

Секція 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6:657471:640.3

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО (ОПЕРАЦІЙНОГО) АУДИТУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Д.Д. Шеховцова

Визначено необхідність організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат на підприємствах ресторанного господарства, яка дозволить керівникам отримати впевненість у достовірності обліково-аналітичної інформації про витрати для прийняття управлінських рішень. Розкрито зміст основних організаційних регламентів операційного аудиту. Подано розширений перелік джерел отримання внутрішніх аудиторських доказів для проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат, а також класифікатор можливих порушень в управлінському обліку операційних витрат.

Ключові слова: організація, операційний аудит, витрати, управлінський облік, ресторанне господарство.

ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО (ОПЕРАЦИОННОГО) АУДИТА РАСХОДОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РЕСТОРАННОГО ХОЗЯЙСТВА

Д.Д. Шеховцова

Определена необходимость организации внутреннего (операционного) аудита расходов на предприятиях ресторанного хозяйства, которая позволит руководителям получить уверенность в достоверности учетно-аналитической информации о расходах для принятия управленческих решений. Раскрыто содержание основных организационных регламентов операционного аудита. Представлен расширенный перечень источников получения внутренних аудиторских доказательств для проведения внутреннего (операционного) аудита расходов, а также классификатор возможных нарушений в управленческом учете операционных расходов.

Ключевые слова: организация, операционный аудит, расходы, управленческий учет, ресторанное хозяйство.

ORGANIZATION OF INTERNAL (OPERATIONAL) AUDIT COSTS IN RESTAURANT BUSINESS ENTERPRISES

D. Shekhovtsova

The article deals with the necessity of organization an internal (operational) audit costs in restaurant business enterprises. It will allow managers to gain confidence in the reliability of accounting and analytical information about costs and to be able to make effective management decisions. Special attention is given to internal (operational) audit expert's recommendations and their ability to make using resources for each business process and the whole enterprise more effective. It was determined that organization an internal (operational) audit is tool of optimisation costs restaurants business enterprises. The basic factors that influence on organization an internal (operational) audit costs are examined. Rational organization of the internal (operational) audit costs in restaurant business enterprises will improve the quality of audit works; minimize the time and costs for their implementation. With the purpose organization of the internal (operational) audit costs phases and stages for its implementation are presented.

It is emphasized that one of main business goals is an obtaining timely audit results, that's why plan and program drafting for organization an internal (operational) audit costs in restaurant business enterprises is offered. The circumstances of the necessity to adjust a plan and program during the audit are defined. It suggests a list of sources internal audit's evidence for realization internal (operational) audit costs such as: internal organizational regulations of managerial accounting. (Statement on accounting policy in the context of costs for managerial accounting); primary accounting documents; sheets including managerial, report of comprehensive income (Report on financial results); managerial reporting (managerial report on the operating costs for making decision, managerial report on costs by processes of activity, managerial report on logistics costs).

The information of the environment for making audit evidence in particular information on the range of food and catering services competitors, their pricing policy for similar dishes or services information about suppliers and justification choice of them is useful.

Keywords: *organization, operational audit, costs, managerial accounting, restaurant business.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. В умовах трансформації ринкової економіки запорукою отримання вірогідної інформації управлінського обліку, попередження деструктивних явищ у операційній діяльності підприємств ресторанного господарства є раціонально побудована та постійно функціонуюча система внутрішнього (операційного) аудиту витрат. Проте проведені дослідження свідчать, що питанню впровадження та організації цього виду аудиту на підприємствах ресторанного господарства керівниками не приділяється достатньої уваги. Відсутність організації

внутрішнього (операційного) аудиту на підприємстві негативно впливає на процес прийняття управлінських рішень щодо оптимізації витрат та подальшого розвитку підприємства ресторанного бізнесу в конкурентному середовищі. Також керівники підприємств втрачають можливість отримати рекомендації професійних аудиторів щодо підвищення ефективності виробництва, визначення шляхів економії витрат за процесами та центрами відповідальності в умовах невизначеності. Важливо розуміти, що концепція внутрішнього (операційного) аудиту орієнтована на попередження відхилень від нормативно-законодавчої бази щодо обліку витрат, пошук резервів зниження витрат за місцями виникнення й розробку заходів щодо їх використання в управлінській діяльності в наступному періоді.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні концептуальні засади організації внутрішнього аудиту, а також проблемні та дискусійні питання широко представлено в наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема В.П. Бондара, Н.І. Дорош, М.О. Віноградової, Л.І. Жидеївої, О.Ю. Редько, В.С. Рудницького, А.В. Череп, Л.М. Янчевої, Е.А. Аренса, Дж.К. Лоббека. Дослідження літературних джерел щодо організації внутрішнього операційного аудиту свідчить про те, що цьому напрямку аудиту приділяється менш уваги. Проблеми впровадження, застосування методичних прийомів, окремих особливостей операційного аудиту розкрито в наукових працях М.І. Гордієнко, В.П. Гончар, І.О. Левицької, О.О. Разборської, А.А. Ситнова. Проте питання організації операційного аудиту в підприємствах ресторанного господарства потребує більш глибокого наукового дослідження з метою ефективного управління підприємством, зокрема витратами.

Метою статті є визначення напрямів організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат із метою ефективного управління діяльністю підприємств ресторанного господарства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із елементів системи управління діяльності підприємства в сучасних умовах господарювання є внутрішній (операційний) аудит. Класичне та фундаментальне визначення терміна «операційний аудит» належить американським економістам А. Аренсу й Дж. Лоббеку, які вказують на існування дефініції «операційний аудит» і розглядають її як «исследование хозяйственной системы с точки зрения ее эффективности и производительности» [1].

Організація внутрішнього (операційного) аудиту – це процес перевірки відповідності господарських фактів, операцій, процесів управлінського обліку внутрішнім організаційним регламентам із

метою оцінки показників економічності, ефективності, результативності і формування рекомендацій щодо їх підвищення. Вважаємо, що місією операційного аудиту повинна стати також перевірка (експертна оцінка) адекватності прийнятих управлінських рішень та ефективності функціонування системи управлінського обліку, зокрема, у розрізі 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 на підприємствах ресторанного господарства 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 досвіду внутрішніх аудиторів у організації управлінського обліку витрат та формуванні управлінських дій.

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 і етап проведення аудиту витрат, на завершальній стадії – етап складання аудиторського звіту й етап надання інформації управлінському персоналу за результатами внутрішнього (операційного) аудиту витрат. Визначені стадії та етапи проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат, а також його характерні ознаки дозволили побудувати та запропонувати до впровадження на підприємства ресторанного господарства модель організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат, подану на рисунку. Дотримання організаційних процедур, представлених в моделі, нададуть можливість аудиторам провести якісну перевірку організації управлінського обліку витрат на підприємстві, оцінити ефективність

витрат за місяцями 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 складати загальний план внутрішнього (операційного) аудиту витрат, зміст якого повинен містити перелік робіт з 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. Веригою, В.Ю. Захарченко, Є.А. Карпенко, які зазначають, що «розробка плану полегшує координацію аудиторської діяльності та зменшує імовірність відхилення ходу аудиту від затвердженого графіка» [2]. 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.

З метою отримання своєчасних результатів аудиту на підприємствах галузі дослідження обов'язково 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 її необхідно складати у вигляді програми процедур перевірки на суттєвість. Програма аудиту витрат – це організаційний регламент, який містить поширений перелік запланованих аудиторських процедур, строки їх проведення, виконавців.

План та програма аудиту витрат може переглядатися в процесі проведення аудиторської перевірки. Коригування плану аудиту здійснюється, коли виникають такі 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 [3].

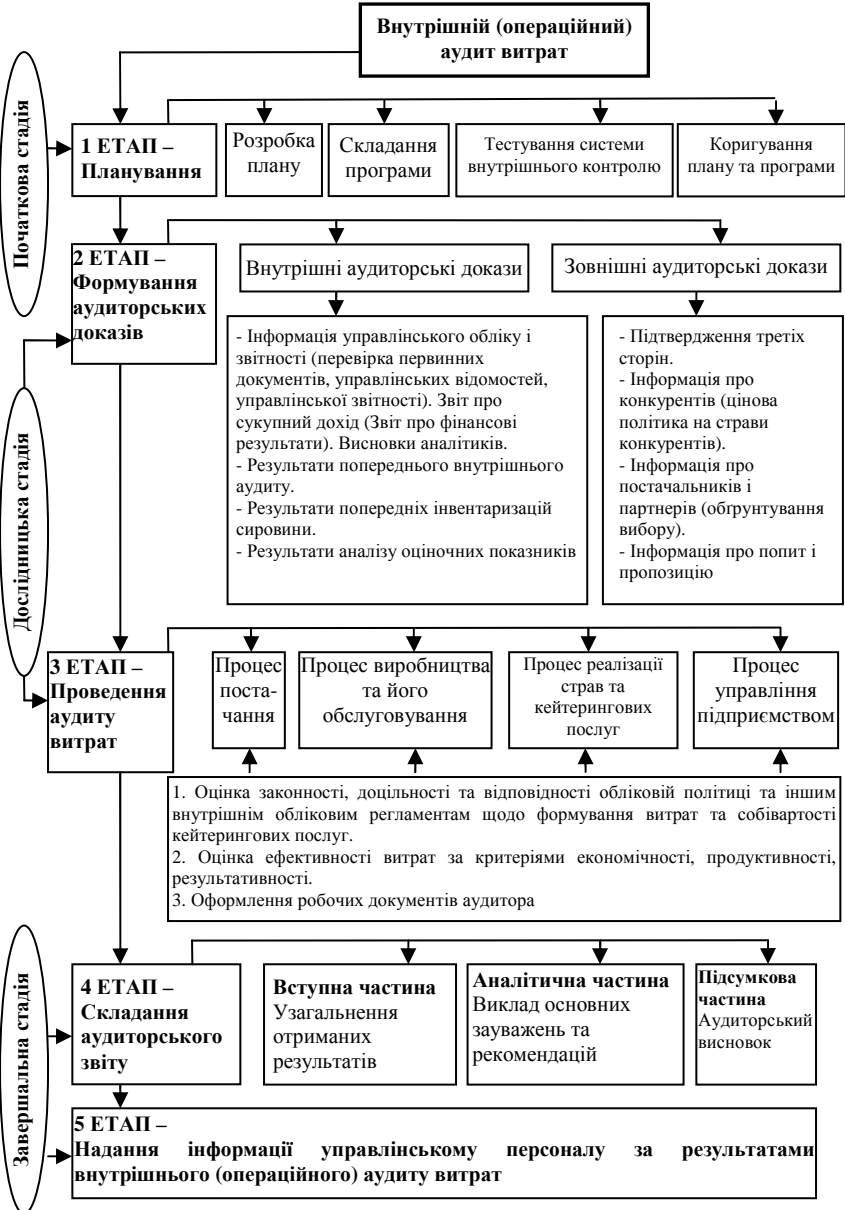


Рис. Модель організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат на підприємствах ресторанного бізнесу

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» [4]. У якості джерел отримання внутрішніх аудиторських доказів для проведення внутрішнього (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 напавфабрикатів, довідки про розрахунки під час списання природного збитку, 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.

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 у організації управлінського обліку операційних витрат підприємств ресторанного господарства (таблиця).

Таблиця

**Класифікатор можливих порушень в організації
управлінського обліку операційних витрат підприємств
ресторанного господарства**

Сегмент в управлінському обліку витрат можливих порушень	Можливі порушення	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

Продовження табл.

1	2	3
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. Відсутність нарахування надбавок	рідко
	Арифметичні помилки у визначенні загальної суми операційних витрат та собівартості кейтерингових послуг	рідко
	Списання на рахунки витрат вартості ПДВ	рідко
4. У достовірності відображення операційних витрат діяльності в управлінському 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 у межах норм природного збитку	рідко
	Некоректні бухгалтерські записи в обліку витрат відповідно місць їх виникнення	рідко
	Неправомірність віднесення витрат до витрат:	
	на виробництво	дуже рідко
	на загально-виробничі 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	

Продовження табл.

1	2	3
	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 класифікатора дозволить аудитору під час проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат зосередити увагу на можливих порушеннях в процесі організації управлінського обліку витрат, чим знизить ризик їх не виявлення.

Висновки. Отримати надійну та вірогідну обліково-аналітичну інформацію в розрізі операційних витрат для прийняття управлінських рішень на підприємствах ресторанного господарства можливо за використання 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 процесів. Належна організація процесу аудиту на підприємстві також дозволить підвищити якість виконання аудиторських робіт, мінімізувати час та витрати на їх проведення.

Список джерел інформації / References

1. Аренс Э. А. Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
Arens, E.A., Lobbek, Dzh.K. (2001), *Audit [Audit]*, Moscow, 560 p.
2. Верига Ю. А. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект / Ю. А. Верига, В. Ю. Захарченко, Є. А. Карпенко // Наукові праці Кіровоградського нац. технічного університету. Економічні науки. – 2011. – № 20. – С. 186–193.

Veriga, Yu.A., Zaharchenko, V.YU., Karpenko, E.A. (2011), *The conducting an internal audit in the enterprise: a process aspect [Provedennyya vnutrishnogo auditu na pidpriemstvi: procesnij aspekt]*, Kirovograd, pp. 186-193.

3. Янчева Л. М. Аудит в умовах застосування інформаційно-комунікаційних технологій : монографія / Л. М. Янчева, А. С. Крутова, Т. О. Тарасова, Т. В. Бочуля. – Х. : ХДУХТ, 2011. – 293 с.

Yancheva, L.M., Krutova, A.S., Tarasova, T.O., Bochulya, T.V. (2011), *Audit in conditions of applying information and communication technologies [Audit v umovax zastosuvannya informacijno-komunikacijnix tehnologij]*, Kharkiv, 293 p.

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

Bezverxij, K. (2014), *Testing a system of enterprise internal control. [Testuvannya sistemi vnutrishnogospodarskogo kontrolyu pidpriemstva]*, Kyiv, pp. 95-108.

Шеховцова Дарія Дмитрівна, асп., обліково-фінансовий факультет, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61091. Тел.: 0660197940; e-mail: shekhovtsova.da@gmail.com.

Шеховцова Дарья Дмитриевна, асп., учетно-финансовый факультет, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61091. Тел.: 0660197940; e-mail: shekhovtsova.da@gmail.com.

Shekhovtsova Dariya, postgraduate, The Faculty of Accounting and Finance, Kharkiv State University of Trade and Food Technologies. Address: Klochkivska str., 333, Kharkiv, Ukraine, 61091. Tel.: 0660197940; e-mail: shekhovtsova.da@gmail.com.

Рекомендовано до публікації канд. екон. наук, проф. О.А. Барановою, канд. екон. наук, доц. Т.А. Наумовою.

Отримано 01.04.2016. ХДУХТ, Харків.