150,0	685,6	3,66	–	13,96	–	–	0,285	–	0,173
– витрати на виробництво страв (виробів)	34,9	475,8	0,85	–	9,69	–	–	0,066	–	0,12

Продовження таблиці 4.6

– витрати послуг кейтерингу	89,9	191,7	2,18	–	3,9	–	–	0,171	–	0,048
– загальновиробничі витрати	25,7	17,5	0,63	–	0,36	–	–	0,049	–	0,004
– логістичні витрати виробництва та його обслуговування	–0,5	0,6	–	0,01	0,01	–	0,001	–	–	0,001
4. Витрати за процесом реалізації, у т.ч.:	47,6	103,0	1,16	–	2,1	–	–	0,09	–	0,026
– витрати реалізації страв (виробів)	31,0	56,4	0,76	–	1,15	–	–	0,058	–	0,014
– витрати реалізації послуг кейтерингу	14,7	44,5	0,35	–	0,91	–	–	0,028	–	0,011
– логістичні витрати реалізації	1,9	2,1	0,05	–	0,04	–	–	0,004	–	0,001
5. Витрати за процесом управління підприємством, у т.ч.:	52,8	74,2	1,29	–	1,51	–	–	0,1	–	0,019
– адміністративні витрати	52,5	74,6	1,28	–	1,52	–	–	0,1	–	0,0191
– логістичні витрати управління	0,2	–0,2	0,01	–	–	0,01	–	0,0004	0,0001	–
6. Прибуток від операційної діяльності	–51,8	– 196,4	x	x	x	x	–	1,523	–	5,339
7. Прибуток від основної діяльності	–53,9	– 183,9	x	x	x	x	–	1,585	–	4,999
8. Прибуток від іншої операційної діяльності	2,1	–12,5	x	x	x	x	0,062	–	–	0,340
9. Рівень витрат операційної діяльності	1,53	3,88	x	x	x	x	x	x	x	x
10. Рентабельність витрат операційної діяльності	–2,05	–5,57	x	x	x	x	x	x	x	x
Разом	x	x	6,79	5,26	18,73	14,85	0,063	2,1134	0,0001	5,5711

Не можна залишати поза увагою і витрати на реалізацію та обслуговування клієнтів, а також витрати на управління підприємством (особливо в частині адміністративних витрат) і витрати постачання, зокрема транспортно-заготівельні витрати. Реалізація заходів зі скорочення цих витрат і збільшення прибутку від реалізації дозволить у наступному 2016 році зменшити рівень і підвищити рентабельність витрат операційної діяльності на 18,72% до об. та 5,57% відповідно (рис. 4.9.).

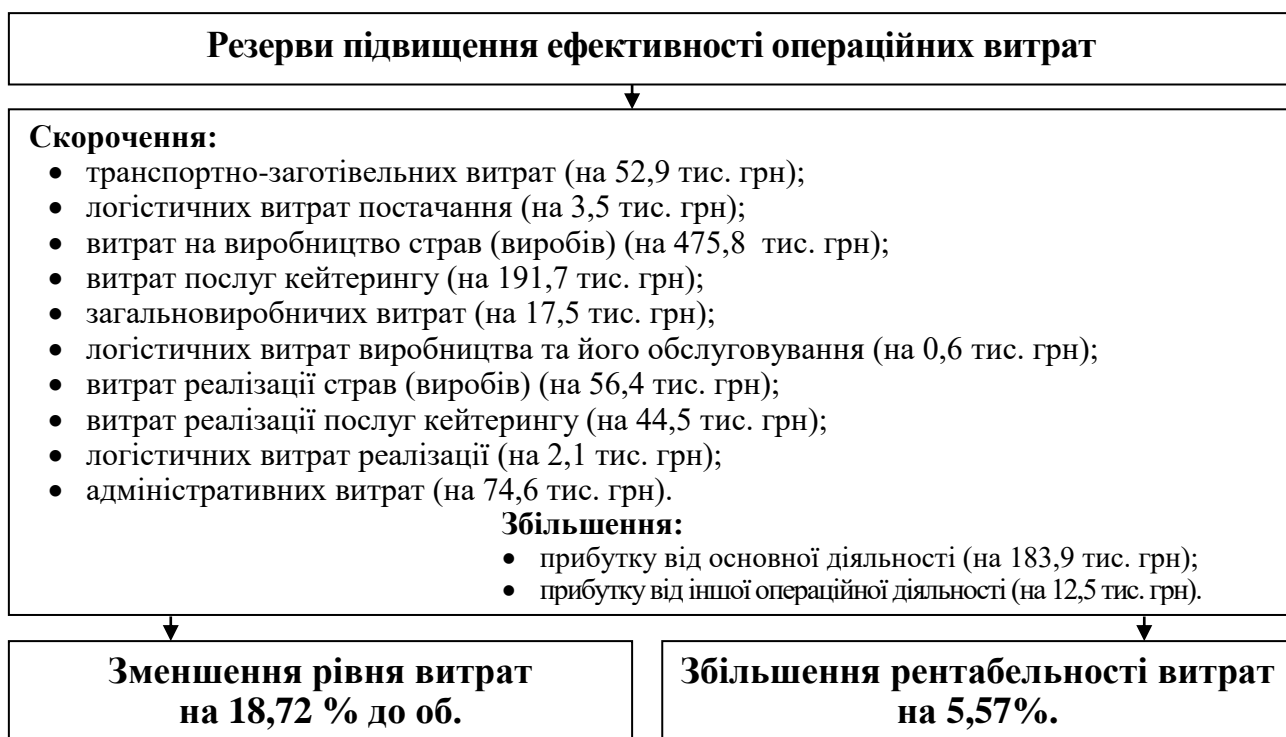


Рис. 4.9. Управлінські заходи щодо підвищення ефективності витрат операційної діяльності ТОВ «Вечірні зорі» у 2016 р.

Вищевикладене дозволяє стверджувати, що запропонований підхід до оцінки ефективності витрат в операційному аудиті підприємств ресторанного господарства дозволить надати в аудиторському звіті детальну характеристику економічності, продуктивності та результативності витрат, а також конкретні рекомендації з підвищення ефективності операційних витрат та прийнятих управлінських рішень щодо них. На відміну від існуючих він:

- враховує галузеву специфіку підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу;
- містить критерії, які за економічним змістом показників не повторюють один одного;
- відображає взаємозв'язок критеріїв оцінки ефективності витрат (економічність \Rightarrow продуктивність \Rightarrow рентабельність);
- базується на існуючих методичних положеннях щодо порядку обчислення показників ефективності;
- визначається можливостями отримання вичерпної і достовірної інформації управлінського обліку щодо витрат у розрізі основних господарських процесів (постачання, виробництво, реалізація, управління);
- дозволяє здійснити комплексну та диференційовану (у розрізі критеріїв) оцінку ефективності витрат підприємства;
- є підґрунтям для розробки рекомендацій щодо економного та ефективного використання спожитих ресурсів для досягнення цілей ефективності господарювання і вдосконалення діючої системи обліку.

ВИСНОВКИ

Результатом наукового дослідження є теоретичне узагальнення та нове вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних та розробці організаційно-практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аудиту витрат відповідно до інформаційних потреб системи управління підприємств ресторанного господарства. Проведене дослідження дало змогу сформулювати такі висновки:

1. Сучасні трансформаційні процеси, що відбуваються в Україні, вказують на посилення ролі сектору національної економіки – індустрії гостинності, в якій одним із сегментів, що виконує важливі соціально-економічні завдання, є ресторанне господарство. Проведені дослідження свідчать, що в останні роки під впливом змін економічних умов господарювання роздрібний товарооборот діяльності підприємств ресторанного господарства зменшився, що зумовлює розширення власниками прогресивних видів діяльності, до яких відносять кейтеринг. У процесі дослідження надано авторське бачення поняття «кейтеринг», під яким розуміється «економічний вид діяльності (самостійний або як послуга підприємства ресторанного господарства), що забезпечує постачання страв, напоїв, надання послуг з організації дозвілля в межах виїзного обслуговування у наданому підприємством або обраному замовником місці». Різноманітність послуг кейтерингу зумовила побудову класифікації кейтерингових послуг за типами та видами кейтерингу, що дозволяє організувати бухгалтерський облік витрат за виконаними замовленнями та розробити формат калькуляції для визначення собівартості послуги.

2. Спираючись на аналіз літературних джерел, уточнено визначення економічної категорії «витрати підприємств ресторанного господарства», сутність якої розкривається як «використані матеріальні ресурси та амортизація необоротних активів у процесах торгово-виробничої діяльності у грошовому вимірюванні, або збільшення зобов'язань в звітному періоді з метою отримання доходу». Розроблено класифікацію витрат на основі

узагальнення аналітичних ознак, які найбільш повно розкривають зміст витрат із позиції реалізації функцій управлінського обліку в підприємствах ресторанного господарства. Запропонована класифікація дозволяє сформувати елементи обліково-інформаційного забезпечення для раціональної організації обліку та аудиту витрат підприємств ресторанного господарства.

3. Для формування належного супроводу прийняття рішень в частині витрат розроблено організаційну модель обліково-інформаційного забезпечення ефективного управління витратами, яка визначає напрями організації процесу формування інформації про витрати, елементи обліково-інформаційного забезпечення управління витратами, технологію створення облікової та позаоблікової інформації для прийняття управлінських рішень. Використання запропонованої моделі створює умови для отримання релевантної інформації, яка буде використана в процесі формування аудиторських доказів та аналітичних процедур при визначенні ефективності витрат за процесами діяльності підприємств ресторанного господарства.

4. Здійснено аналіз методичних підходів до формування облікової політики в частині витрат, що дозволило розробити структуру даного організаційного регламенту на основі використання запропонованого додаткового переліку елементів для організації управлінського обліку витрат операційної діяльності підприємств ресторанного господарства.

З метою розширення діапазону інформації про витрати запропоновано класифікацію рахунків обліку витрат за процесами господарської діяльності в потрібному для управління аналітичному розрізі, що дозволяє формувати облікові регістри та управлінські звіти. Для отримання змістовної інформації про витрати та подання її в зручному форматі розроблено пакет форм управлінської звітності, що надає можливість побудувати модель технологічного процесу організації документування витрат в обліковій системі підприємств ресторанного господарства.

5. З урахуванням специфіки діяльності підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу запропоновано методичний підхід до обліку витрат в контексті його оптимізації, який передбачає відображення витрат операційної діяльності на рекомендованих синтетичних рахунках у розрізі аналітичних ознак за процесами: постачання, виробництва, реалізації та управління. Це надає можливість створити модуль формування облікової інформації про витрати за центрами витрат в управлінській інформаційній системі підприємства. Відповідно до інформаційних потреб управлінського персоналу підприємства та замовників проведення заходу розроблено формат калькуляції собівартості кейтерингової послуги, який дозволяє об'єктивно визначити суму витрат на виконання замовлення.

Доведено необхідність організації обліку логістичних витрат в підприємствах ресторанного господарства, які здійснюють кейтерингові послуги. Для отримання обліково-аналітичної інформації про логістичні витрати рекомендовано використовувати рахунок 29 «Логістичні витрати» з відкриттям субрахунків відповідно до процесів операційної діяльності та розроблено Модель обліку логістичних витрат за процесами діяльності підприємств ресторанного господарства, що дозволяє сформувати бухгалтерські облікові регістри та управлінські звіти в частині логістичних витрат для здійснення систематичного контролю за їх виникненням.

6. Огляд функціональних можливостей програмних продуктів дозволяє стверджувати, що більшість з них вимагає адаптації та розширення функціональних можливостей відповідно до потреб управлінського обліку витрат на виробництво страв та здійснення кейтерингових послуг. Для формування та швидкого поширення в мережі внутрішніх користувачів інформації про витрати розроблено функціональну модель організації обліку витрат в управлінській інформаційній системі підприємств ресторанного господарства, яка включає програмне та технічне забезпечення для організації обліку витрат операційної діяльності суб'єктів господарювання, а також модулі підтримки системи для побудови бази даних з метою генерації

рішень. Дана модель сприяє створенню комплексної системи обліку та аудиту витрат з метою отримання оперативної обліково-аналітичної інформації для управління, а також може бути використана в процесі розробки Положення про облікову політику в частині технічного забезпечення обліку витрат підприємств ресторанного господарства.

З метою організації обліку витрат при реалізації страв через мережу Інтернет запропоновано технологію управлінського обліку на основі імпорту даних з Інтернету до форматів, які підтримуються програмним забезпеченням бухгалтерської системи підприємств ресторанного господарства, що дозволяє отримувати в реальному часі дані відповідно до інформаційних потреб користувачів. Для своєчасного надання інформації про логістичні витрати особам, які приймають рішення, визначено організаційні підходи до обліку логістичних витрат, що виникають у процесі доставки страв та виробів замовникам при використанні інформаційних технологій.

7. У процесі дослідження визначено тісний зв'язок між управлінським обліком та внутрішнім аудитом в частині витрат. Обґрунтовано, що для підприємств ресторанного господарства доцільно застосовувати такий вид внутрішнього аудиту як операційний аудит витрат. З метою узагальнення результатів проведеного дослідження характерних ознак операційного аудиту розроблено Концептуальну модель внутрішнього (операційного) аудиту витрат, яка є підґрунтям для формування моделі організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат підприємств ресторанного господарства.

Посилити організованість процесу внутрішнього (операційного) аудиту витрат можливо при використанні побудованої моделі організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат з урахуванням специфіки діяльності, яка дозволяє визначити законність, доцільність та відповідність обліковій політиці та іншим внутрішнім обліковим регламентам відображення операцій із витратами в обліку та їх узагальнення в управлінській звітності. Для формування організаційного забезпечення внутрішнього (операційного) аудиту витрат розроблено загальний план та

програму проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат, дотримання яких дозволяє послідовно виконувати процедури аудиту витрат в розрізі господарських процесів операційної діяльності суб'єктів господарювання та раціонально використовувати час на перевірку. З метою підвищення ефективності здійснення аудиторських процедур запропоновано Класифікатор можливих порушень в організації обліку витрат, який визначає сегменти порушень в обліку витрат та їх види і, як наслідок, достовірність даних про фінансовий результат підприємств ресторанного господарства.

8. За результатами дослідження запропоновано методичний підхід до оцінки ефективності витрат в операційному аудиті підприємств ресторанного господарства, який дозволяє надати в аудиторському звіті детальну характеристику економічності, продуктивності та результативності витрат та підготувати рекомендації з оптимізації витрат. Для проведення комплексної та диференційованої оцінки ефективності витрат розроблено структурну модель індикаторів внутрішнього (операційного) аудиту ефективності витрат підприємств ресторанного господарства, що дозволяє розрахувати узагальнюючі та часткові показники ефективності витрат у розрізі процесів постачання, виробництва, реалізації та управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Айситулина К. Рынок кейтеринга в цифрах [Електронний ресурс] / К. Айситулина // Институт ресторанных технологий. – СПб., 2008. – <http://www.reste.ru/texts/2008.Restaurant%20Explorer.cat.market.htm>.
2. Акімова Н. С. Організаційно-методичні аспекти обліку послуг віїзного кейтерингу на підприємствах ресторанного господарства / Н. С. Акімова, Т. А. Наумова, Н. В. Бойченко, Н. М. Горбатюк // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2014. – Вип. 1. – С. 73–86.
3. Андрусяк В. М. Інформаційна система управлінського обліку витрат / В. М. Андрусяк // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки . – 2012. – Вип. 22(2). – С. 63–69.
4. Андрющенко І. С. Класифікація витрат операційної діяльності на підприємствах ресторанного господарства / І. С. Андрющенко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2010. – Вип. 1. – С. 216–224.
5. Аренс Э. А. Аудит [Текст] : учебное пособие / Э. А. Аренс, Д. К. Лоббек; Пер. М. А. Терехов, Ред. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 558 с.
6. Артамонова Н. С. Впровадження сучасних методів управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг / Н. С. Артамонова, Н. М. Доба // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 3 (8). – С. 16–21.
7. Артюх О. В. Проблематика узгодження дефініцій управлінської діяльності в Україні / О.В. Артюх // Збірник наукових праць Ізмаїльського інституту водного транспорту «Транспорт, Економіка». – Ізмаїл : «СМИЛ» ПВТ, 2012. – Випуск № 7.1. – С. 5-16.
8. Атамас П. Й. Управлінський облік [Текст] : навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.

9. Багрій К. Л. Важливість проведення внутрішньогосподарського контролю в сучасних кризових умовах господарювання / К. Л. Багрій // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (1). – С. 29–35.

10. Баканкова Е. М. Реализация ценностно-ориентированного подхода в управлении имиджем предприятия сферы услуг: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 : защищена 20.11.13 : утв 11.03.14 / Баканкова Елена Михайловна; Моск. акад. предпринимательства при Правительстве Москвы. – М., 2013 – 168 с.

11. Бакеренко Н. П. Управління витратами підприємства та їх облік на основі внутрішньої фірмової інформації / Н. П. Бакеренко // Торгівля і ринок України: темат. зб. наук. пр. У 3 т. – Донецьк : ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2006. – Т 3. – С. 170–175.

12. Бандура З. Л. Роль обліково-аналітичної інформації при виборі оптимального розміщення мереж закладів ресторанного господарства на автошляхах України / З. Л. Бандура, Л. В. Семенюк // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : збірник тез доповідей II Міжнар. наук.-практ. конф., 24-25 жовтня 2014 р. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2014. – С. 13–14.

13. Барановська С. П. Обліково-аналітичне забезпечення як невід'ємна складова управління підприємством / С. П. Барановська // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : [збірник наукових праць] / відповідальний редактор О. Є. Кузьмін. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 8–11.

14. Безверхий К. Тестування системи внутрішньогосподарського контролю підприємства / К. Безверхий // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2014. – № 3. – С. 95–108.

15. Безверхий К. В. Ще раз про тлумачення сутності і понять «затрати» і «витрати» «витрати виробництва» та «виробнича собівартість» / К. В. Безверхий // Економіка, організація і управління підприємством: Зб. наук. пр. Вісник ЖДТУ № 2 (52). – С. 222–228.

16. Белебеха І. О. Методичні підходи до організації підсистеми управлінського обліку на підприємствах ресторанного господарства / І. О. Белебеха, А. П. Грінко, О. О. Кваша // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – Вип. 1(1). – С. 30–38.

17. Белоусова І. А. Модернізація системи економічної безпеки суб'єктів господарської діяльності в процесі управління витратами: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 21.04.02 / І. А. Белоусова ; Ун-т економіки та права "КРОК". – К., 2010. – 38 с.

18. Білецька Н. В. Роль аналітичних процедур в аудиті результатів основної діяльності підприємства / Н. В. Білецька // Бізнес Інформ. – 2016. – № 1. – С. 248–252.

19. Бланк І. А. Словарь-справочник финансового менеджера / І. А. Бланк. – К. : "Ника – Центр", 1998. – 480 с.

20. Бондарчук Н. В. Управлінський облік як основа для створення нових і ефективних систем управління підприємством [Електронний ресурс] / Н. В. Бондарчук. – Режим доступу : www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/.../42.pdf.

21. Бутенко О. П. Аналіз ринку ресторанного господарства України та перспективи його розвитку / О. П. Бутенко, І. В. Дядюшкіна // Економічний простір. – 2013. – № 74. – С. 73–81.

22. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління [Електронний ресурс] / Ф. Ф. Бутинець. – Режим доступу : eztuir.ztu.edu.ua/3109/1/2.pdf.

23. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації [Текст] : навч. посібник для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закладів / В. О. Озеран [та ін.] ; ред. В. О. Озеран [та ін.] ; Укоопспілка, Львівська комерційна академія. – Л. : Видавництво Львівської комерційної академії, 2008. – 660 с.

24. Валединская Е. Н. Формирование стратегии развития индустрии гостеприимства и туризма (на примере центрального федерального округа)

автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.05/ Е. Н. Валединская. – М., 2013. – 25 с.

25. Варчук О. Проблеми визначення поняття «витрати» / О. Варчук // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 6 (39). – с. 98–103.

26. Васільєва Л. М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються [Електронний ресурс] / Л. М. Васільєва. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2131>.

27. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для Вузов. 2-е изд., доп. и пер. – М.: ОМЕГА-Л, 2003. – 528 с.

28. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства / [монографія] / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна. – Харківський національний економічний ун-т. – Х. : ІНЖЕК, 2009. – 192 с.

29. Верига Ю. А. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект / Ю. А. Верига, В. Ю. Захарченко, Є. А. Карпенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2011. – № 20. – С. 186–193.

30. Виноградова М. О. Аудит [текст] : навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.

31. Віннікова В. О. Перспективи розвитку нових послуг в Україні / В. О. Віннікова, В. Ф. Бондаренко, Д. В. Березовський // Прогресивні техніка та технології харчових виробництв ресторанного господарства і торгівлі. – 2013. – Вип. 1 (2). – С. 219–223.

32. Віткін Л. Контролінг витрат та оцінювання результативності і ефективності інтегрованої системи управління / Л. Віткін, О. Ролько // Системи обробки інформації. – Х. : ХУ ПС, 2016. – Вип. 1 (138). – С. 164 – 168.

33. Власова Н. О. Економіка ресторанного господарства : навч. посібник / Н. О. Власова, Н. С. Краснокутська, О. А. Круглова, І. В. Мілаш. – Х. : Світ Книг, 2013. – 389 с.

34. Волкова М. В. Система управління витратами промислового підприємства / М. В. Волкова // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі. – 2013. – № 3. – С. 25–33.

35. Волот О. І. Сучасний стан та проблеми розвитку підприємств харчової промисловості Чернігівської області / О. І. Волот // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 21. – С. 150–156.

36. Войтенко Т. Методы и способы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции [Електронний ресурс] / Т. Войтенко, Н. Вороная, А. Свириденко // Налоги и бухгалтерский учет. – № 7. Калькулирование себестоимости (Спец-выпуск). – Режим доступа : <http://www.nibu.factor.ua/catalogue/issue.html?id=14748>.

37. Вяткін П. С. Управління витратами виробництва в системі контролінгу підприємства / П. С. Вяткін // Збірник наук. праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. Вип. 33: у 3-х част. / М-во освіти і науки, молоді та спорту, ЧДТУ; гол. ред. Ю. Г. Лега. – Черкаси : ЧДТУ, 2013. – Ч. III. – С. 31 – 34.

38. Гамова О. В. Проведення аудиту витрат на виробництво: теоретичні аспекти / О. В. Гамова, В. А. Головань // Економічний вісник Донбасу. – 2014. – № 1. – С. 126–130.

39. Гаталяк О. М. Ретроспективний аналіз розвитку закладів ресторанного господарства / О. М. Гаталяк, Н. М. Ганич // Вісник Львівського університету. – 2013. – № 43, Ч. 2. – С. 153–161.

40. Гелей Л. О. Деякі підходи до операційного аудиту торговельних підприємств [Електронний ресурс] / Л. О. Гелей // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 5. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/199.pdf>.

41. Голов С. Ф. Управлінський облік: підруч. – 2-ге вид. – К.: лібра, 2004. – 704 с.

42. Голяш І. Д. Обґрунтування теоретико-прикладних аспектів взаємозв'язку аудиту з іншими науками / І. Д. Голяш // Інноваційна економіка. – 2013. – № 1. – С. 276–278.

43. Гордієнко М. І. Сутність і застосування в Україні аудиту ефективності та продуктивності діяльності господарських суб'єктів / М. І. Гордієнко, В. П. Гончар // Збірник наукових праць. – Кам'янець-Подільський, 2009. – Вип. 17. – Т. 2. – С. 430–433.

44. Грінько А. П. Застосування комплексної автоматизованої системи обліку на підприємствах ресторанного господарства / А. П. Грінько, О. О. Кваша // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2010. – Вип. 1. – С. 25–30.

45. Грещак М. Г. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.

46. Гринько Т. В. Обґрунтування стратегії зниження витрат підприємства / Т. В. Гринько // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2016. – Вип. 2. – С. 102–105.

47. Грицай О. І. Сутність витрат промислового підприємства / О. І. Грицай // Збірник наукових праць «Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики», Харків. – Вип. 2(7)/2009 – С. 68–72.

48. Гриценко О. М. Роль документообігу у створенні ефективної системи обліку запасів на підприємствах ресторанного господарства / О. М. Гриценко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 2. – С. 64–71.

49. Гриценко О. М. Удосконалення методики формування виробничої собівартості продукції на підприємствах ресторанного господарства в системі фінансового обліку / О. М. Гриценко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – № 6, Ч. 5. – С. 129 – 131.

50. Гуренко Т. О. Теоретичні основи формування обліково-аналітичного забезпечення управління / Т. О. Гуренко, С. І. Дерев'янку,

А. С. Липова // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10 (3). – С. 204–210.

51. Давидова О. Індустрія гостинності у контексті проведення ЄВРО-2012 / О. Давидова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://cyberleninka.ru/article/n/industry-of-hospitality-is-in-the-context-of-euro-2012>.

52. Давидович І. Є. Контролінг: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 552 с.

53. Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

54. Даніалі Ф. Дослідження загальних тенденцій ринку ресторанного господарства України / Ф. Даніалі // Економіка промисловості. – 2012, № 3–4. – С. 59-60.

55. Дворнік М. О. Визначення інформаційних потреб населення та рівня їх задоволення / М. О. Дворнік // Бізнес Інформ. – 2012. – № 9. – С. 338–341.

56. Джон Р Уокер. Введение в гостеприимство: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям 1003 «Социально-культурный сервис и туризм», 10102 «Туризм» / Джон Р Уокер; пер. с англ. [В.Н. Егорова]. – 4-е изд., перераб и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.

57. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

58. Дерій І. В. Термін "витрати" та його трактування для потреб обліку і контролю / І. В. Дерій // II Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 154–160.

59. Десяткіна І. В. Бухгалтерський облік і контроль витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства: автореф. дис. на здобуття наук. Ступеня канд.. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / І. В. Десяткіна – Житомир, 2012. – 24 с.

60. Дмитриченко М. І. Особенности товароведных свойств продукции для кейтеринга / М. І. Дмитриченко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-tovarovednyh-svoystv-produktsii-dlya-keyteringa>.

61. Довжик О. О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах / О. О. Довжик // Вісник полтавської державної аграрної академії. – 2012. – № 2. – С. 174–179.

62. Долюк А. В. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку та звітності підприємств витрат діяльності за міжнародними та національними стандартами / А. В. Долюк, А. З. Кургінян // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012, Вип. 3 (24). – С. 145–153.

63. Дрозд І. К. Інформаційні технології як фактор удосконалення облікових процесів / І. К. Дрозд, В. О. Вдовіченко // Незалежний аудитор. – 2013. – № 4. – С. 2–11.

64. Друри К. Введение в производственный и управленческий учет / Колин Друри. Пер. с англ. – М.:Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.

65. ДСТУ 4281:2004 Заклади ресторанного господарства. Класифікація. – К. : Держспоживстандарт України, 2004. – 12 с.

66. Дутчак І. Б. Особливості обліку транспортно-заготівельних витрат / І. Б. Дутчак // Сталій розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал 4'2011 [7], Тернопіль, 12 вересня 2011 р. – Тернопіль : 2011. – С. 229–233.

67. Економіка підприємства: навч. посіб. / [Шелегеда Б. Г., Берсуцький А. Я., Касьянова Н. В., Кравцова Л. В., Солоха Д. В. та ін.]; за ред. Б. Г. Шелегеди. – Донецьк : ДонУЕП, 2010. – 685 с.

68. Елканова Д. И. Основы индустрии гостеприимства / Д. И. Елканова, Д. А. Осипов., В. В. Романов, Е. В. Сорокина // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://tourlib.net/books_tourism/elkanova.htm.

69. Журавльова Т. В. Сутність інтегрованої системи обліково-інформаційного забезпечення управління аграрними підприємствами / Т. В. Журавльова // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 1(1). – С. 184–196.

70. Журавльова І. В. Інформаційно-комунікаційне забезпечення фінансової діяльності : навчальний посібник для студентів напряму підготовки 6.030508 "Фінанси і кредит" / І. В. Журавльова, І. Л. Латишева, О. В. Лебідь – Х. : Вид. ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. – 424 с.

71. Задорожна Н. Т. Аналіз стану та тенденції розвитку інформаційних технологій підтримки діяльності органів державного управління / Н. Т. Задорожна // Проблеми програмування. – 2001. – № 3–4. – С. 125–138.

72. Задорожна Н. Т. Кероване проектування документообігу в управлінських інформаційних системах [Електронний ресурс] / Н. Т. Задорожна, К. М. Лавріщева // Проблеми програмування. – 2006. – № 4. – Режим доступу: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/2329>.

73. Задорожній З. Р. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: методологія і організація: дис. ...д-ра екон. наук: 08.00.09 / Задорожній Зеновій-Михайло. – Тернопіль, 2007. – 30 с.

74. Зима Ю. П. Розробка моделі управлінського обліку з використанням інформаційних технологій / Ю. П. Зима // Економічний аналіз. – 2014. – Т. 15(2). – С. 148–153.

75. Иванова Ж. А. Учетная политика для целей управленческого учета / Ж. А. Иванов // Проблемы современной экономики. – 2010. – № 4. С. 149–155.

76. Іванілов О. С. Економіка підприємства [Текст] : підручник / О. С. Іванілов. - К. : Центр учбової літератури, 2009. - 728 с.

77. Ільченко М. А. Калькулирование расходов на предприятиях ресторанного бизнеса: учетный аспект / М. А. Ільченко // Вісник Одеського

національного університету. Економіка. – 2013. – Т. 18, Вип 3 (1). – С. 162–165.

78. Ільченко М. О. Облікова політика як інструмент організації обліку витрат на підприємствах ресторанного господарства / М. О. Ільченко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10 (3). – С. 262–268.

79. Ілюхіна Н. П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат у торговельних підприємствах / Н. П. Ілюхіна, О. В. Обнявко, І. Л. Шерер // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2014. № 2 (53). – с. 61–64.

80. Калініна О. М. Теоретичні основи управлінського обліку на підприємстві / О. М. Калініна, О. В. Каширіна, С. В. Післігіна // Економіка та упр. п-вами машинобуд. галузі: пробл. теорії та практики. – 2012. – № 1. – С. 47–58

81. Капінос Г. І. Операційний менеджмент: навч. посіб. / Г. І. Капінос, І. В. Бабій. – Київ : ЦУЛ, 2013. – 352 с.

82. Кизим А. О Социальный кейтеринг как доминантна составляющая общественного питания [Електронний ресурс] / А. О. Кизим, В. А. Бабак. – Режим доступу: teoria-practica.ru/rus/files/arhiv.../kizim-babak.pdf.

83. Кирильєва Д. Д. Калькулювання собівартості продукції на основі методу «Target Costing» // Тези всеукраїнської науково-практичної конференції молодих учених і студентів «Актуальні проблеми розвитку харчових виробництв ресторанного та готельного господарства і торгівлі». ХДУХТ – Харків, 2010. – С. 127.

84. Кирильєва Д. Д. Організаційне забезпечення управлінського обліку виробничих підприємств / Д. Д. Кирильєва : тези доп. Всеукр. наук.-практ. конф. [«Актуальні проблеми розвитку харчових виробництв, готельного, ресторанного господарств і торгівлі»], (Харків, 23 бер. 2011 р.) : У 2-х ч. – Харків : ХДУХТ, 2011. – Ч. 2. – С. 203.

85. Кирильєва Д. Д. Управлінські аспекти калькулювання собівартості продукції в підприємствах харчової промисловості /

Д. Д. Кирильєва : тези доп. 3^ї Всеукр. студ. наук. конф. [«Українське суспільство на шляху ринкових перетворень»], (Харків, 12 трав. 2011 р.). – Х. : ХІБМ, 2011. – С. 169–174.

86. Кирильєва Д. Д. Організація управлінського обліку витрат у логістичній системі товароруху / Л. О. Кирильєва, І. Б. Чернікова, Д. Д. Кирильєва // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг : зб. наук. пр. – Харків : ХДУХТ, 2011. – Вип. 2 (4). – С. 89–97.

87. Кирильєва Д. Д. Про релевантну інформацію в системі обліку підприємств гостинності / Д. Д. Кирильєва : тези Всеукр. наук.-практ. конф. мол. уч. і студ. [«Актуальні проблеми розвитку харчових виробництв ресторанного та готельного господарств і торгівлі»], (Харків, 25 квіт. 2012 р.) : У 4-х ч. – Харків : ХДУХТ, 2012. – Ч. 3. – С. 107.

88. Кирильєва Д. Д. Аналіз категорії «індустрія гостинності» та її застосування в економіці / Д. Д. Кирильєва : тези Всеукр. наук.-практ. конф. мол. уч. і студ. [«Актуальні проблеми розвитку харчових виробництв ресторанного та готельного господарств і торгівлі»], (Харків, 25 квіт. 2012 р.) : У 4-х ч. – Харків : ХДУХТ, 2012. – Ч. 3. – С. 106.

89. Кирильєва Д. Д. Про теоретичні аспекти управлінського обліку витрат в підприємствах індустрії гостинності. / І. Б. Чернікова, Д. Д. Кирильєва : матеріали наук.-практ. конф. [«Сучасні проблеми обліку, аналізу і аудиту в умовах трансформації облікової системи корпоративного та державного сектору»], (Харків, 15 бер. 2013 р.). – Х. : ХІФ УДУФМТ, 2013. – С. 56–59.

90. Кирильєва Д. Д. Про деякі управлінські аспекти організації обліку на підприємствах кейтерінгу / Л. О. Кирильєва, Д. Д. Кирильєва // Економічна стратегія і перспективи розвитку в сфері торгівлі та послуг : зб. наук. пр. – Харків : ХДУХТ, 2013. – Вип. 1 (17). – Ч. 1. – С. 63–71.

91. Кирильєва Д. Д. Теоретичні основи організації обліку в підприємствах індустрії гостинності: міжнародний досвід / А. В. Янчев, Л. О. Кирильєва, О. В. Топоркова, Д. Д. Кирильєва // Економічна стратегія і

перспективи розвитку в сфері торгівлі та послуг : зб. наук. пр. – Харків : ХДУХТ, 2014. – Вип. 1 (19). – С. 65–73.

92. Кирильєва Д. Д. Економічна та облікова інтерпретація витрат підприємства для потреб управління / Д. Д. Кирильєва // *Wirtschaft und Management : Theorie und Praxis : Sammelwerk der wissenschaftlichen Artikel*. – Nurnberg : Verlag SWG imex GmbH, 2014. – Vol. 2. – S. 137–142.

93. Кирильєва Д. Д. Сучасний стан та специфіка діяльності підприємств індустрії гостинності / А. В. Янчев, Д. Д. Кирильєва : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. [«Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність»], (Харків, 22 трав. 2014 р.) : У 2-х ч. – Харків : ХДУХТ, 2014. – Ч. 2. – С. 71–72.

94. Кирильєва Д. Д. Облік в підприємствах індустрії гостинності (ресторани) при застосуванні новітніх інформаційно–розрахункових технологій. / А. В. Янчев, Л. О. Кирильєва, Д. Д. Кирильєва // *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць*. – Тернопіль : Крок, 2014. – Випуск 2. – С. 151–154.

95. Кирильєва Д. Д. Обліково-інформаційне забезпечення управління витратами підприємств індустрії гостинності / А. В. Янчев, Д. Д. Кирильєва : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. [«Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність»], (Харків, 14 трав. 2015 р.) : У 2-х ч. – Харків : ХДУХТ, 2015. – Ч. 2. – С. 53–54.

96. Кирильєва Д. Д. Проблеми впровадження управлінського обліку витрат в підприємствах індустрії гостинності / А. В. Янчев, Д. Д. Кирильєва : тези доп. міжнар. наук.-практ. інт. конф. [«Інституційні засади стабільного розвитку економічних суб'єктів в умовах інтеграційно-глобалізаційних процесів»], (Харків, 23 квіт. 2015 р.). – Х. : ХІБМ, 2015. – С. 164–165.

97. Кирильєва Д. Д. Управлінський аспект формування Плану рахунків в розрізі витрат в підприємствах ресторанного бізнесу з функціями кейтерингу / Д. Д. Кирильєва : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. [«Фінансові аспекти розвитку держави, регіонів та суб'єктів господарювання: сучасний стан та перспективи»], (Одеса, 25–26 груд. 2015 р.). – ОНУ ім. Мечникова, 2015. – С. 53–54.

98. Кирильєва Д. Д. Напрями організації управлінського обліку фінансових результатів торговельних підприємств / Л. О. Кирильєва, І. Б. Чернікова, Д. Д. Кирильєва : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. [«Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність»], (Харків, 14 трав. 2015 р.) : У 2-х ч. – Харків : ХДУХТ, 2015. – Ч. 2. – С. 51–52.

99. Кирильєва Д. Д. Стратегічний облік в управлінні витратами ресторанно-розважального комплексу / Л. О. Кирильєва Д. Д. Кирильєва : матеріали III міжнар. наук.-практ. інт.-конф. [«Актуальні проблеми обліково – аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю»], (Мукачєво, 26 лист. 2015 р.). – С.123–125.

100. Кирильєва Д.Д. Обліково-фінансове забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки України на інноваційній основі: колективна монографія. / за заг. ред. Г.Є. Павлової та І.П. Приходька. — Дніпропетровськ: Герда, 2015. – 524 с. – С. 130–140 (у співавторстві Кирильєва Л.О., І.Б.Чернікова, Кирильєва Д.Д.)

101. Кирильєва Д. Д. Управлінський аспект класифікації витрат підприємств індустрії гостинності / Д. Д. Кирильєва // Економічна стратегія і перспективи розвитку в сфері торгівлі та послуг : зб. наук. пр. – Харків : ХДУХТ, 2015. – Вип. 2 (22). – С. 17–27.

102. Кирильєва Д. Д. Формування облікової політики в розрізі витрат підприємств індустрії гостинності: управлінський аспект / А. В. Янчев, Д. Д. Кирильєва // Promising problems of economics and management : collection of scientific articles. – Montreal, 2015. – P. 234–237.

103. Класифікація видів економічної діяльності: Національний класифікатор України: ДК 009:2010 / [Затв. наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 № 457]. – К.: Видавничий будинок ФАКТОР, 2011. – 160 с.

104. Кодекс етики професійних бухгалтерів [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.iaf.kiev.ua/images/stories/library/standarts/kodeks-etiki.pdf>

105. Козак К. Б. Роль оптимізації інформаційних потоків на підприємстві / К. Б. Козак, В. Ю. Осипчук // Економіка харчової промисловості. – 2013. – № 4. – С. 17–21.

106. Козаченко Г. В. Управління затратами підприємства [Текст] : монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. – Київ : Лібра, 2007 – 320 с.

107. Колісник Г. М. Економічна сутність витрат та управління ними / Г. М. Колісник // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.8. – С. 252–258.

108. Колісник Г. М. Складові системи управління витратами підприємницьких структур / Г.М. Колісник // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.16. – С. 227–239.

109. Колос І. В. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства / І. В. Колос, Н. Й. Радіонова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – Вип. 1 (25). – С. 126–141.

110. Колос І. В. Концептуальна модель внутрішнього аудиту на підприємстві / І. В. Колос, Н. Й. Радіонова // Економічні науки : збірник наукових праць. – Луцьк : Луцький національний університет, 2013. – Вип. 10 (37), Ч. 1. – С. 238-247.

111. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009

112. Копотієнко Т. Ю. Внутрішній аудит в управлінні витратами підприємств ресторанного господарства / Т. Ю. Копотієнко // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – №797. – С. 242–247.

113. Король К. В. Витрати і затрати в обліку: сутність і доцільність розмежування / К. В. Король // Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. пр. / голов. ред. М. І. Зверяков; Одеський нац. екон. ун-т. – Одеса, 2014. – Вип. 3 (54). – С. 225–231.

114. Корягін М. В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : [монографія] / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2015. – 239 с.

115. Котенко, Л. Н. Бухгалтерский учет в предприятиях торговли и питания [Текст] : учеб. пособие для студ. вузов / Л. Н. Котенко, Н. В. Манжос. – Харьков : Студцентр, 2003. – 640 с.

116. Котлер Ф. Гостеприимство. Туризм [Електронний ресурс] / Ф. Котлер, Д. Боуэн, Д. Мейкенз. – Режим доступу: http://tourlib.net/books_tourism/kotler_tourism_01.htm

117. Кравець О. М. Конспект лекцій з дисципліни «Вступ до гостинності» (для студентів 1 курсу всіх форм навчання напряму підготовки 6.030601 «Менеджмент») / О. М. Кравець; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 99 с.

118. Кравченко О. М. Використання понятійного апарату класифікації діяльності в сфері ресторанного господарства / О. М. Кравченко // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2015. – № 10. – С. 74–78.

119. Кравченко Я. И. Учетная политика предприятия в системе управленческого учета [Електронний ресурс]. – http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:UoiKWjYJpx4J:www.far.u/projects/mnsk/mnsk4/4/%_

120. Круль Г. Я. Основи готельної справи [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://tourism-book.com/pbooks/book-61/ua/chapter-2340/>

121. Крутова А. С. Електронний господарський документообіг: стан та перспективи розвитку [Текст] : монографія / А. С. Крутова, О. В. Чумак, А. В. Янчев ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х. : ХДУХТ, 2012. – 212 с.

122. Крутова А. С. Інформаційне забезпечення управління інноваційною діяльністю [Текст] : монографія / А. С. Крутова, А. В. Янчев, Л. Ю. Курбетдінова ; Харків. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Сімферополь : ДІАЙП, 2013. – 178, [1] с.

123. Круш, П. В. Внутрішній економічний механізм підприємства [Текст]: навч. пос. / П. В. Круш, С. О. Тульчинська, Р. В. Тульчинський, С. О. Кириченко, О. В. Кривда, О. П. Кавтиш. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 206 с.

124. Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/.../40.pdf.

125. Кузнецова С. О. Інтеграційні процеси обліково-інформаційного середовища діяльності підприємств / С. О. Кузнецова // Вісник НТУ «ХП». Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства – Харків : НТУ «ХП». – 2013. – № 7(981). – С. 58–64.

126. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія / В. А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.

127. Купчик М. Удосконалення тлумачення понять в управлінському обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/Zb_KM_04_2013.pdf .

128. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління загально-виробничими витратами підприємства : монографія / П. О. Куцик,

О. М. Мазуренко; Львівська комерційна академія. – Львів : Растр-7, 2014. – 287 с.

129. Левицька С. О. Облікова політика підприємства в контексті економічних реформ / С. О. Левицька // Вісник Львівської комерційної академії. – 2014. – № 35. – С. 218–222.

130. Левицька І. О. Операційний аудит як альтернативна оцінка витрат українських енергопостачальних компаній / І. О. Левицька // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування, Рівне. Економіка : зб. наук. пр. – Рівне, 2014. – Вип. 1 (65). – С. 232–243.

131. Левицька С. О. Управлінський аудит як інструмент оптимізації витрат енергопостачальних компаній / С. О. Левицька, І. О. Левицька // Незалежний аудитор. – 2014. – № 9. – С. 29–38.

132. Лень В. С. Управлінський облік: Навч. посіб. – 2-ге вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.

133. Лижавська О. Л. Поняття «витрати» в обліку підприємств ресторанного господарства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.oneu.edu.ua/xmlui/handle/123456789/586?show=full>.

134. Литвинчук І. В. Особливості комп'ютеризації бухгалтерського обліку об'єктів позабалансового відображення / І. В. Литвинчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://library.ztu.edu.ua/e-copies/Zbirnyk/Problems_%20accounting_3_6/124.pdf.

135. Литовченко О. Ю. Удосконалення процесу управління витратами підприємств за допомогою інструментів структурно-функціонального моделювання / О. Ю. Литовченко, І. П. Сиротина // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2011. – № 36. – С. 162–165.

136. Лінник О. І. Особливості інформаційного забезпечення системи управління витратами / О. І. Лінник, О. В. Кадук // Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Сер. : Технічний прогрес та ефективність виробництва – 2013. – № 66. – С. 116–121.

137. Любимов М. О. Формування управлінської звітності підприємств (на прикладі харчової промисловості): автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / М. О. Любимов. – Одеса : Одеський національний економічний університет, 2012. – 22 с.

138. Малахов В. А. Дискусійні питання визначення методики аудиту витрат на українських підприємствах / В. А. Малахов // Бізнес Інформ. – 2015. – № 12. – С. 263 – 268.

139. Манакіна В. Система обліку як реалізація функції управління витратами / В. Манакіна, Н. Шпачинська // Схід. – 2009. – № 4 (95). – С. 59-62.

140. Мартієнко А.І. Сутність гостинності як економічної категорії / / А. І. Мартієнко, О. В. Дишкантюк // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2017. – № 2 (30). – С. 72-78.

141. Матюха М. М. Сучасне методологічне забезпечення управлінської звітності в умовах застосування інформаційних систем [Електронний ресурс] / М. М. Матюха // Актуальні проблеми економіки № 7 (133), 2012. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2012_7_28.

142. Медвідь Л. Г. Економічний аналіз і контроль як інформаційне забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання / Л. Г. Медвідь, Д. О. Харинович-Яворська // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Херсон : Гельветика, 2015. – Вип. 9–1, Ч. 1. – С. 216–220.

143. Михайлова М. В. Удосконалення комплексу маркетингу закладів ресторанного господарства з урахуванням специфіки ресторанних послуг / М. В. Михайлова // Бізнес Інформ. – 2013. – № 8. – С. 215 –219.

144. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/standart_2006.pdf.

145. Мілаш І. В. Управління витратами підприємств роздрібною торгівлі : монографія / І. В. Мілаш, Н. М. Гаркуша. – Харків : Лідер, 2013. – 310 с.
146. Міценко Н. Г. Витрати ресторанного господарства, основні шляхи їх оптимізації та резерви економії / Н. Г. Міценко, Л. С. Малецька // Науковий вісник. – 2006. – 16.2. – С. 242–247.
147. Міценко Н. Г. Сучасні тенденції типізації закладів ресторанного господарства та перспективи їх ефективного функціонування / Н. Г. Міценко, О. О. Лейзерук, В. В. Добоні // Торгівля, комерція, підприємництво: зб. наук. праць. – Вип. 16. – Львів: Львівська комерційна академія, 2014. – С. 58–63.
148. Міценко Н. Г. Ресторанне господарство як канал збуту продукції АПК / Н. Г. Міценко // Бізнес Інформ. – 2014. – № 4. – С. 208–214.
149. Мухаметзянова Л. Х. Особенности классификации кейтеринговых услуг / Л. Х. Мухаметзянова // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2011. – № 9 (83). – С. 79–83.
150. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підруч. для вузів / Л. В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К. : Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
151. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Із змінами внесеними наказами Мінфіну від 27.06.2013 р. №627 від 08.02.2014 р. №48 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>.
152. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту: [Підручник] / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.
153. Нестеренко О. О. Класифікація кейтерингових послуг для організації їх обліку / О. О. Нестеренко, І. С. Коробкіна // Бізнес Інформ. – 2014. – № 4. – С. 251–256.

154. Никонова И. Ю. Процесс формирования учетной политики в системе управленческого учета [Электронный ресурс]. – <https://meps.econ.vsu.ru/meps/article/viewFile/962/701>.

155. Нугамерова Г. Э. Кейтеринг в ресторанном бизнесе: динамика и тенденции развития [Электронный ресурс] // Студенческий научный форум : V междунар. студ. электрон. науч. конф. (15 февр. – 31 марта 2012 г.). – М., 2012. – Режим доступа : <http://www.rae.ru/forum2012/184/132> (20.04.2012).

156. Обліково-аналітичне забезпечення управління: вітчизняний і міжнародний досвід [Текст] : монографія / [за заг. ред. проф. М. Г. Білопольського, О. А. Сизоненко] ; Макіївський економ.-гуманіт. ін-т. – Донецьк, 2014. – 352 с.

157. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов. / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2012. – 664 с.

158. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.

159. Озеран В. О. Стратегічний управлінський облік як складова обліково-аналітичної системи управління витратами періоду / В. О. Озеран, Т. М. Бойчук // Вісник Львівської комерційної академії. – 2014. – № 44. – С. 61–65.

160. Організація обслуговування у закладах ресторанного господарства: Підручник.: [для вищ. навч. закл.] / За ред. П'ятницької Н. О. – 2-ге вид. перероб. та допов. – К. : Центр учбової літератури, 2011 – 584 с.

161. Осадча Г. Г. Облік транспортно-заготівельних витрат / Г. Г. Осадча // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3. – С. 97–101.

162. Партин Г. О. Сутність та особливості системно-орієнтованого управління витратами підприємства [Електронний ресурс] / Г. О. Партин, А. І. Ясінська. – Режим доступу: irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe.

163. Пелешко Н. М. Аналітичні процедури аудиту доходів і витрат підприємства / Н. М. Пелешко // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2009. – № 647. – С. 458–462.

164. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : Монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

165. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань [Текст] : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук. – Харків. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.

166. Підлипна Р. П. Стратегічний управлінський облік у системі управління підприємством / Р. П. Підлипна // Вісник Львівської комерційної академії. – 2014. – № 46. – С. 174–176.

167. Погорелов Ю. С. Вибір і обґрунтування методів управління затратами підприємства: авторефер. Дис.. на здобуття наук. Ступеня канд.. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Ю. С. Погорелов – Донецьк, – 2006. – 32 с.

168. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755– VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

169. Пожуєв В. І. Інформатизація як ресурс розвитку сучасного українського суспільства / В. І. Пожуєв // Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії : Зб. наук. праць. – Вип. 38. – Запоріжжя : Вид-во ЗДІА, 2009. – С. 4–12.

170. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>.

171. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня

2006 р. N 415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO31.aspx>.

172. Полянська О. А. Організація управлінського обліку за бізнес-процесами на підприємствах ресторанного господарства / О. А. Полянська, Н. Г. Степанюк // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.6. – С. 224–228.

173. Помірко Н. М. Класифікація логістичних витрат у формуванні системи управління ними на промисловому підприємстві [Текст]: наукове видання / Н. М. Помірко // Вісник Національного університету Львівська політехніка – No 669. Логістика : Збірник наукових праць / відповід. ред. Є.В. Крикавський. – Львів : НУ Львівська політехніка, 2010. – С. 99–107.

174. Поперешняк С. В. Актуальна проблема електронного документообігу-нестача дискового простору / С. В. Поперешняк, О. І. Недбайло // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2013. – №. 1. – С. 147–152.

175. Попов Е. А. Индустрия гостеприимства: понятие, состав и факторы развития / Е. А. Попов // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2013. – № 5. – С. 90–93.

176. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо забезпечення якості та безпеки товарів і послуг підприємств ресторанного господарства : наказ Міністерства економіки України від 22.07.2008 р. № 295 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uazakon.com/documents/date_e3/pg_gtcrog.htm.

177. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : затв. наказом Міністерство фінансів України : від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&cat_id=293537&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1.

178. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики [Текст]: монографія / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с. – Х. ВД «Інжек», 2006. – 368 с.

179. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.

180. П'ятничук І. Д. Організація управлінського обліку витрат в умовах застосування програмного забезпечення системи бюджетування [Електронний ресурс] / І. Д. П'ятничук. – Режим доступу : <http://www.m.nauka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=ua&z=1627>

181. Разборська О. О. Перспективи розвитку операційного аудиту в системі внутрішнього контролю / О. О. Разборська, Л. Г. Михальчишина // Зб. наук. пр. Вінн. нац. аграр. Ун-ту. Серія : Економічні науки. – 2014. – Вип. 2 (88). – С. 114–121.

182. Ресторанне господарство. Терміни та визначення : ДСТУ 3862–99 зі змінами : затв. наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 29.10.2003 р. № 185. – [Чинний від 01.12.2003 р.]. – К. : Держспоживстандарт України, 2004 – 31 с. – (Національний стандарт України).

183. Рета М. В. Логістичні витрати: визначення, класифікація та облік / М. В. Рета. – Бізнес Інформ. – № 8. – С. 155–158.

184. Рожелюк В. М. Концептуальні основи обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства [Текст] / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Сталий розвиток економіки, 2013. № 1. – С. 270–274.

185. Романчук А. Л. Обліково-інформаційне забезпечення системи управління в сучасних умовах ринку [Електронний ресурс] / А.Л. Романчук. – Режим доступу : http://www.wp.viem.edu.ua/konf_V4_1/2.pdf.

186. Ростовська Г. В. Витрати: економічна сутність та напрямки дослідження / Г. В. Ростовська // Вісник Донецького Національного університету. – 2009. – № 2. – С. 65–68.

187. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту: Монографія – Тернопіль : « Економічна думка» , 1998. – 192 с.

188. Рудницький В. С. Процедури моделювання та прийняття рішень в процесі аудиту : монографія / В. С. Рудницький, О. М. Бунда; Укоопспілка, Львів. комерц. акад. – Л., 2009. – 208 с.

189. Рыжова Л. И. Основные элементы разработки и внедрения учетной политики для целей управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях и ее роль в принятии решений по управлению организацией / Л. И. Рыжова // Экономические науки. 2014. № 9 (118). С. 125–128.

190. Саак А. Э., Якименко М. В. Менеджмент в индустрии гостеприимства (гостиницы и рестораны): Учебное пособие. — СПб.: Питер, 2012. — 432 с.

191. Садовська І. Б. Документування як основна складова інформаційних ресурсів в управлінському обліку [Електронний ресурс] / І. Б. Садовська // Економічний форум. 2/2011. Луцький національний технічний університет. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2011_2/68.pdf.

192. Садовська І. Б. Обліково-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень : монографія / І. Б. Садовська, О. В. Мачулка. – Луцьк : ВНУ, 2010. – 226 с.

193. Садовська І. Б. Обліково-інформаційне забезпечення управлінського аналізу / І. Б. Садовська // Вісн. Нац. ун-ту "Львів. політехніка". – 2009. – № 647. – С. 498–503

194. Садовська І. Б. Теорія і практика управлінського обліку: гармонізація систем / І. Б. Садовська // Вісник Луцького національного технічного університету. – 2012. – № 7. – С. 45.

195. Самойленко М. І. Інформаційні технології в розв'язанні транспортних задач: монографія: [Текст] / М. І. Самойленко, А. О. Кобець; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 256 с.

196. Санин М. К. Управленческий учет / М. К. Санин // Учебное пособие. – СПб : СПбГУ ИТМО, 2010. – 80 с.

197. Семенюк Л. В. Обліково-аналітичне забезпечення розрахунку збалансованих показників в управлінні продажами підприємств ресторанного господарства / Л. В. Семенюк // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду : зб. наук. праць. – 2015. – № 4 (114). – С. 91–97.

198. Семенюк Л. В. Обліково-аналітична модель управління витратами закладів ресторанного господарства / Л. В. Семенюк // Економіка України в умовах сучасних геополітичних трансформацій : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених, 21 – 22 травня 2015 р. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2015. – С. 43–44.

199. Ситнов А. А. Операционный аудит и его предметная область [Електронний ресурс] / А. А. Ситнов // Аудит и финансовый анализ — 2007. — № 2. – Режим доступа : [http://www.auditfin.com/fin/2007/2/Sitnov/Sitnov % 20.pdf](http://www.auditfin.com/fin/2007/2/Sitnov/Sitnov%20.pdf)

200. Скоробогатова Т. Н. Кейтеринг как особая форма логистического управления в ресторанном хозяйстве [Текст] / Т. Н. Скоробогатова, А. В. Рябинина // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг, 2013. Вип. 2 (2). – С. 171–178.

201. Скригун Н. П. Класифікація витрат та її практичне значення в системі управління витратами / Н. П. Скригун, Л. Г. Цимбалюк, Л. В. Черноус // Економіка : проблеми теорії та практики: Зб. Наук. пр. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2008. – Вип. 238. – Т. I. – С. 148–155.

202. Скрипник М. І. Визначення сутності понять «витрати» та «затрати»/ М. І. Скрипник // Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 2 (17). – С. 308–312.

203. Скрипник Н. В. Управлінський аналіз як функція обліково-аналітичної системи / Н. В. Скрипник, С. В. Рилєєв // Інноваційна економіка. – 2013. – № 6. – С. 283–288.

204. Сльозко Т. М. Місце обліку у системі управління витратами / Т. М. Сльозко, Ю. В. Сіра, Н. П. Шморгун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2012. – № 2, Т.1. – С. 100–103.

205. Смирнов І. Г. Логістика та управління ланцюжками поставок у ресторанному бізнесі: світові тенденції посткризового періоду [Електронний ресурс] / І. Г. Смирнов. – Режим доступу : <http://international-relations-tourism.karazin.ua/themes/irtb/resources/0d6a2f1f758fc2c073902aa3da6743cd.pdf>

206. Сопко В. В. Інформаційні технології в організації облікового процесу / В. В. Сопко // Актуальні проблеми економіки. Науковий економічний журнал. – К. : НАУ. – Вип. 1 (115). – 2011. – С. 205–211.

207. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2000. – 260 с.

208. Сопко В. В. Основні аспекти організації обліку витрат і доходів / В. В. Сопко, О. М. Ромашко // Actual problems of modern economy development: Collection of scientific articles. – Thorpe-Bowker, Melbourne, Australia, 2015. – P. 243–247.

209. Сподарик В. М. Аналіз економічних категорій «затрати» і «витрати» за змістом і призначенням / В. М. Сподарик // Економічний часопис – XXI. – 2013. – № 1 – 2 (2). – С.49 –51.

210. Сумець О.М. Логістичні витрати підприємства: теоретичний аспект : [монографія]. – Харків. : КП «Міська друкарня», 2013. – 224 с.

211. Сушальська Т. Кейтеринг: нові можливості ресторанного бізнесу / Т. Сушальська // Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2008. – № 21. – С. 47–52.

212. Тарасенко С. І Інтегрована концепція управління витратами підприємства / С. І. Тарасенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – С. 84–87.

213. Теорія та практика управління економічним розвитком підприємства: монографія: в 2 т. / За заг. ред. О. В. Кендюхова. – Донецьк : ДВНЗ «ДонНТУ», 2013. – Т. 1. – 344 с.

214. Тимрієнко І. Ю. Формування системи управлінського обліку витрат на якість продукції / І. Ю.Тимрієнко // Сучасність, наука, час. Взаємодія та взаємовплив : Матеріали Шостої всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції 20–22 листопада 2009 р. Частина 2. – Київ : ТОВ "ТК Меганом", 2009. – С. 63–64.

215. Титаренко І. В. Удосконалення процесу інформаційного забезпечення як інструменту ефективного управління підприємством [Електронний ресурс] / І. В. Титаренко. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/id/eprint/768>.

216. Ткаль Я. С. Особливості використання інформаційних систем і технологій в обліку / Я. С. Ткаль // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2014. – № 2. – С. 127–130.

217. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручн. – 3-тє вид. доп. І перероб. – К. : Алерта, 2008. – 926 с.

218. Ткаченко О. П. Менеджмент підприємств ресторанного господарства [Текст] : навч. пос. / О. П. Ткаченко, С. С. Ткачова. – Х. : ХДУХТ, 2009. – 200 с.

219. Тлущкевич Н. В. Облікова політика в системі внутрішньо-господарського (управлінського) обліку / Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей І Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б. В. Мельничук. – К. : ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – С. 409–413.

220. Тринька Л. Я. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення в системі економічної безпеки підприємств / Л. Я. Тринька // Науковий вісник нац. університету біоресурсів і природокористування України, 2012. – № 177 Ч.4: Економіка. аграрний менеджмент, бізнес. – С. 177–182.

221. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр учбової літератури, 2006. – 120 с.

222. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / І. Б. Чернікова, Л. О. Кирильєва, А. В. Янчев, О. І. Черніков ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. - Х. : [б. в.], 2009. - 247 с.

223. Усач Б. Ф. Аудит : Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.

224. Фаріон В. Я. Сутність витрат як економічної категорії / В. Я. Фаріон // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту, 2013. – Вип. 1. – С. 44–48.

225. Фоміна О. В. Облікова політика для цілей управлінського обліку [Електронний ресурс] / О. В. Фоміна. – Режим доступу : <http://www.sworld.com.ua/konfer33/168.pdf>.

226. Фролов В. Впровадження "хмарних" технологій в практику бухгалтерського обліку / В. Фролов // Бух. облік і аудит : наук.-практ. журн. – 2013. – № 12. – С. 45–49.

227. Фролова Л. В. Механізм управління поточними витратами торговельних підприємств [Текст] : монографія / Л. В. Фролова, К. С. Хаврова. – Донецьк : Вид. Ноулідж (донецьке відділення), 2010. – 211 с.

228. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посібн. / Ю. С. Цал-Цалко. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 656 с.

229. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання [Текст]: монографія / А. В. Череп. – Х. ВД «Інжек», 2006. – 368 с.

230. Череп В. В. Удосконалення методики аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві / А. В. Череп, В. В. Ярмош // Економіка харчової промисловості. – 2010. – № 3. – С. 53–59.

231. Чирва А. А. Термін «витрати» та «затрати»: проблеми визначення [Електронний ресурс] / А. А. Чирва. – Режим доступу : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12544/1/53_267272_Vis_722_menegment.pdf.

232. Черній М. Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності [Електронний ресурс] / М. Я. Черній // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. – 2012. Вип. 2 (23) / Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/4182/1/381.pdf>.

233. Чудак Л. А. Сутність витрат: інституціональний підхід / Л. А. Чудак // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 79–86.

234. Чумак О. В. Аналіз стану й оцінка тенденцій показників розвитку підприємств ресторанного господарства / О. В. Чумак, І. С. Андрющенко // Бізнес-інформ № 12 (443). – 2014. – С. 307–313.

235. Чумак О. В. Інформаційно-методичне підґрунтя аналізу витрат підприємств ресторанного господарства / О. В. Чумак, І. С. Андрющенко // Науковий журнал «Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». Ужгород, 2016. – ДВНЗ «Ужгородський національний університет». – С. 297–301.

236. Шамара І. М. Тенденції розвитку ресторанного господарства як складової туристичної галузі України / І. М. Шамара // Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Сер. : Міжнародні відносини. Економіка. Країнознавство. Туризм. – 2013. – № 1042, вип. 1. – С. 151-153.

237. Швець В. Є. Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні : монографія / В. Є. Швець. – Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2010. – 448 с.

238. Шеховцова Д. Д. Аналітичні процедури операційного аудиту витрат в підприємствах ресторанного господарства / Д. Д. Шеховцова //

Economics, management, law: challenges and prospects: Collection of scientific articles. – New Delhi, 2016 – P. 115–119 .

239. Шеховцова Д. Д. Внутрішній аудит витрат в управлінні діяльністю підприємств ресторанного господарства / Д. Д. Шеховцова : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. [«Науково-методичні та прикладні засади ефективного функціонування та розвитку підприємств»], (Харків, 21–22 трав. 2016 р.). – Харків : НМетАУ, 2016. – С. 201–203.

240. Шеховцова Д. Д. Організація внутрішнього (операційного) аудиту витрат на підприємствах ресторанного господарства / Д. Д. Шеховцова // Економічна стратегія і перспективи розвитку в сфері торгівлі та послуг : зб. наук. пр. – Харків : ХДУХТ. – 2016. – Випуск 1(19). – С. 65–73.

241. Шеховцова Д. Д. Організація управлінського обліку витрат при використанні інформаційних технологій в підприємствах ресторанного господарства / Д. Д. Шеховцова // Бізнес Інформ. – 2016. – № 3. – С. 244–249.

242. Шеховцова Д. Д. Управлінські аспекти обліку витрат за процесами операційної діяльності підприємств ресторанного господарства / Д. Д. Шеховцова : матеріали VI між нар. наук.-практ. інт.-конф. [«Бізнес та умови його розвитку: національний та міжнародний дискурси»] (Кривий Ріг, 15 черв. 2016 р.). – Кривий Ріг : ДонНУЕТ, 2016. – С. 37–38.

243. Шеховцова Д. Д. Сучасна концепція організації внутрішнього аудиту в управлінні витратами підприємств ресторанного господарства / А. В. Янчев, Д. Д. Шеховцова // Бізнес Інформ. – 2016. – № 7. – С. 119–124.

244. Янчев А. В. Інноваційні технології обробки облікових документів / А. В. Янчев // Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. 2013. № 1 (6). – С. 406–412.

245. Янчев А. В. Організаційно-методологічні положення електронного документування в системі бухгалтерського обліку [Текст] : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Янчев Андрій Володимирович ; Житомир. держ. технол. Ун-т. – Житомир, 2015. – 36 с.

246. Яценко В. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами виробництва: теорія, методика та організація : монографія / В. Ф. Яценко. – Херсон : ХНТУ. – 2014. – 180 с.

247. Янчева Л. М. Аудит в умовах застосування інформаційно-комунікаційних технологій : монографія / Л. М. Янчева, А. С. Крутова, Т. О. Тарасова, Т. В. Бочуля ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х. : ХДУХТ, 2011. – 294 с.

248. Янчева Л. М. Організація обліку фінансових результатів у системі управління підприємств ресторанного господарства [Текст] / Л. М. Янчева, І. Б. Чернікова, І. О. Гладій // Бухгалтерський облік і аудит : Науково-практичний журнал. – К. : Екаунтинг. – 2007. – N 5. – С. 49–52.

249. Янчева Л. М. Собівартість продукції в підприємствах ресторанного господарства : облік та аналіз [Текст] : монографія / Л. М. Янчева, В. І. Оспіщев, О. В. Чумак. – Харків : ДОД ХДУХТ, 2007. – 100 с.

250. Ячменьова В. М. Система управління діяльністю підприємства: сутність та складові / В. М. Ячменьова, З. О. Османова // Экономика и управление. – 2010. – № 5. – С. 65–70.

251. Accounting and analytical support of the management system of an enterprise : collective monograph / Edited by : prof. A. Zahorodniy and prof. H. Ronek. – Lviv : Publishing House of Lviv Polytechnic, 2013.

252. Chan B. Introduction to Hospitality / B. Chan, M. Mackenzie // Hong Kong. – 2013. – 326 p.

253. Garrison R. Managerial Accounting / R. Garrison, E. Noreen, P. Brewer // New York. – 15 Edition. McGraw-Hill Higher Education. – 2014. – 800 p.

254. Kieso D. E. Intermediate accounting / D. E. Kieso, J. J. Weygandt, T. D. Warfield // Wiley. – 16th Edition. – 2016. – 1552 p.

255. Kumar S. Investigate the catering and hospitality industry [Электронный ресурс] / S. Kumar. – Режим доступа : <http://www.slideshare.net/SunilKumar148/definition-of-hospitality>.

256. Porter M. E. Competition in global industries Boston (Mass.): Harvard Business School press, 1986. – P. 38–42.

257. Sian L. T. Fundamentals of hospitality and tourism management / L. T. Sian, H. Subramonian, Lisa Tung Wong Heng San Karen Ho Kai Hui Toney Thomas Kulampalil // Malaysia. – 2009. – 210 p.

258. Tracie L. Miller-Nobles Horngren's financial & managerial accounting / Tracie L. Miller-Nobles, Brenda L. Mattison, Ella Mae Matsumura // education. – 5 Edition. – 2015. – 1824 p.

259. Webster M. Dictionary [Электронный ресурс] / M. Webster // Режим доступа: <http://www.merriam-webster.com/dictionary/hospitality>.

Додаток А

Таблиця А.1

Класифікація кейтерингових послуг для організації обліку витрат підприємств ресторанного господарства (власна розробка автора)

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види і типи кейтерингу	Характеристика видів і типів кейтерингу
1	2	3	4
1	За видами діяльності	Кейтеринг як основний вид діяльності	Діяльність суб'єктів ресторанного бізнесу, спрямована виключно на приготування й доставку готових страв, напоїв, полуфабрикатів, допоміжних супутніх матеріалів (посуд, прибори, текстиль, столи, стільці, засоби для освітлення, музичне приладдя), а також надання в лізинг обслуговуючого персоналу, зокрема офіціантів, поварів, декораторів, флористів, ведучих шоу, музикантів, аніматорів, водіїв, юристів тощо. Послуга кейтерингу надається в обраному замовником місці, якщо це не суперечить нормам чинного законодавства. Крім того, кейтерингова діяльність дозволяє надавати послуги з оформлення заходу.
		Кейтеринг як послуга підприємства ресторанного господарства	Одна з послуг в розрізі основної діяльності суб'єктів ресторанного бізнесу, спрямована на доставку готових страв, напоїв, полуфабрикатів, допоміжних супутніх матеріалів (посуд, прибори, текстиль, столи, стільці, засоби для освітлення, музичне приладдя), а також надання в лізинг обслуговуючого персоналу, зокрема офіціантів, поварів, декораторів, флористів, ведучих шоу, музикантів, аніматорів, водіїв, юристів тощо. Послуга кейтерингу надається в обраному замовником місці, якщо це не суперечить нормам чинного законодавства. Виділення підприємством ресторанного бізнесу кейтерингової послуги позитивно позначається на діяльності такого закладу. Вже існуючий досвід роботи, сформований імідж, напрацьована база постачальників й замовників, наявність матеріально-технічної бази дозволяють надавати якісний і повний сервіс клієнтам.

Продовження табл. А.1

1	2	3	4
2	За покупцями та замовниками	Кейтеринг приватний	Реалізація діяльності фірми шляхом надання послуг кейтерингу з організації заходів для приватних клієнтів.
		Корпоративний кейтеринг	Сутність кейтерингової послуги в організації харчування співробітникам фірми.
		Кейтеринг сімейний (з послугою «бебі-ситер»)	Кейтеринг такого типу пропагандує укріплення сімейних цінностей шляхом організації родинних свят, урочистостей на мікро рівні або проведення подібних заходів на макрорівні (міське свято сім'ї тощо). Для створення комфортної атмосфери кейтерингові фірми на час проведення заходу пропонують послугу дитячого аніматора або няні.
		Кейтеринг соціальний	Діяльність підприємств ресторанного бізнесу з надання виїзних послуг організації харчування у навчальних, медичних та військових закладах, притулках, а також у виправних установах.
		Кейтеринг готельний	Діяльність підприємств індустрії гостинності, спрямована на надання послуг харчування гостям готелів. Такий вид кейтерингу може бути як в комплексі основної послуги з розміщення, так і окремо для туристів, що в готелі не проживають.
		Кейтеринг транспортний	Організація процесу харчування на залізничному, авіаційному, автомобільному, морському транспорті.
		Кейтеринг концертно-розважальний	Послуга з організації харчування колективів артистів. Складність такого виду кейтерингу полягає у формуванні в штаті кейтерингової фірми поварів, кваліфікованих на кухнях різних країн з урахуванням аспектів культури, традицій і релігії. Крім того, концертно-розважальний кейтеринг надає змогу організувати постачання напоїв та їжі для гостей заходу. Даний вид кейтерингу є достатньо прибутковим через пряму рекламу й велику кількість аудиторії гостей.

Продовження табл. А.1

1	2	3	4
		VIP- кейтеринг	Діяльність підприємств ресторанного бізнесу з організації виїзного обслуговування заходів елітного класу. Для надання кейтерингової послуги такого типу до обслуговування замовників долучається адміністративний персонал, а також повари і офіціанти вищої категорії, використовуються продукти, предмети сервісу, матеріали декору переважно вищого цінового сегменту.
		Роздрібна торгівля	Кейтерингова фірма реалізує розфасовану належним чином їжу типу бутербродів, кондитерських виробів тощо та прохолодних напоїв під час спортивних змагань, концертів.
		Кейтеринг напоїв та коктейлів (виїзний бар)	Послуга виїзного бару для заходів різного типу. Обов'язковим має бути наявність бару, тобто мобільної конструкції, яку можна швидко й без зайвих зусиль зібрати й перевезти, а також кваліфікованого бармену. Виїзний бар має все необхідне для діяльності – посуд, інвентар, напої, закуски.
		Кейтеринг солодошів (Бар із солодошами або Candy Bar)	Дана послуга користується попитом на весільних церемоніях. Виїзний декорований стіл із різноманітними солодошами й лимонадом набуває популярності із кожним роком.
		Благодійні вечори	Захід, що спрямований на вирішення питань охорони здоров'я, соціальних проблем, науково-дослідних й культурно - просвітительських завдань.
		Випускні бали	Організація святкових вечорів для випускників навчальних закладів.
3	За типами кейтерингових послуг	Послуги флористів	Кейтерингові фірми в межах своєї основної діяльності можуть здійснювати послуги з флористичного моделювання заходу – оформлення квітами столів, приміщення чи іншої території проведення свята.

Продовження табл. А.1

1	2	3	4
		Послуги дизайнерів-декораторів	В розрізі кейтерингової послуги виділяють наявність дизайнера в штаті трудового колективу як головного декоратора заходу.
		Ескорт-послуги (таксі)	Серед послуг кейтерингу передбачена ескорт послуга, тобто забезпечення гостей транспортом на час заходу. В залежності від тематики заходу замовник обирає вид транспорту, що потрібен.
		Послуги музикантів, артистів, аніматорів	Повносервісний кейтеринг надає змогу замовникові обирати ступінь активності заходу шляхом залучення артистів, музикантів, аніматорських груп.
4	За видами обслуговування кейтерингу	Банкет / Гала вечір / прийом	Захід, що характеризується урочистістю. Влаштовується переважно на честь певної особи або події. Вимагає вишуканого й кваліфікованого сервісу, заздалегідь обумовленого меню й спеціально оформленого приміщення.
		Фуршет	Захід, що організується при проведенні конференцій, нарад чи корпоративних свят. Характеризується обмеженою тривалістю й достатньо великою кількістю гостей через відсутність місць для сидіння. Потребує мінімальної чисельності обслуговуючого персоналу.
		Кофе-брейк	Нетривалий захід, що організується в перерві наукової конференції, корпоративних переговорів, нарад, бізнес-семінарів, ділових зустрічей. Потребує мінімальної чисельності обслуговуючого персоналу.
		Коктейль	Захід, організований в межах проведення конференцій, міжнародних симпозіумів, нарад, конгресів, привітальних зустрічей, візитів іноземних делегацій, посадових осіб, приватних вечірок тощо протягом якого їжу та напої розносять офіціанти.

Продовження табл. А.1

1	2	3	4
		Шведський стіл / буфет	Форма організації харчування в готелях, санаторіях, круїзних лайнерах. Даний вид кейтерингу зручний можливістю обслуговування одночасно значної кількості людей із залученням мінімальної кількості обслуговуючого персоналу. Однак через ступінь елітарності закладу, де проводиться такий сервіс витрати на послугу знаходяться в жорсткій залежності від коливань економіки.
		Барбекю / пікнік / вечірки на відкритому повітрі	Частіше такий вид кейтерингу організовується в теплий сезон через спрямованість заходу на відпочинок на природі. Замовниками подібних заходів є як приватні особи, святкуючи День народження, весілля, дівочі вечори тощо, так і фірми, організовуючи корпоративні свята чи команди утворюючі змагання. Однак тематичні свята, що можна проводити на відкритому повітрі взимку як Новий рік, Різдво, Хрещення, Масляна користуються попитом не менше. Варто пам'ятати про ймовірне збільшення кількості їжі при проведенні заходу на відкритому повітрі. Крім того кейтеринг може обслуговувати військові навчання в польових умовах.
		Дитяче меню	Організація дитячого свята з обговореним спеціальним меню, або виділення окремих столів із дитячою їжею в готелях, санаторіях, ресторанах тощо.
5	За місцем проведення	Кейтеринг в залі закладу	Послуга кейтерингу здійснюється й споживається в наданому й оформленому належним чином кейтеринговою компанією приміщенні. Таке приміщення крім зали для заходу повинно мати кухню з необхідним технічним оснащенням, холодильні кімнати, а також відповідати санітарним нормам.
		Кейтеринг-инсайд (в приміщенні замовника)	Послуга кейтерингу здійснюється й споживається в приміщенні замовника. Приготування страв може відбуватись як заздалегідь кейтеринговою компанією на власних потужностях, так і в приміщенні замовника, якщо воно має належну матеріально-технічну базу. Крім того приготування їжі в приміщенні замовника може бути окремою шоу-послугою. Як правило прибирання після заходу повинно виконуватись кейтеринговою фірмою самостійно.

Продовження табл. А.1

1	2	3	4
		Кейтеринг-аудсайд (на природі)	Послуга кейтерингу на відкритому повітрі повинна бути регламентованою і узгодженою із місцевим самоврядуванням. Для цього в штаті кейтерингової фірми є спеціалізований юрист. Або замовник самостійно вирішує питання проведення заходу на природі і з пакетом дозвільних документів звертається до кейтерингової компанії.
6	За функціональним призначенням	Надає лише послуги харчування	Спектр послуг такої кейтерингової фірми полягає виключно в доставці їжі та напоїв замовнику (класичний кейтеринг).
		Надає послуги харчування у поєднанні з розвагами, дозвіллям	Кейтерингова фірма пропонує не лише послуги харчування, а й організацію дозвілля із залученням додаткового персоналу із спеціалізованою освітою – акторів, ведучих, музикантів, флористів, дизайнерів тощо.
7	За періодом проведення	Кейтеринг короткостроковий (до 12 годин)	Кейтерингова послуга є одноразовою для замовника, або дія заходу має короткостроковий термін.
		Кейтеринг довгостроковий (доба і більше)	Кейтерингова послуга є основою контракту між замовником та кейтеринговою фірмою (соціальний кейтеринг, умовами якого є організація щоденного харчування певного кола людей). Крім того, термін заходу, що організується кейтеринговою фірмою може носити довгостроковий характер.
8	За ступенем новизни	Класичний кейтеринг	Послугами кейтерингової фірми є організація процесу харчування замовників за межами ресторанного закладу. В таку послугу входить приготування їжі та напоїв, їх сервіровка, комплектація, доставка та обслуговування офіціантом.
		Креативний кейтеринг	Комплекс послуг кейтерингової фірми, що складається не тільки з організації харчування, а й з оформлення дозвілля. Крім класичного приготування й доставки їжі й напоїв, кейтерингова компанія забезпечить захід шоу програмою, музикою, ді-джеєм, ведучим та

Продовження табл. А.1

1	2	3	4
9	За методом обслуговування	Повносервісний кейтеринг (з офіціантами)	Кейтерингова фірма для повноцінного проведення заходу пропонує повний набір послуг, а саме приготування й доставка їжі та напоїв до місця заходу, сервіровка столів, обслуговування офіціантів, прибирання після заходу.
		Доставка готових продуктів замовнику	В даному випадку фірма готує, розфасовує й доставляє їжу та напої до місця призначення.
10	За ступенем готовності страви до споживання	Доставка готових страв, розфасованих в одноразовий посуд	Послуга кейтерингу включає в себе виключно приготування, фасування в одноразовий посуд, надання сервісних приборів й доставку їжі та напоїв замовнику.
		Доставка напівфабрикатів	Кейтерингова фірма доставляє замовникові заморожені продукти або заготовки для подальшого самостійного приготування.
		Приготування їжі в місці замовника	Послуга кейтерингу реалізується на території замовника в спеціалізованому місці, оснащеним технічним обладнанням. Кейтерингова фірма надає повара й продукти для приготування їжі та напоїв.
11	За ціновим рівнем	Кейтеринг низького цінового рівні	Кількість кейтерингових фірм, що здійснюють свою діяльність, утримуючись в низькому ціновому сегменті мала. Низька ціна викликає недовіру у споживача, вмотивовуючи його вважати, що така кейтерингова послуга виявиться неякісною. Однак, в низькому ціновому сегменті можуть працювати фірми вузькою спеціалізації, наприклад роздрібної торгівлі.
		Кейтеринг середнього цінового рівня	Найбільша кількість кейтерингових фірм працює в даному ціновому сегменті, що забезпечує довіру й лояльність замовників
		Кейтеринг високого цінового рівня	Пропонують кейтерингові фірми, які здійснюють послуги класу люкс, тому цінова політика є виправданою.

Додаток Б

Таблиця Б.1

Економічна та облікова інтерпретація категорії «витрати»

Наукові підходи авторів до трактування категорії «витрати»		
Інтерпретація, надана науковцями з економічної теорії, економіки та управління витратами		
Автор		Визначення терміну «витрати»
1	2	3
1.	О. С. Іванілов [76, с. 591]	Витрати підприємства — це грошовий вираз використання факторів виробництва для виробництва та реалізації продукції.
2	М.І. Скрипник [201, с. 312]	Витрати – частина використаних ресурсів, яка при визначенні прибутку підприємства за звітний період ставиться у відповідності з визначеними доходами
3	Т.М. Сльозко, Ю.В. Сіра, Н.П. Шморгун [203, с. 100]	Витрати мають суспільно-економічне значення, яке полягає в їх відображенні у виготовлюваній підприємством суспільно-корисній продукції, виходячи із потреб ринку. Підприємство, споживаючи певні види ресурсів (матеріальні, трудові, енергетичні та ін.) виготовляє продукцію з метою задоволення потреб суспільства, створюючи при цьому додаткову вартість у вигляді прибутку, тобто отримує від виготовлення та реалізації такої продукції певний економічний ефект.
4	А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило [220, с. 32]	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети; це поняття, яке характерне для діяльності будь-якого підприємства чи організації, юридичної чи фізичної особи
5	Ю.С. Цал-Цалко [227, с. 14]	Затрати (витрати) – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства
6	Л.В. Фролова, К.С. Хаврова [226, с. 13]	Витрати – це грошове вираження об'єму ресурсів за певний період, використаних на реалізацію товарів, яке трансформується в торговельні витрати і собівартість послуг
7	П.С. Вяткін [37, с. 3]	Витрати характеризують грошовий вимір ресурсів, використовуваних з будь-якою метою.
8	І. О. Бланк [19, с. 19]	Витрати виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних и фінансових ресурсів на здійснення операційної діяльності підприємства.
9	Н.П. Скригун, Л.Г. Цимбалюк, Л.В. Черноус [200, с. 9].	Витрати як економічна категорія є вираженням в грошовій формі вартості ресурсів підприємств, підприємців та інших суб'єктів господарювання на виробництво та реалізацію продукції.

Продовження табл. Б.1

1	2	3
10	М.Г. Грещак, О.С. Коцюба [45, с. 16]	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети – це витрати підприємства.
Інтерпретація, надана науковцями з бухгалтерського обліку та контролю		
1	2	3
1	М. Купчик [127, с. 1] А.А. Чирва [230, с. 272]	Витрати в якості зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками (згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»)
2	З.Р. Задорожній [73, с. 17] В.М. Сподарик [208, с. 51] Ю.С. Погорелов [166, с. 7]	Витрати – це або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [згідно ПСБО 16 «Витрати»]
3	С.Ф. Голов [41, с. 20]	«Спожиті витрати» або «Вичерпані витрати» - це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. «Неспожиті витрати» або «невичерпані витрати» - це збільшення або зменшення активів у процесі поточної господарської діяльності для отримання доходу в майбутньому
4	Л.В. Нападівська [149, с. 75]	Витрати – це вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів.
5	П.Й. Атамас [8, с. 34]	Вартість використання предметів праці (сировини, матеріалів, палива тощо), витрат на оплату праці та частини вартості використаних засобів праці у розмірі їх амортизації
6	А. А. Пилипенко [164, с. 17]	Витрати – це використання тільки тих ресурсів, які при визначенні фінансового результату компанії за відповідний звітний період ставляться у відповідність отриманим доходам (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат). витрати – це або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства.
7	Ф.Ф. Бутинець [22, с. 13]	Витрати визначають в якості затрат живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Витрати як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції

1	2	3
8	Н.М. Ткаченко [216, с. 520]	Витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому з відповідними нарахуваннями на не та інші)
9	С. Огійчук [157, с. 664]	Витрати – це використані у процесі виробництва різні речовини і сили природи на виготовлення нового продукту праці.
10	Г.В. Ростовська [185, с. 1]	Витрати – економічна категорія, яка відображає грошово-матеріальні ресурси, використані підприємством для здійснення його виробничо-господарської діяльності і досягнення поставленої мети за умови застосування найбільш ефективного варіанту їх використання
11	В.Я. Фаріон [223, с. 4]	Витрати це сукупність використаних у процесі основної чи іншої звичайної діяльності ресурсів, обрахованих за прийнятими в галузі правилами і мотивованих цілями отримання прибутку, а також зменшення зобов'язань перед бюджетом, банками та іншими кредиторами
12	В.С. Лень [132, с. 33]	Витрати це матеріальні і грошові кошти, витрачені з метою їх повернення у збільшеній кількості, тобто з метою одержання доходу.
13	О. Варчук [25, с. 102]	Витрати – це зменшення активів (необоротних активів, запасів, грошових коштів та іншого майна) або збільшення зобов'язань підприємства (перед постачальниками, бюджетом та іншими кредиторами), що призводить до зменшення економічних вигод та власного капіталу у звітному періоді в результаті здійснення господарської діяльності
14	В. Дерій [58, с. 159]	Витрати – це повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами й іншими юридичними та фізичними особами.

Додаток В

Таблиця В.1

Тлумачення поняття «управління витратами»

№ з/п	Автор	Характеристика
1	2	3
1	Г.М. Колісник [108, с. 238]	Управління витратами – це система цілеспрямованого впливу на склад, структуру і поведінку витрат та їх чинники на всіх етапах формування і розподілу витрат, що ґрунтується на використанні об'єктивних економічних законів і функцій менеджменту, задля підвищення ефективності діяльності підприємства на основі оптимізації рівня витрат, забезпечення його конкурентоспроможності на ринку та досягнення стратегічної мети і поточних завдань його розвитку
2	А.А. Пилипенко [164, с. 64]	Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць і носіїв та постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження.
3	І.Є. Давидович [53, с. 7]	Управління витратами – це динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства
4	Б.Г. Шелегеда, А.Я. Берсуцький, Н.В. Касьянова, Л.В. Кравцова, Д.В. Солоха [67, с. 521]	Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат за видами, місцем і носіями за умови постійного контролю їх рівня і стимулювання зниження.
5	А.М. Турило Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило [220, с. 19]	Управління витратами — це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства
6	Л.В. Фролова, К.С. Хаврова [226, с. 35]	Управління витратами – є системою взаємопов'язаних і взаємообумовлених процесів, що виявляють цілеспрямовану дію на величину і структуру поточних витрат
7	М.В. Волкова [34, с. 27]	Управління витратами являє собою складний, багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою реалізації яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства
8	Г.В. Козаченко Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.А. Макухін [106, с. 18]	Управління затратами полягає в реалізації загальної мети, тобто визнати не їхню мінімізацію, що може призвести до скорочення виробництва, а ефективніше використання ресурсів підприємства, їхню економію та максимізацію віддачі на всіх етапах виробничого процесу.
9	В. Манакіна [139, с. 61].	Управління витратами - це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць і носіїв при умовах постійного контролю над рівнем витрат і стимулювання їхнього зниження. Воно є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства

Продовження табл. В.1

1	2	3
10	П.В. Круш, С.О. Тульчинська, Р.В. Тульчинський, С.О. Кириченко, О.В. Кривда, О.П.Кавтиш [123, с. 96]	Управління витратами - це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їх видів, місць та носіїв при постійному контролі рівня витрат і стимулюванні їх зниження
11	О.Ю. Литовченко, І.П. Сиротина [135, с. 164]	Процес управління витратами – комплекс цілеспрямованих дій, що мають на меті раціоналізацію розміру та структури витрат.
12	О.В. Крушельницька [124, с. 2]	Система управління витратами – це сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, що діють в межах функціональних обов'язків і утворюють певну цілісність, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються чітко поставлені цілі, реалізуються тактичні і стратегічні плани.
13	А.В. Череп [228, с. 29]	Управління витратами – складний процес, який означає за своєю сутністю управління всією діяльністю підприємства, оскільки охоплює всі сторони виробничих процесів, що відбуваються
14	М.Г. Грещак, В.М. Гордієнко, О.С. Коцюба, Ю.М. Лозовик [45, с. 37]	Управління витратами – процес цілеспрямованого формування витрат за місцями виникнення, ресурсами, роботами, об'єктами та часом здійснення в напрямі досягнення й підтримання їх мінімального рівня, з урахуванням стратегічних установок підприємства, та безперервного пошуку шляхів зниження отримуваних значень
15	Г.О. Партин, А.І. Ясінська [161, с. 6]	Системно-орієнтоване управління витратами підприємства – це цілеспрямований процес впливу на стан сукупності взаємопов'язаних і взаємодіючих між собою елементів, який ґрунтується на потенціалі підприємства та орієнтується на досягнення його мети і отримання оптимального результату від здійснення витрат з врахуванням впливу чинників внутрішнього і зовнішнього середовища.
16	І.А. Белоусова [17, с. 15]	Управління виробничими витратами в системі економічної безпеки підприємства – це об'єктивно зумовлена послідовність дій із забезпечення економічної безпеки формування виробничих витрат підприємства.

Додаток Д

Таблиця Д.1

Дослідження використання елементів облікової політики в розрізі витрат для організації обліку в системі управління (сукупність підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу м. Харкова та Харківської області)

№ з/п	Елементи облікової політики	Ресторан № 1	Ресторан № 2	Ресторан № 3	Ресторан № 4	Ресторан № 5	Ресторан № 6	Ресторан № 7	Ресторан № 8	Ресторан № 9	Ресторан № 10	Ресторан № 11	Ресторан № 12	Ресторан № 13	Ресторан № 14	Ресторан № 15	Ресторан № 16	Ресторан № 17	Ресторан № 18	Ресторан № 19	Ресторан № 20
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
Загальноприйняті елементи облікової політики																					
1	Критерії суттєвості для цілей обліку	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+	-
2	Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат та їх облік	+	+	-	+	+	+	+	-	-	-	+	+	-	+	-	-	-	+	-	-
3	Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	+	+	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4	База розподілу загальновиробничих витрат	+	+	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5	<i>Перелік і склад статей калькулювання собівартості кейтерингової послуги *</i>	+	+	-	-	+	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6	<i>Метод калькулювання собівартості кейтерингової послуги *</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7	Методи оцінки реалізованих товарів та послуг	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+	+
8	Методи нарахування амортизації необоротних активів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+	+

Продовження табл. Д.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
9	Строк корисного використання основних засобів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-
10	Метод списання вартості спецодягу	+	-	+	+	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
11	Створення резервів майбутніх витрат на випадок відмови від послуги	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
12	Форми та подання фінансової звітності	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+	-
Додатковий перелік елементів облікової політики для організації управлінського обліку витрат (пропозиція автора)																					
13	Інструктивно-методична документація:																				
	інструкції																				
	порядок розрахунку сумових і кількісних величин																				
14	Нормативно-довідкова документація:																				
	збірник рецептур																				
	довідник статей витрат																				
	довідник номенклатур об'єктів обліку витрат																				
	класифікатори витрат																				
15	Спосіб організації управлінського обліку																				
16	Перелік центрів відповідальності																				
17	Розподіл обов'язків між особами, що відповідають за організацію обліку витрат																				
18	Робочий план рахунків в розрізі витрат для управління																				
19	Графік документообігу з метою забезпечення управлінського обліку																				
20	Альбом уніфікованих форм документів з обліку витрат та калькулювання собівартості послуги																				
21	Форми та подання внутрішньої звітності																				
22	Програмне забезпечення (модуль управлінського обліку)																				
23	Основні засоби, що були прийняті в фінансову оренду																				
24	Перелік основних засобів, що надаються споживачу кейтерингових послуг																				
25	Склад операційних витрат																				
26	Порядок обліку ремонту основних засобів																				

Елементи облікової політики рекомендовано відображати в додатковому переліку елементів облікової політики для організації управлінського обліку витрат

Додаток Е

Таблиця Е.1

Класифікація необоротних активів, що надаються споживачу кейтерингових послуг для обліку витрат

Найменування	Ємність	Ціна за добу, грн	Вартість в разі втрати або псування, грн.
Меблі			
Гардероб	на 150 персон	50 грн/ 10 чол.	600,00
Барна стійка	1080/1780/530	250,00	1500,00
Стіл круглий	12 персон	150,00	1500,00
Стіл прямокутний	10 персон	80,00	800,00
Стіл пластиковий	5 персон	20,00	250,00
Стілець складний, металевий, чорний, шкір./зам, м'який		10,00	90,00
Стілець пластиковий		8,00	160,00
Посуд, інвентар			
Гірка для шампанського	150 келихів	400,00	5000,00
Серветниця металева		1,60	15,00
Дошка для сирів		2,00	20,00
Посуд для салатів	400 мл	3,00	30,00
Мангал		100,00	800,00
Кошик для хліба, фруктів		4,00	50,00
Тарілка	Ø 31 см	2,60	24,00
Тарілка	Ø 19 см	1,50	9,00
Блюдо овальне		6,00	50,00
Чашка чайна із блюдцем		2,50	12,00
Чашка кавова із блюдцем		2,20	6,00
Келих для білого вина	230 мл	2,40	16,00
Келих для червоного вина	310 мл	2,60	18,00
Чарка для горілки/лікеру/коньяку на ніжці	40 мл.	1,60	14,00
Бренди сніфтер	410 мл	2,60	14,00
Келих для шампанського	150 мл	2,60	18,00
Мартіні келих	150 мл	2,60	14,00
Графин для горілки	500 мл.	3,00	18,00
Глечик для соку	1000 мл.	4,00	30,00
Стакан для соку	300 мл.	1,40	8,00
Виделка		1,20	12,00
Виделка десертна		1,00	8,00
Ложка		1,20	12,00
Ложка чайна		1,00	8,00
Ложка кавова		0,80	6,00
Ніж		1,20	12,00
Щипці для льоду		1,20	12,00
Щипці для цукру		1,20	12,00
Шампур для шашликів		3,00	40,00
Набір для спецій, скло		2,00	30,00
Тканини			
Скатертина нижня	1,5 м*2 м	5,00	50,00
Скатертина верхня, лляна, біла	1,5м*2 м	15,00	80,00
Серветки білі, льон	30 см*30см	3,00	20,00

Додаток Ж

Таблиця Ж.1

Таблиця інформаційних потреб внутрішніх користувачів щодо витрат підприємств ресторанного господарства

Витрати для потреб аналізу, контролю та прийняття рішень		Обліково-аналітична інформація щодо витрат	Споживачі інформації	Рекомендовані реєстри обліку та управлінські звіти	
				Відомості, управлінські звіти	Періодичність
1. За процесами діяльності	1.1. постачання	За статтями витрат: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). за елементами: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.).	Керівництво підприємства. Логісти. Менеджери Керівники функціональних служб і підрозділів підприємства	Відомість обліку витрат процесу постачання	Щомісяця або за вимогою власника
				Звіт про логістичні витрати	Декаду, щомісяця
	1.2. виробництва	За статтями витрат: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). За елементами: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.).	Власники. Зав. виробництвом. Інженери Технологи	Відомість обліку витрат процесу виробництва та його обслуговування	Щомісяця
				Відомість аналітичного обліку загальновиробничих витрат,	Щомісяця
				Звіт про використання сировини та напівфабрикатів,	Щоденно
	1.3. реалізації та обслуговування клієнтів	За статтями витрат: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). За елементами: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.).	Власники Адміністратор Маркетолог	Відомість обліку витрат процесу реалізації та обслуговування клієнтів.	Щомісяця
				Управлінський звіт про витрати за процесами діяльності	За квартал

Продовження табл. Ж.1

2. Витрати за видами кейтерингових послуг		За статтями витрат: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). За елементами: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). В цілому: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.).	Власники. Керівник (координатор) проекту (заходу)., Логісти	Бюджет витрат на проведення кейтерингової послуги (за видами) Відомість обліку фактичних витрат за видами кейтерингових послуг	Щомісяця
				Звіт про обсяг витрат за видами кейтерингових послуг за періодами	Щомісяця
3. Витрати за центрами відповідальності (ЦВ)	Заклад індустрії гостинності	За статтями витрат: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). За елементами: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). В цілому: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.).	Власники. Адміністратори. Логісти, Зав. виробництвом. Комірник. Інженери	Відомість аналітичного обліку витрат за центрами відповідальності Звіт про витрати за центрами відповідальності	Щомісяця
	3.1. Ресторан, в т.ч. комора; кухня; зал ресторану; бар;	За статтями витрат: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). За елементами: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). В цілому: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.).	Власники, Адміністратори, Зав. виробництвом, Комірник, Інженери	Відомість аналітичного обліку витрат за центром відповідальності	Щомісяця
	3.2. Боулінг	За статтями витрат: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). За елементами: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). В цілому: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.).	Власники. Адміністратори		

Продовження табл. Ж.1

	3.3. Більярд або американський пул;	За статтями витрат: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). За елементами: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). В цілому: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.).	Власники, Адміністратори	Відомість аналітичного обліку витрат за центром відповідальності	Щомісяця
	3.4. Караоке зал	За статтями витрат: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). За елементами: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). В цілому: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.).	Власники, Адміністратори		
	3.5. Танцювальний зал	За статтями витрат: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). За елементами: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). В цілому: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.).	Власники, Адміністра тори	Звіт про витрати за центрами відповідальності	За квартал
	3.6. Кейтеринг	За статтями витрат: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). За елементами: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). В цілому: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.).	Власники Логісти, Відповідальний за організацію виконання кейтерингової послуги		

Продовження табл. Ж.1

	3.7. Інші ЦВ		Власники Відповідальні особи	Звіт про витрати за центрами відповідальності	За квартал
4. Витрати в залежності від обсягу товарообороту	4.1. Витрати змінні	за статтями витрат: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). за елементами: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). В цілому: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.).	-Власники, -Бухгалтер, -Аналітик	Відомість обліку змінних витрат	щомісяця
	4.2. Витрати постійні			Відомість обліку постійних витрат	щомісяця
				Управлінський звіт про витрати для прийняття рішень	За квартал
5. Витрати за ступенем контролюваності	5.1 Контрольовані	за статтями витрат: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). за елементами: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.). В цілому: - за сумою (тис. грн.); - за рівнем (% до об.).	-Власник, -Контролер -Внутрішній аудитор)	Звіт про виконання бюджету витрат.	За квартал

Додаток К

Таблиця К 1

УВ 1.1 Відомість обліку витрат за процесом постачання для підприємств ресторанного господарства

Періодичність складання – *постійно, один раз на місяць*

Термін представлення звіту – *на 1 число місяця 2017р.*

Об'єкт - *витрати підприємства за процесом постачання*

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків						Всього
		20	22	372	63	65	66	
1	Транспортно-заготівельні витрати							
1.1	Транспортно-заготівельні витрати за сировиною:							
	- оплата за вантажно-розвантажувальні роботи	-	-	-	-	0,7	3,0	3,7
	- витрати за отриманими транспортними послугами;	-	-	-	2,3	-	-	2,3
	- витрати підприємства на доставку сировини власними силами:							
	- паливно-мастильні матеріали;	3,4	-	-	-	-	-	3,4
	- вартість інших матеріалів;	-	-	-	-	-	-	-
	- витрати на оплату праці водіїв, експедиторів; витрати на соціальні заходи (ЄСВ);	-	-	-	-	-	-	-
	- витрати на відрядження водіїв, експедиторів;	-	-	2,1	-	-	-	2,1
	- витрати на ремонт транспортного засобу;	0,9	0,7	-	-	0,3	1,5	3,4
	- інші витрати постачання.	-	0,2	-	-	-	-	0,2
	Разом транспортно-заготівельні витрати за сировиною	4,3	0,9	2,1	2,3	1,0	4,5	15,1
1.2	Транспортно-заготівельні витрати за товарами							
	- оплата за вантажно-розвантажувальні роботи	-	-	-	-	0,6	2,5	3,1
	- витрати за отриманими транспортними послугами;	-	-	-	2,3	-	-	2,3
	- витрати підприємства на доставку товарів власними силами:							
	- паливно-мастильні матеріали;	2,9	-	-	-	-	-	2,9
	- вартість інших матеріалів;	1,5	-	-	-	-	-	1,5
	- витрати на оплату праці водіїв, експедиторів; витрати на соціальні заходи (ЄСВ);	-	-	-	-	0,4	2,0	2,4
	- витрати на відрядження водіїв, експедиторів;	-	-	-	-	-	-	-
	- витрати на ремонт транспортного засобу;	4,2	2,2	-	-	0,2	1,0	7,6
	- інші витрати постачання.	-	0,1	-	-	-	-	0,1
	Разом транспортно-заготівельні витрати за товарами	8,6	2,3	-	2,3	1,2	5,5	19,9
	Разом транспортно-заготівельні витрати	12,9	3,2	2,1	4,6	2,2	10,0	35,0
2	Логістичні витрати постачання	-	0,4	-	-	0,2	1,0	1,6
	Разом витрати за процесом постачання	12,9	3,6	2,1	4,6	2,4	11,0	36,6

Таблиця К 2

УВ 1.2 Відомість обліку витрат за процесом виробництва для підприємства ресторанного господарства

Періодичність складання – *постійно, один раз на місяць*Термін представлення звіту – *на 1 число місяця 2017р.*Об'єкт - *витрати підприємства за процесом виробництва та його обслуговування*

(тис.грн.)

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків						Всього
		20	22	28	63	65	66	
1	Витрати на виробництво продукції (виробів):							
	- обідня (основна) продукція (страви);	87,0	-	-	7,1	-	-	94,1
	- кулінарні та кондитерські вироби;	28,8	-	-	4,5	-	-	33,3
	- напівфабрикати;	30,7	3,9	-	3,7	-	-	38,3
	- барна продукція.	26,6	4,0	10,0	2,7	-	-	43,3
2	Витрати на виробництво кейтерингової послуги (за видами замовлень):							
	- банкет	22,3	2,4	3,1	4,2	-	-	32,0
	- фуршет	18,1	0,7	1,5	2,5	-	-	22,8
	- кофе-брейк	3,3	1,0	1,3	2,5	-	-	8,1
	- коктейль	2,8	1,0	-	2,5	-	-	6,3
	- ...	-	-	-	-	-	-	-
	Разом витрати на виробництво	219,6	13,0	15,9	29,7	-	-	278,2
3	Загальновиробничі витрати:							
3.1	витрати обслуговування процесу виробництва:							
	- виплати працівникам виробництва та його обслуговування	-	-	-	-	0,7	3,4	4,1
	- оренда	-	-	-	1,2	-	-	1,2
	- комунальні платежі	-	-	-	0,7	-	-	0,7
	- ремонт та технічне обслуговування	-	-	-	0,2	0,1	-	0,3
	Разом витрати обслуговування процесу виробництва:	-	-	-	2,1	0,8	3,4	6,3
3.2	витрати послуг							
	- дизайнер	-	-	-	-	-	1,2	1,2
	- музикантів	-	-	-	-	-	2,0	2,0
	- аніматорів	-	-	-	-	-	2,0	2,0
	- флористів	-	-	-	-	-	1,0	1,0
	- прокат столової білизни	-	-	-	0,7	-	-	0,7
	Разом витрати послуг	-	-	-	0,7	-	6,2	6,9
	Разом загальновиробничі витрати	-	-	-	-	-	-	13,2
4	Логістичні витрати виробництва	-	-	-	0,3	-	-	0,3
	Разом витрати за процесом виробництва та його обслуговування	219,6	13,0	15,9	32,8	0,8	9,6	291,7

Таблиця К 3

УВ 1.3 Відомість обліку витрат за процесом реалізації для підприємства ресторанного господарства

Періодичність складання – *постійна, один раз на місяць*Термін представлення звіту – *на 1 число місяця 2017р.*Об'єкт - *витрати підприємства за процесом реалізації*

№ з/п	Дебет рахунків витрат	Кредит рахунків										Усього
		13	20	22	23	28	372	63	65	66		
1	Собівартість реалізації:											
	- собівартість реалізованої продукції власного виробництва	-	-	-	229,7	-	-	-	-	-	-	229,7
	- собівартість реалізованих товарів	-	-	-	-	29,7	-	-	-	-	-	29,7
	- собівартість реалізованих кейтерингових послуг	-	-	-	80,5	-	-	-	-	-	-	80,5
	Разом собівартість реалізації	-	-	-	310,2	29,7	-	-	-	-	-	339,9
2	Витрати реалізації (відповідно номенклатурі витрат):											
	Витрати пакувальних матеріалів	-	3,8	4,6	-	-	-	-	-	-	-	8,4
	Витрати на ремонт тари	-	-	-	-	-	-	1,2	0,3	1,5	-	3,0
	Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечує збут товарів; витрати на соціальні заходи (ЄСВ)	-	-	-	-	-	-	-	0,8	3,6	-	4,4
	Комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг)	-	-	-	-	2,2	-	0,5	-	-	-	2,7
	Витрати на передпродажну підготовку товарів	-	-	-	-	-	-	0,8	-	-	-	0,8
	Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	-	-	-	-	-	1,2	-	-	-	-	1,2
	Витрати на оренду і утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів	0,4	-	-	-	-	-	5,0	-	-	-	5,4
	Витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні й інші послуги, пов'язані з транспортуванням товарів відповідно до умов договору (базису) постачання	-	0,7	-	-	-	-	2,6	1,8	8,0	-	13,1
	Інші витрати, зв'язані зі збутом товарів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Разом витрати реалізації	0,4	4,5	4,6		2,2	1,2	10,1	2,9	13,1		39,0
3	Логістичні витрати за процесом реалізації	-	-	-	-	-	-	-	0,2	0,7		0,9
	Разом витрати за процесом реалізації	0,4	4,5	4,6	310,2	31,9	1,2	10,1	3,1	13,8		379,8

Таблиця К 4

УВ 1.4 Відомість обліку витрат за процесом управління підприємства ресторанного господарства

Періодичність складання – *постійно, один раз на місяць*Термін представлення звіту – *на 1 число місяця 2017р.*Об'єкт- *витрати підприємства за процесом управління*

№ з/п	Дебет рахунків витрат	Кредит рахунків								Усього
		13	20	22	372	64	685	65	66	
1	Адміністративні витрати (відповідно номенклатурі витрат):	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Витрати на оплату праці адміністративного апарату; витрати на соціальні заходи (ЄСВ)	-	-	-	-	-	-	0,9	4,0	4,9
	Витрати на відрядження працівників адміністративно-управлінського апарату	-	-	-	2,5	-	-	-	-	2,5
	Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, ЄСВ, що включаються до виробничої собівартості кейтерингової послуги)	-	-	-	-	1,0	-	-	-	1,0
	Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані із купівлею-продажем валюти	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Витрати на оренду і утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів	7,9	0,5	-	-	-	5,0	-	-	13,4
	Послуги зв'язку	-	-	-	-	-	1,0	-	-	1,0
	Страховання	-	-	-	-	-	1,7	-	-	1,7
	Банківські витрати	-	-	-	-	-	1,3	-	-	1,3
	Штрафи й пені	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Канцелярські товари	-	-	0,6	-	-	0,4	-	-	1,0
	Охорона та сигналізація	-	-	-	-	-	6,0	-	-	6,0
	Разом адміністративні витрати	7,9	0,5	0,6	2,5	1,0	15,4	0,9	4,0	32,8
2	Логістичні витрати управління	-	-	-	-	-	-	0,1	0,6	0,7
	Разом витрати за процесом реалізації та обслуговування клієнтів (замовників)	7,9	0,5	0,6	2,5	1,0	15,4	1,0	4,6	29,9

Додаток Л

Таблиця Л.1

УЗ-2 «Управлінський звіт про логістичні витрати»

Періодичність складання – *постійно, один раз на місяць*

Термін представлення звіту – *на 1 число місяця 2017р.*

Об'єкт- *логістичні витрати за процесами діяльності*

№ з/п	Статті логістичних витрат	(тис. грн.)		
		Витрати попереднього періоду (тис. грн)	Витрати звітного періоду (тис грн.)	Темп росту (%)
1	Логістичні витрати процесу постачання	1,5	1,6	114,3%
	- витрати складування і зберігання запасів	0,5	0,5	-
	- витрати на повернення тари постачальникам;	0,6	0,6	-
	- на організацію процесу постачання в частині пошуку, вибору та оцінки діяльності постачальників, подання та оформлення замовлень;	0,2	0,3	150%
	- витрати на організацію інформаційно-комп'ютерної підтримки	0,2	0,2	-
2	Логістичні витрати процесу виробництва (кейтерингу)	6,1	0,3	4,9%
	- витрати управління запасами в процесі виробництва страв;	0,1	0,1	-
	- витрати пов'язані з забезпеченням якісного і своєчасного виробництва продукції відповідно до розробленої на підприємстві ресторанного господарства виробничої програми;	0,2	0,1	50%
	- витрати на скорочення виробничого циклу;	-	0,1	-
	- витрати на перевезення клієнтів до місця проведення заходу;	5,8	-	-
3	Логістичні витрати процесу реалізації	20,6	21,4	103,9%
	- витрати на оплату праці водіїв, кур'єрів та єдиний соціальний внесок;	17,0	17,8	105%
	- витрати на паливно-мастильні матеріали;	1,5	1,5	-
	- витрати на організацію інформаційно-комп'ютерної підтримки	0,5	0,5	-
	- витрати на утримання транспортних засобів, які здійснюють доставку продукції замовнику	0,7	0,6	85,7%
	- витрати, пов'язані з процесом фізичного просування страв (виробів, напівфабрикатів) до споживача	0,9	1,0	111,1%
4	Логістичні витрати процесу управління	5,0	5,8	116%
	- витрати на оплату праці служби логістики або логіста; витрати на соціальні внески (ЄСВ)	4,0	4,0	-
	- витрати на відрядження логіста	-	0,7	-
	- витрати на амортизацію на приміщення, устаткування, що використовується у процесі діяльності служби логістики або логіста	0,2	0,2	-
	- витрати на канцелярське приладдя, бланки первинної документації	0,5	0,6	120%
	Разом логістичні витрати	33,2	29,1	87,7%

Додаток Н

Таблиця Н.1

Програма внутрішнього (операційного) аудиту витрат за процесами господарської діяльності для підприємств ресторанного господарства (розробка автора)

№ з/п	Мета внутрішнього (операційного) аудиту витрат	Перелік аудиторських процедур	Термін	Виконавець
1	2	3	4	5
1	Перевірка наявності та змістовного навантаження внутрішніх організаційних регламентів з управлінського обліку витрат	1.1 Перевірка наявності розроблених на підприємстві організаційних регламентів для управлінського обліку витрат 1.2 Оцінка змістовного навантаження організаційних регламентів для управлінського обліку витрат	1.07-2.07.2016	Тімченко В.С.
2	Перевірка управлінського обліку витрат за процесом постачання	2.1 Перевірка правильності оформлення первинних документів (зведена відомість обліку витрачання ПММ за місяць, подорожній лист вантажного автомобіля, Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт). 2.2 Перевірка правильності та своєчасності відображення в обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат. 2.3 Перевірка правильності та своєчасності відображення в обліку списання паливно-мастильних матеріалів. 2.4 Перевірка дотримання норм природного убутку. 2.5 Оцінка відповідності включення витрат до процесу постачання. 2.6 Перевірка правомірності віднесення витрат на проведення ремонту транспортних засобів. Оцінка виконання графіків ремонту. 2.7 Перевірка нарахування амортизації транспортних засобів 2.8 Перевірка правильності нарахування зарплати водіям, експедиторам та ЄСВ 2.9 Перевірка наявності договору про матеріальну відповідальність.	3.07.2016 3.07.2016 3.07.2016 3.07.2016 3.07.2016 3.07.2016 3.07.2016 3.07.2016 3.07.2016	Тімченко В.С.
3	Перевірка управлінського обліку витрат за процесом виробництва	3.1 Перевірка правильності складання калькуляційних карток на окремі страви, барну продукцію, напівфабрикати. 3.2 Оцінка законності списання сировини на виробництво страв кухні. Перевірка правильності та своєчасності відображення в управлінському обліку витрат на виробництво страв	4.07.2016 4.07.2016	Голова Л.В.

Продовження табл. Н.1

1	2	3	4	5
		3.3 Перевірка відображення взаємозамінності продуктів в калькуляційних картках згідно із збірником рецептур	4.07.2016	
		3.4 Перевірка факту невинуватених витрат, зумовлених списанням неякісних страв	4.07.2016	
		3.5 Перевірка норм відходів овочів та плодів в залежності від сезонів року	4.07.2016	
		3.6 Перевірка правильності списання спецій і солі методом складання контрольних розрахунків.	4.07.2016	
		3.7 Перевірка обґрунтованості списання згідно актів на псування та брак продукції власного виробництва	4.07.2016	
		3.8 Перевірка правильності розрахунків при списанні природного убутку.	4.07.2016	
		3.9 Перевірка правильності віднесення витрат до складу загальновиробничих витрат та їх обліку. Перевірка розподілу загальновиробничих витрат за видами кейтерингових послуг	4.07.2016	
		3.10 Перевірка правильності нарахування зарплати кухарів, сушистів, піццайолів та ЄСВ, декораторів тощо.	5.07.2016	
		3.11 Перевірка правомірності віднесення витрат на проведення ремонту виробничого устаткування. Оцінка виконання графіків ремонту.	5.07.2016	
		3.12 Перевірка нарахування амортизації виробничого устаткування	5.07.2016	
		3.13 Перевірка правомірності включення витрат собівартості кейтерингових послуг	5.07.2016	
		3.14 Перевірка наявності договору про матеріальну відповідальність.	5.07.2016	
4	Перевірка управлінського обліку витрат за процесом реалізації	4.1 Перевірка правильності оформлення первинних документів (чеків РРО, чеків POS-терміналів, зведена відомість обліку витрачання ПММ за місяць, подорожній лист транспортного засобу, Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт).	6.07.2016	Голова Л.В.
		4.2 Перевірка правильності та своєчасності відображення в управлінському обліку витрат на реалізацію страв та надання кейтерингових послуг	6.07.2016	
		4.2 Перевірка правильності відображення в управлінському обліку операцій зі списання паливно-мастильних матеріалів.	6.07.2016	
		4.3 Перевірка дотримання лімітів з відпуску паливно-мастильних матеріалів.	7.07.2016	
		4.4 Перевірка законності списання запасів на витрати реалізації страв та купованих товарів.	7.07.2016	
		4.5 Перевірка правомірності віднесення витрат на проведення ремонту транспортних засобів, устаткування. Оцінка виконання графіків ремонту.	7.07.2016	
		4.6 Перевірка правильності нарахування амортизації транспортних засобів, устаткування	7.07.2016	
		4.7 Перевірка правильності нарахування зарплати працівникам збуту та ЄСВ	8.07.2016	
		4.8 Перевірка наявності договору про матеріальну відповідальність.	8.07.2016	

Продовження табл. Ш.1

1	2	3	4	5
5	Перевірка управлінського обліку витрат за процесом управління діяльністю	5.1 Перевірка первинної документації, що підтверджує визнання адміністративних витрат.	9.07.2016	Голова Л.В.
		5.3 Перевірка правильності та своєчасності відображення адміністративних витрат в управлінському обліку	9.07.2016	
		5.2 Перевірка правильності нарахування зарплати працівникам адміністративного апарату.	9.07.2016	
		5.3 Перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів	9.07.2016	
		5.4 Перевірка правомірності віднесення до витрат вартості ремонтних робіт основних засобів. Перевірити можливість визнання проведених витрат ремонтом	9.07.2016	
		5.5 Перевірка законності списання запасів на адміністративні витрати	9.07.2016	
		5.6 Перевірка наявності і правильності складання кошторису на представницькі витрати підприємства, а також правильність накопичення та списання таких витрат	9.07.2016	
		5.7 Перевірка нарахування та обліку орендної плати відповідно Договору	9.07.2016	
6	Аудит логістичних витрат	6.1 Оцінка правильності визнання логістичних витрат в управлінському обліку	10.07.2016	Тімченко В.С.
		6.2 Визначення наявності відповідних первинних документів з обліку логістичних витрат	10.07.2016	
		6.3 Перевірка правильності відображення логістичних витрат в управлінському обліку за місцями їх виникнення (процесами: постачання, виробництва та його обслуговування, реалізації страв (купованих товарів) та надання кейтерингових послуг, управління діяльністю)	10.07.2016	
7.	Аудит управлінської звітності	7.1 Перевірка наявності форм управлінської звітності відповідно розробленій обліковій політиці підприємства	11.07.2016	Тімченко В.С.
		7.2 Оцінка змісту та рівня деталізації інформації в управлінських звітах	11.07.2016	
		7.3 Перевірка періодичності складання управлінських звітів	11.07.2016	
		7.4 Можливість прийняття ефективного управлінського рішення на основі управлінських звітів	11.07.2016	
8	Оцінка ефективності операційних витрат	8.1 Проведення аналітичних процедур щодо ефективності витрат за критеріями економічності, продуктивності, результативності.	11.07.2016	Тімченко В.С.
		8.2 Підготовка рекомендацій з метою підвищення ефективності витрат за місцями локалізації витрат		
9	Оцінка організації управлінського обліку	9.1 Проведення тестування системи управлінського обліку витрат	12.07.2016	Тімченко В.С.
		9.2 Виявлення помилок в організації управлінського обліку.		
		9.3 Підготовка рекомендацій щодо раціональної організації управлінського обліку витрат		

Додаток П

Таблиця П.1

Система показників операційного аудиту ефективності витрат підприємств ресторанного господарства з функціями кейтерингу (розроблено автором)

1.1 – Узагальнюючі показники ефективності витрат

№ з/п	Назва показника	Методика розрахунку	Характеристика показника
1	2	3	4
1	За критерієм економічність		
1.1	Рівень витрат операційної діяльності	Виражене у відсотках співвідношення витрат операційної діяльності та чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу	Характеризує розмір витрат операційної діяльності, що припадає на 1 грн чистого доходу від реалізації продукції підприємства
1.2	Ступінь дотримання кошторису витрат операційної діяльності	Виражене у відсотках співвідношення фактичних витрат і витрат, що визначені кошторисом	Характеризує відповідність фактичної суми витрат операційної діяльності сумі витрат, що встановлена кошторисом
1.3	Відносна економія (перевитрата) операційних витрат	Абсолютна зміна постійних витрат операційної діяльності збільшена на величину відхилення фактичних від базових змінних операційних витрат, відкоригованих на фактичний обсяг діяльності	Характеризує розмір зміни витрат операційної діяльності підприємства, що обумовлений раціональним (нерациональним) використанням ресурсів
1.4	Коефіцієнт реагування операційних витрат	Співвідношення темпів приросту витрат операційної діяльності та чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу.	Характеризує відносну зміну операційних витрат при зміні обсягу чистого доходу від реалізації продукції та кейтерингових послуг підприємства на 1%.
2	За критерієм продуктивність		
2.1	Окупність витрат операційної діяльності	Співвідношення чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу та витрат операційної діяльності	Характеризує розмір чистого доходу підприємства, що припадає на 1 грн операційних витрат
2.2	Коефіцієнт випередження обсягу діяльності над операційними витратами	Співвідношення темпів зростання чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу та витрат операційної діяльності	Характеризує відносну зміну витратності операційної діяльності

Продовження табл. П.1

3	За критерієм рентабельність		
3.1	Рентабельність витрат операційної діяльності	Співвідношення прибутку та витрат від операційної діяльності підприємства	Характеризує розмір прибутку від операційної діяльності, що отриманий підприємством у розрахунку на одну гривню операційних витрат
3.2	Рентабельність витрат основної діяльності	Співвідношення прибутку та витрат від основної діяльності підприємства	Характеризує розмір прибутку від реалізації, що отриманий підприємством у розрахунку на одну гривню витрат основної діяльності
3.3	Коефіцієнт випередження прибутку від операційної діяльності над операційними витратами	Співвідношення темпів зростання прибутку та витрат операційної діяльності	Характеризує відносну зміну прибутковості операційної діяльності

1.2 – Часткові показники ефективності витрат за процесами

1.2.1 – Показники економічності витрат

№ з/п	Назва показника	Методика розрахунку	Характеристика показника
1	2	3	4
1	За процесом постачання		
1.1	Рівень витрат постачання	Виражене у відсотках співвідношення витрат постачання та чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу	Характеризує розмір витрат на постачання сировини і товарів у копійках на 1 грн чистого доходу від реалізації продукції підприємства
1.2	Рівень ТЗВ	Виражене у відсотках співвідношення транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) та виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу	Характеризує розмір транспортно-заготівельних витрат, що припадає на 1 грн чистої виручки від реалізації продукції підприємства
1.3	Рівень логістичних витрат постачання	Виражене у відсотках співвідношення логістичних витрат постачання та чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу	Характеризує розмір логістичних витрат на постачання сировини і товарів у копійках на 1 грн чистого доходу від реалізації продукції підприємства

Продовження табл. П.1

1.4	Коефіцієнт відповідності фактичної величини ТЗВ встановленим нормативам	Співвідношення фактичної суми ТЗВ та суми ТЗВ, визначеної виходячи з норм витрачання паливно-мастильних матеріалів	Характеризує ступінь відповідності фактичної величини ТЗВ встановленим нормативам
1.5	Коефіцієнт реагування витрат постачання	Співвідношення темпів приросту витрат постачання та чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу	Характеризує відсоток зміни суми витрат постачання за рахунок збільшення обсягу чистої виручки від реалізації продукції підприємства
1.6	Питома вага витрат постачання	Виражене у відсотках співвідношення витрат постачання та загальної суми витрат операційної діяльності	Характеризує частку витрат постачання у загальній сумі витрат операційної діяльності підприємства
2	За процесом виробництва		
2.1	Рівень витрат виробництва та його обслуговування	Виражене у відсотках співвідношення витрат виробництва та його обслуговування і чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу	Характеризує розмір витрат виробництва та його обслуговування, що припадають на 1 грн чистого доходу від реалізації продукції й послуг підприємства
2.2	Рівень витрат на виробництво страв (виробів)	Виражене у відсотках співвідношення витрат на виробництво страв (виробів) і чистої виручки від реалізації страв (виробів)	Характеризує розмір витрат на виробництво страв (виробів), що припадають на 1 грн чистої виручки від їх реалізації
2.3	Рівень витрат послуг кейтерингу	Виражене у відсотках співвідношення витрат послуг кейтерингу і чистої виручки від реалізації послуг кейтерингу	Характеризує розмір витрат послуг кейтерингу, що припадають на 1 грн чистого доходу від їх реалізації
2.4	Рівень загально-виробничих витрат	Виражене у відсотках співвідношення суми загально-виробничих витрат і чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу	Характеризує розмір витрат виробництва та його обслуговування, що припадають на 1 грн чистої виручки від реалізації продукції підприємства
2.5	Коефіцієнт реагування витрат виробництва та його обслуговування	Співвідношення темпів приросту витрат виробництва та його обслуговування і чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу	Характеризує відносну зміну відносну зміну суми витрат виробництва та його обслуговування при зміні обсягу чистого доходу від реалізації продукції та кейтерингових послуг підприємства на 1%.
2.6	Питома вага витрат виробництва та його обслуговування	Виражене у відсотках співвідношення витрат виробництва та його обслуговування і загальної суми витрат операційної діяльності	Характеризує частку витрат виробництва та його обслуговування у загальній сумі витрат операційної діяльності підприємства

3	За процесом реалізації		
3.1	Рівень витрат реалізації та обслуговування клієнтів	Виражене у відсотках співвідношення витрат реалізації та обслуговування клієнтів і чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу	Характеризує розмір витрат реалізації та обслуговування клієнтів, що припадають на 1 грн чистої виручки від реалізації продукції підприємства
3.2	Рівень витрат реалізації страв (виробів)	Виражене у відсотках співвідношення витрат на реалізацію страв (виробів) і чистої виручки від їх реалізації	Характеризує розмір витрат на реалізацію страв (виробів), що припадають на 1 грн чистої виручки від їх реалізації
3.3	Рівень витрат реалізації послуг кейтерингу	Виражене у відсотках співвідношення витрат на реалізацію послуг кейтерингу і чистої виручки від їх реалізації	Характеризує розмір витрат на реалізацію послуг кейтерингу, що припадають на 1 грн чистої виручки від їх реалізації
3.4	Рівень логістичних витрат реалізації	Виражене у відсотках співвідношення логістичних витрат реалізації і чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу	Характеризує розмір логістичних витрат реалізації, що припадають на 1 грн чистого доходу від реалізації продукції підприємства
3.5	Питома вага витрат реалізації та обслуговування клієнтів	Виражене у відсотках співвідношення витрат реалізації та обслуговування клієнтів і загальної суми витрат операційної діяльності	Характеризує частку витрат реалізації та обслуговування клієнтів у загальній сумі витрат операційної діяльності підприємства
4	За процесом управління підприємством		
4.1	Рівень витрат управління	Виражене у відсотках співвідношення витрат управління і чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу	Характеризує розмір витрат управління, що припадають на 1 грн чистої виручки від реалізації продукції підприємства
4.2	Рівень адміністративних витрат	Виражене у відсотках співвідношення адміністративних витрат і чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу	Характеризує розмір адміністративних витрат, що припадають на 1 грн чистої виручки від реалізації продукції підприємства
4.3	Питома вага витрат управління	Виражене у відсотках співвідношення адміністративних витрат і загальної суми витрат операційної діяльності підприємства	Характеризує частку адміністративних витрат у загальній сумі витрат операційної діяльності підприємства

1.2.2 – Показники продуктивності витрат

№ з/п	Назва показника	Методика розрахунку	Характеристика показника
1	2	3	4
1	За процесом постачання		
1.1	Окупність витрат постачання	Співвідношення чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу та витрат постачання	Характеризує розмір чистого доходу, що отриманий підприємством з кожної гривні, яку витрачено на постачання сировини та купованих товарів
1.2	Окупність ТЗВ	Співвідношення чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу та ТЗВ	Характеризує розмір чистого доходу, отриманого підприємством з кожної гривні ТЗВ
1.3	Окупність логістичних витрат постачання	Співвідношення чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу та логістичних витрат постачання	Характеризує розмір чистого доходу, отриманого підприємством з кожної гривні логістичних витрат постачання
1.4	Коефіцієнт випередження обсягу діяльності над витратами постачання	Співвідношення темпів зростання чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу та витрат постачання	Характеризує відносну зміну витратності процесу постачання сировини та купованих товарів
2	За процесом виробництва		
2.1	Окупність витрат виробництва та його обслуговування	Співвідношення чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу та витрат виробництва та його обслуговування	Характеризує розмір чистого доходу підприємства, що забезпечений 1 грн витрат виробництва та його обслуговування
2.2	Окупність витрат на виробництво страв (виробів)	Співвідношення чистої виручки від реалізації страв (виробів) та витрат на їх виробництво	Характеризує розмір чистого доходу від реалізації страв (виробів), отриманого підприємством з кожної гривні витрат на їх виробництво
2.3	Окупність витрат послуг кейтерингу	Співвідношення чистої виручки від реалізації послуг кейтерингу та витрат, пов'язаних з ними	Характеризує розмір чистого доходу від реалізації послуг кейтерингу, отриманого з кожної гривні пов'язаних з ними витрат

Продовження табл. П.1

2.4	Коефіцієнт випередження обсягу діяльності над витратами виробництва та його обслуговування	Співвідношення темпів зростання чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу і витрат виробництва та його обслуговування	Характеризує відносну зміну витратності процесу виробництва та його обслуговування
3	За процесом реалізації		
3.1	Окупність витрат реалізації та обслуговування клієнтів	Співвідношення чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу та витрат реалізації та обслуговування клієнтів	Характеризує розмір чистого доходу підприємства, отриманого з кожної гривні витрат реалізації та обслуговування клієнтів
3.2	Окупність витрат реалізації страв (виробів)	Співвідношення чистої виручки від реалізації страв (виробів) та витрат на їх реалізацію	Характеризує розмір чистого доходу від реалізації страв (виробів) підприємства, отриманого з кожної гривні витрат на їх реалізацію
3.3	Окупність витрат реалізації послуг кейтерингу	Співвідношення чистої виручки від реалізації послуг кейтерингу та витрат на їх реалізацію	Характеризує розмір чистого доходу від реалізації кейтерингових послуг, отриманого з кожної гривні витрат на їх реалізацію
3.4	Окупність логістичних витрат реалізації	Співвідношення чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу та логістичних витрат реалізації	Характеризує розмір чистого доходу підприємства, отриманого з кожної гривні логістичних витрат, пов'язаних з реалізацією продукції й послуг кейтерингу
3.5	Коефіцієнт випередження обсягу діяльності над витратами реалізації та обслуговування клієнтів	Співвідношення темпів зростання чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу і витрат реалізації та обслуговування клієнтів	Характеризує відносну зміну витратності процесу реалізації та обслуговування клієнтів
4	За процесом управління підприємством		
4.1	Окупність витрат управління	Співвідношення чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу та витрат управління	Характеризує розмір чистого доходу підприємства, отриманого з кожної гривні витрат управління
4.2	Окупність адміністративних витрат	Співвідношення чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу та адміністративних витрат	Характеризує розмір чистого доходу підприємства, отриманого з кожної гривні адміністративних витрат
4.3	Коефіцієнт випередження обсягу діяльності над адміністративними витратами	Співвідношення темпів зростання чистої виручки від реалізації продукції й послуг кейтерингу та адміністративних витрат	Характеризує відносну зміну витратності процесу управління підприємством

1.2.3 – Показники результативності витрат

№ з/п	Назва показника	Методика розрахунку	Характеристика показника
1	2	3	4
1	За процесом постачання		
1.1	Рентабельність витрат постачання	Співвідношення операційного прибутку та витрат постачання	Характеризує розмір операційного прибутку, що отриманий підприємством у розрахунку на одну гривню витрат постачання
2	За процесом виробництва		
2.1	Рентабельність витрат на виробництво та його обслуговування	Співвідношення валового прибутку та собівартості виготовленої та реалізованої продукції підприємства та послуг кейтерингу	Характеризує розмір отриманого підприємством валового прибутку у розрахунку на одну гривню собівартості виготовленої (реалізованої) продукції та послуг кейтерингу
2.2	Рентабельність витрат на виробництво страв (виробів)	Співвідношення валового прибутку та витрат на виробництво страв (виробів)	Характеризує розмір валового прибутку, що отриманий підприємством у розрахунку на одну гривню витрат на виробництво страв (виробів)
2.3	Рентабельність запасів, спожитих в процесі виробництва страв (виробів)	Співвідношення валового прибутку та вартості запасів, спожитих в процесі виробництва страв (виробів)	Характеризує розмір прибутку, що отриманий підприємством у розрахунку на одну гривню запасів, спожитих в процесі виробництва страв (виробів)
2.4	Рентабельність послуг кейтерингу	Співвідношення валового прибутку та собівартості послуг кейтерингу	Характеризує розмір прибутку, отриманого підприємством ресторанного господарства у розрахунку на одну гривню вартості послуг кейтерингу

Закінчення табл. П.1

3	За процесом реалізації:		
3.1	Рентабельність витрат реалізації та обслуговування клієнтів	Співвідношення прибутку від реалізації та витрат на реалізацію та обслуговування клієнтів	Характеризує розмір прибутку від основної діяльності, що отриманий підприємством у розрахунку на одну гривню витрат реалізації та обслуговування клієнтів
3.2	Рентабельність витрат реалізації страв (виробів)	Співвідношення прибутку від реалізації та витрат на реалізацію страв (виробів)	Характеризує розмір прибутку від основної діяльності, що отриманий підприємством у розрахунку на одну гривню витрат на реалізацію страв (виробів)
3.3	Рентабельність витрат реалізації послуг кейтерингу	Співвідношення прибутку від реалізації та витрат на реалізацію послуг кейтерингу	Характеризує розмір прибутку від основної діяльності, що отриманий підприємством у розрахунку на одну гривню витрат на реалізацію послуг кейтерингу
3.4	Рентабельність логістичних витрат реалізації	Співвідношення прибутку від реалізації та логістичних витрат реалізації	Характеризує розмір прибутку від основної діяльності, що отриманий підприємством у розрахунку на одну гривню логістичних витрат реалізації
4	За процесом управління підприємством		
4.1	Рентабельність витрат управління	Співвідношення операційного прибутку та витрат управління	Характеризує розмір прибутку від операційної діяльності, що отриманий підприємством у розрахунку на одну гривню витрат управління
4.2	Рентабельність адміністративних витрат	Співвідношення операційного прибутку та адміністративних витрат	Характеризує розмір прибутку від операційної діяльності, що отриманий підприємством у розрахунку на одну гривню адміністративних витрат

Додаток Р

Таблиця Р.1

Вихідні дані для розрахунку показників внутрішнього операційного аудиту ефективності витрат ТОВ «Вечірні зорі»

(тис. грн)

Показник	Роки			% зростання		
	2013	2014	2015	2014/2013	2015/2014	2015/2013
11. Чиста виручка від реалізації продукції, товарів, послуг, всього, у т.ч.:	3854,8	4098,3	4910,4	106,3	119,8	127,4
– чиста виручка від реалізації страв (виробів)	2621,3	2622,9	3142,7	100,1	119,8	119,9
– чиста виручка від реалізації покупних товарів	432,3	527,5	631,3	122,0	119,7	146,0
– чиста виручка від реалізації послуг кейтерингу	801,2	947,9	1136,4	118,3	119,9	141,8
12. Собівартість реалізованої продукції, товарів, послуг, всього, у т.ч.:	3043,3	3249,8	4078,9	106,8	125,5	134,0
– собівартість реалізованих страв (виробів)	2175,7	2242,6	2756,1	103,1	122,9	126,7
– собівартість реалізованих покупних товарів	210,6	248,9	356,9	118,2	143,4	169,5
– собівартість реалізованих послуг кейтерингу	657	758,3	965,9	115,4	127,4	147,0
13. Витрати операційної діяльності, всього, у т.ч.:	3401,1	3678,8	4598	108,2	125,0	135,2
– змінні витрати	2482,8	2575,2	3310,6	103,7	128,6	133,3
– постійні витрати	918,3	1103,6	1287,4	120,2	116,7	140,2
14. Витрати за процесом постачання, всього, у т.ч.:	99,1	126,4	182,8	127,5	144,6	184,5
– транспортно-заготівельні витрати	84,5	109,6	162,5	129,7	148,3	192,3
– логістичні витрати постачання	14,6	16,8	20,3	115,1	120,8	139,0
15. Витрати за процесом виробництва, всього, у т.ч.:	2765,8	2915,8	3601,4	105,4	123,5	130,2
– витрати на виробництво страв (виробів)	2053,8	2088,7	2564,5	101,7	122,8	124,9
– витрати послуг кейтерингу	612,4	702,3	894	114,7	127,3	146,0
– загальновиробничі витрати	95,7	121,4	138,9	126,9	114,4	145,1
– логістичні витрати виробництва	3,9	3,4	4,0	87,2	117,6	102,6
16. Витрати за процесом реалізації, всього, у т.ч.:	306	353,6	456,6	115,6	129,1	149,2
– витрати реалізації страв	156,3	187,3	243,7	119,8	130,1	155,9
– витрати реалізації послуг кейтерингу	144,3	159	203,5	110,2	128,0	141,0
– логістичні витрати реалізації	5,4	7,3	9,4	135,2	128,8	174,1
17. Витрати за процесом управління підприємством, всього, у т.ч.:	230,2	283	357,2	122,9	126,2	155,2
– адміністративні витрати	226,7	279,2	353,8	123,2	126,7	156,1
– логістичні витрати управління	3,5	3,7	3,5	105,7	94,6	100,0
18. Вартість спожитих в процесі виробництва страв (виробів) товарних запасів	989,5	1027,5	1245,3	103,8	121,2	125,9
19. Валовий прибуток	811,5	848,5	831,5	104,6	98,0	102,5
20. Прибуток від реалізації	298,6	244,7	60,8	81,9	24,8	20,4
21. Прибуток від операційної діяльності	290,4	238,6	42,2	82,2	17,7	14,5

Додаток С

Таблиця С.1

Узагальнюючі показники операційного аудиту ефективності витрат ТОВ «Вечірні зорі»

Критерій	Показник	Од. вим.	Роки			% зростання		
			2013	2014	2015	2014/2013	2015/2014	2015/2013
Економічність	Рівень витрат операційної діяльності	% до об.	88,23	89,76	93,64	101,7	104,3	106,1
	Ступінь дотримання кошторису витрат операційної діяльності	%	99,8	101,7	102,9	101,9	101,2	103,1
	Відносна економія (перевитрата) операційних витрат	тис. грн.	86,10	121,28	409,31	140,9	337,5	475,4
	Коефіцієнт реагування операційних витрат	коэф	1,019	1,302	1,263	127,7	97,0	123,9
Продуктивність	Окупність витрат операційної діяльності	грн	1,133	1,114	1,068	98,3	95,9	94,3
	Коефіцієнт випередження обсягу діяльності над операційними витратами	коэф	0,998	0,982	0,958	98,4	97,6	96,0
Результативність	Рентабельність витрат операційної діяльності	%	8,54	6,49	0,92	76,0	14,2	10,8
	Рентабельність витрат основної діяльності	%	8,4	6,35	1,25	75,6	19,7	14,9
	Коефіцієнт випередження прибутку від операційної діяльності над операційними витратами	коэф	1,056	0,76	0,142	72,0	18,7	13,4

Додаток Т

Таблиця Т.1

Часткові показники операційного аудиту ефективності витрат ТОВ «Вечірні зорі»

Показники економічності витрат

Процес	Показник	Од. виміру	Роки			% зростання		
			2013	2014	2015	2014/2013	2015/2014	2015/2013
Постачання	Рівень витрат постачання	% до об.	2,57	3,08	3,72	119,8	120,8	144,7
	Рівень ТЗВ	% до об.	2,19	2,67	3,31	121,9	124	151,1
	Рівень логістичних витрат постачання	% до об.	0,38	0,41	0,41	107,9	100,0	107,9
	Коефіцієнт відповідності фактичної величини ТЗВ встановленим нормативам	коєф.	1,003	1,031	1,012	102,8	98,2	100,9
	Коефіцієнт реагування витрат постачання	коєф.	0,743	4,365	2,253	587,5	51,6	303,2
	Питома вага витрат постачання	%	2,91	3,44	3,98	118,2	115,7	136,8
Виробництво	Рівень витрат виробництва та його обслуговування	% до об.	80,81	81,66	84,16	101,1	103,1	104,1
	Рівень витрат на виробництво страв (виробів)	% до об.	78,35	79,63	81,6	101,6	102,5	104,1
	Рівень витрат послуг кейтерингу	% до об.	76,44	74,09	78,67	96,9	106,2	102,9
	Рівень загальновиробничих витрат	% до об.	2,48	2,96	2,83	119,4	95,6	114,1
	Коефіцієнт реагування витрат виробництва та його обслуговування	коєф.	1,162	0,857	1,187	73,8	138,5	102,2
	Питома вага витрат виробництва та його обслуговування	%	81,32	79,26	78,33	97,5	98,8	96,3
Реалізація	Рівень витрат реалізації страв (послуг)	% до об.	7,94	8,63	9,3	108,7	107,8	117,1
	Рівень витрат реалізації страв	% до об.	5,96	7,14	7,75	119,8	108,5	130,0
	Рівень витрат реалізації послуг кейтерингу	% до об.	18,01	16,77	17,91	93,1	106,8	99,4
	Рівень логістичних витрат реалізації	% до об.	0,14	0,18	0,19	128,6	105,6	135,7
	Питома вага витрат реалізації страв (послуг)	%	9,00	9,61	9,93	106,8	103,3	110,3
Управління підприємством	Рівень витрат управління	% до об.	5,97	6,91	7,27	115,7	105,2	121,8
	Рівень адміністративних витрат	% до об.	5,51	6,28	6,59	114	104,9	119,6
	Питома вага витрат управління	%	6,77	7,69	7,77	113,6	101,0	114,8

Продовження табл. Т.1

Показники продуктивності витрат

Процес	Показник	Од. виміру	Роки			% зростання		
			2013	2014	2015	2014/2013	2015/2014	2015/2013
Постачання	Окупність витрат постачання	грн.	38,898	32,423	26,862	83,4	82,8	69,1
	Окупність ТЗВ	грн.	45,619	37,393	30,218	82,0	80,8	66,2
	Окупність логістичних витрат постачання		264,027	243,946	241,892	92,4	99,2	91,6
	Коефіцієнт випередження обсягу діяльності над витратами постачання	коэф.	1,025	0,834	0,828	81,4	99,3	80,8
Виробництво	Окупність витрат виробництва та його обслуговування	грн.	1,237	1,225	1,188	99,0	97,0	96,0
	Окупність витрат на виробництво страв (виробів)	грн.	1,276	1,256	1,225	98,4	97,5	96,0
	Окупність витрат послуг кейтерингу	грн.	1,308	1,35	1,271	103,2	94,1	97,2
	Коефіцієнт випередження обсягу діяльності над витратами виробництва та його обслуговування	коэф.	0,985	1,009	0,970	102,4	96,1	98,5
Реалізація	Окупність витрат реалізації страв (послуг)	грн.	12,824	11,835	10,98	92,3	92,8	85,6
	Окупність витрат реалізації страв	грн.	4,203	4,049	3,963	96,3	97,9	94,3
	Окупність витрат реалізації послуг кейтерингу	грн.	1,471	1,619	1,59	110,1	98,2	108,1
	Окупність логістичних витрат реалізації	грн.	713,85	561,41	522,38	78,6	93,0	73,2
	Коефіцієнт випередження обсягу діяльності над витратами реалізації та обслуговування клієнтів	коэф.	1,069	0,923	0,928	86,3	100,5	86,8
Управління підприємством	Окупність витрат управління	грн.	16,745	14,482	13,747	86,5	94,9	82,1
	Окупність адміністративних витрат	грн.	17,004	14,679	13,879	86,3	94,6	81,6
	Коефіцієнт випередження обсягу діяльності над адміністративними витратами	коэф.	1,060	0,865	0,949	81,6	109,7	89,5

Продовження табл. Т.1

Показники результативності витрат

Процес	Показник	Роки			% зростання		
		2013	2014	2015	2014/2013	2015/2014	2015/2013
Постачання	Рентабельність витрат постачання	293,04	188,77	23,09	64,4	12,2	7,9
Виробництво	Рентабельність виробництва та його обслуговування	26,67	26,11	20,39	97,9	78,1	76,5
	Рентабельність витрат на виробництво страв (виробів)	37,30	37,84	30,17	101,4	79,7	80,9
	Рентабельність послуг кейтерингу	123,52	111,9	86,09	90,6	76,9	69,7
Реалізація	Рентабельність реалізації страв (послуг)	97,58	69,20	13,32	70,9	19,2	13,7
	Рентабельність витрат реалізації страв (виробів)	191,04	130,65	24,95	68,4	19,1	13,1
	Рентабельність витрат реалізації послуг кейтерингу	206,93	153,9	29,88	74,4	19,4	14,4
	Рентабельність логістичних витрат реалізації	5529,6	3352,05	646,81	60,6	19,3	11,7
Управління підприємством	Рентабельність витрат управління	126,15	84,31	11,81	66,8	14,0	9,4
	Рентабельність адміністративних витрат	128,1	85,46	11,93	66,7	14,0	9,3

Наукове видання

**ЯНЧЕВА Ліана Миколаївна
ЯНЧЕВ Андрій Володимирович
КИРИЛЬЄВА Людмила Олексіївна
ШЕХОВЦОВА Дарія Дмитрівна**

**ОБЛІК ТА АУДИТ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО
ГОСПОДАРСТВА: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ**

Монографія

В авторській редакції

План 2017 р., поз. 91

Підп. до друку 24.10.2016. Формат 60x84 1/16. Папір офсет. Друк цифровий
Ум.друк. арк. 15,2. Тираж 300 прим. Зам.№24-10

Видавництво та друк

ФОП Іванченко І.С.

пр. Тракторобудівників, 89-а/62, м. Харків, 61135

тел.: +38 (050/093) 40-243-50.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виготівників та розповсюджувачів видавничої продукції ДК № 4388 від 15.08.2012 р.

www.monograf.com.ua