

СУЧАСНА КОНЦЕПЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

© 2016 ЯНЧЕВ А. В., ШЕХОВЦОВА Д. Д.

УДК 657.6:657471

Янчев А. В., Шеховцова Д. Д. Сучасна концепція організації внутрішнього аудиту в управлінні витратами підприємств ресторанного господарства

У статті обґрунтовано необхідність організації внутрішнього аудиту витрат на підприємствах ресторанного господарства, який дозволить відповідальним особам, що приймають рішення, отримати підтвердження достовірності даних управлінського обліку витрат та звітності для прийняття рішень. Визначено класифікаційні угруповання внутрішнього аудиту для системи управління діяльністю підприємств. Зроблено аналіз тлумачення категорій «операційний аудит» і «управлінський аудит». Доведено необхідність застосування внутрішнього (операційного) аудиту витрат для підприємств ресторанного господарства через появу в умовах трансформації ринкової економіки вектора інтеграції управлінського обліку та внутрішнього аудиту. Надано рекомендації стосовно підвищення ефективності управління витратами з позицій відповідності сучасним вимогам господарювання в конкурентному середовищі.

Ключові слова: внутрішній (операційний) аудит, витрати, управлінський облік, економічність, результативність, продуктивність, підприємства ресторанного господарства.

Рис.: 2. Бібл.: 8.

Янчев Андрій Володимирович – доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: buhychet@hduht.edu.ua

Шеховцова Дарія Дмитрівна – аспірантка, кафедра бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: shekhovtsova.da@gmail.com

УДК 657.6:657471

UDC 657.6:657471

Янчев А. В., Шеховцова Д. Д. Современная концепция организации внутреннего аудита в управлении расходами предприятий ресторанного хозяйства

Yanchev A. V., Shekhovtsova D. D. The Modern Concept of Organization of Internal Audit of the Cost Management of Enterprises in the Restaurant Industry

В статье обоснована необходимость организации внутреннего аудита расходов на предприятиях ресторанного хозяйства, который позволит лицам, ответственным за принятие решений, получить подтверждение достоверности данных управленческого учета расходов и отчетности для принятия решений. Определены классификационные группировки внутреннего аудита для системы управления деятельностью предприятий. Осуществлен анализ толкования категорий «операционный аудит» и «управленческий аудит». Доказана необходимость проведения внутреннего операционного аудита расходов на предприятиях ресторанного хозяйства из-за появления в условиях трансформации рыночной экономики вектора интеграции управленческого учета и внутреннего аудита. Даны рекомендации, касающиеся повышения эффективности управления расходами с позиции соответствия современным требованиям хозяйствования в конкурентной среде.

The article substantiates the necessity of organizing the internal audit of costs at enterprises in the restaurant industry that should allow decision makers to obtain confirmation of validity of data of the management accounting of costs and reporting for decision-making. The classification groupings of internal audit for the system of management of the enterprises' activities have been defined. An analysis of interpretation of the categories of «operating audit» and «managerial audit» has been carried out. The need for internal operating audit of costs at enterprises in the restaurant industry in view of the established vector of integration of management accounting and internal audit in conditions of transformation of market economy has been proved. Recommendations for improving efficiency of costs management have been suggested from the position of conformity with the current requirements of economic management in the competitive environment.

Ключевые слова: внутренний (операционный) аудит, расходы, управленческий учет, экономичность, результативность, производительность, предприятия ресторанного хозяйства.

Keywords: internal (operating) audit, costs, management accounting, profitability, effectiveness, productivity, enterprises in the restaurant industry.

Рис.: 2. Библ.: 8.

Pic.: 2. Bibl.: 8.

Янчев Андрей Владимирович – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: buhychet@hduht.edu.ua

Шеховцова Дарья Дмитриевна – аспирантка, кафедра бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: shekhovtsova.da@gmail.com

Yanchev Andrey V. – Doctor of Science (Economics), Professor of the Department of Accounting, Auditing and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivka Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: buhychet@hduht.edu.ua

Shekhovtsova Dariya D. – Postgraduate Student, Department of Accounting, Auditing and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivka Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: shekhovtsova.da@gmail.com

Підвищення ефективності управління витратами підприємств ресторанного господарства з позицій відповідності сучасним вимогам господарювання в конкурентному середовищі можливе при створенні надійної обліково-інформаційної системи для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, доско-

налість та вірогідність даних якої посилюється завдяки організованому на підприємстві цільово-орієнтованому внутрішньому аудиту. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві дозволяє власникам та керівникам визначити ступінь довіри до даних управлінського обліку витрат та звітності, оскільки систематизація облікової

інформації про них здійснюється при використанні багатьох бухгалтерських рахунків у розрізі аналітичних ознак, самостійно розроблених форм первинних документів, облікових регістрів, форм внутрішньої звітності. Однак проведені нами дослідження свідчать про те, що разом з розумінням керівництва щодо необхідності підтвердження даних управлінського обліку витрат та звітності спостерігається досить низький рівень запровадження елементів внутрішнього аудиту в організаційну структуру підприємств ресторанного господарства. Так, окрема служба аудиту функціонує в структурі мережі ресторанів японської кухні; посада спеціаліста з аудиту – в штаті ресторанів, які входять до готельно-ресторанного комплексу. А в таких закладах ресторанного господарства, як кафе, бари, які за обсягом діяльності відносяться до малих і середніх підприємств, 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 використовує у своїй діяльності таку форму організації внутрішнього аудиту, як аутсорсинг, що надає підставу дійти висновку про його непопулярність у суб'єктів галузі дослідження. Вважаємо за доцільне на підприємствах ресторанного господарства проводити внутрішній аудит витрат спеціалістом, посаду якого виокремлено в штатному розкладі підприємства.

У сучасних умовах господарювання для реалізації контрольної функції системи управління суб'єктів господарювання використовують такі види внутрішнього

аудиту, як аудит фінансової звітності, операційний аудит (*operational auditing*), аудит на відповідність. Усе частіше використовують управлінський аудит (*management auditing*), «аудит результативності (*performance auditing*)». Класифікацію внутрішнього аудиту за характерними ознаками наведено на рис. 1.

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 та отримання рекомендацій для прийняття рішень щодо оптимізації витрат та мінімізації наслідків ризиків. Вважаємо, що серед представлених видів внутрішнього аудиту найбільш корелюється з управлінським обліком та підходить для об'єкта 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 та формулювання рекомендацій щодо ефективного використання ресурсів, досягнення поставлених цілей» [1, с. 415]. Операційний аудит є елементом системи управління діяльністю підприємства, виконує покладені на нього функції, зокрема, аналіз та перевірка операцій управлінського обліку витрат з погляду економічності, продуктивності та результативності, а надані аудиторські рекомендації є корисними та необхідними в процесі прийняття рішень щодо оптимізації витрат та мінімізації наслідків ризиків.



Рис. 1. Класифікація внутрішнього аудиту

Однак у 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 в їх глибинну логіку через з'ясування переслідуваних цілей, поставлених задач й місця проведення перевірки. Так, науковці Гордієнко М. І. й Гончар В. П. приєднуються до поглядів щодо синонімічності понять операційного й управлінського аудиту, але водночас, трактуючи «операційний (управлінський) аудит» як «дослідження функціонування господарської системи в цілому, або в розрізі окремих її складових з 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 [2, с. 3]. При розгляді перспектив розвитку операційного аудиту в системі внутрішнього контролю професор Разборська Л. В. дає 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» [3, с. 116]. Науковець Гелей Л. О. вважає, що управлінський та операційний аудит є лише різними назвами одного і того ж поняття [4, с. 980]. Однак схиляється до назви «операційний аудит», оскільки управлінський аудит, за розсудом автора, є надто загальним і може стосуватися будь до чого.

Американські економісти Елвін А. Аренс і Джеймс К. Лоббек трактують термін «операційний аудит» як «исследование хозяйственной системы с точки зрения ее эффективности и производительности» [5, с. 536]. Автори правомірно й однозначно констатують домінантність терміна «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. На приватних підприємствах США використовують управлінський аудит.

Погоджуємось, що «управлінський аудит – вид операційного аудиту, основною метою якого є оцінка результативності адміністративного забезпечення господарської діяльності» [8, с. 33]. Управлінський аудит проводиться задля визначення ступеню виконання поставлених цільових завдань керівництвом підприємства або дотримання розробленої стратегії. 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 спрямований 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 Ситновим О. О., 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» [6, с. 6]. У цьому ж контексті Левицька І. О. зазначає направленість операційного аудиту на моніторинг, аналіз і оцінку ефективності, економічності та результативності як окремих господарських операцій (у т. ч. їх доходних та витратних складових), так і бізнес-процесу в цілому [7, с. 241].

В організації саме внутрішнього (операційного) аудиту зацікавлені власники підприємства, бо він є інструментом перевірки господарських операцій, бізнес-процесів та господарської системи в цілому відповідно до критеріїв економічності (стосується ресурсів), продуктивності (оцінка бізнес-процесів підприємства та його кінцевого продукту), ефективності (вимірюється досягнення запланованих результатів або показників) та результативності (всбічна оцінка результатів діяльності). Крім здійснення означених оціночних процедур, пропонуємо для підприємств ресторанного господарства в процесі організації внутрішнього операційного аудиту витрат проводити і перевірку даних управлінського обліку на відповідність розробленим внутрішнім організаційним регламентам.

Проведені дослідження літературних джерел дозволяють запропонувати своє авторське визначення внутрішнього операційного аудиту і розглядати його для підприємств ресторанного господарства як процес перевірки відповідності господарських фактів, операцій, процесів управлінського обліку внутрішнім організаційним регламентам з метою оцінки показників економічності, ефективності, результативності й формування рекомендацій щодо їх підвищення.

Гармонійний розвиток операційного аудиту на підприємствах ресторанного господарства можливий тільки при вирішенні питань щодо визначення його концептуальних засад. Тому для більш чіткого розуміння характерних ознак операційного аудиту нами запропоновано Концептуальну 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. 2*).

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 управлін-

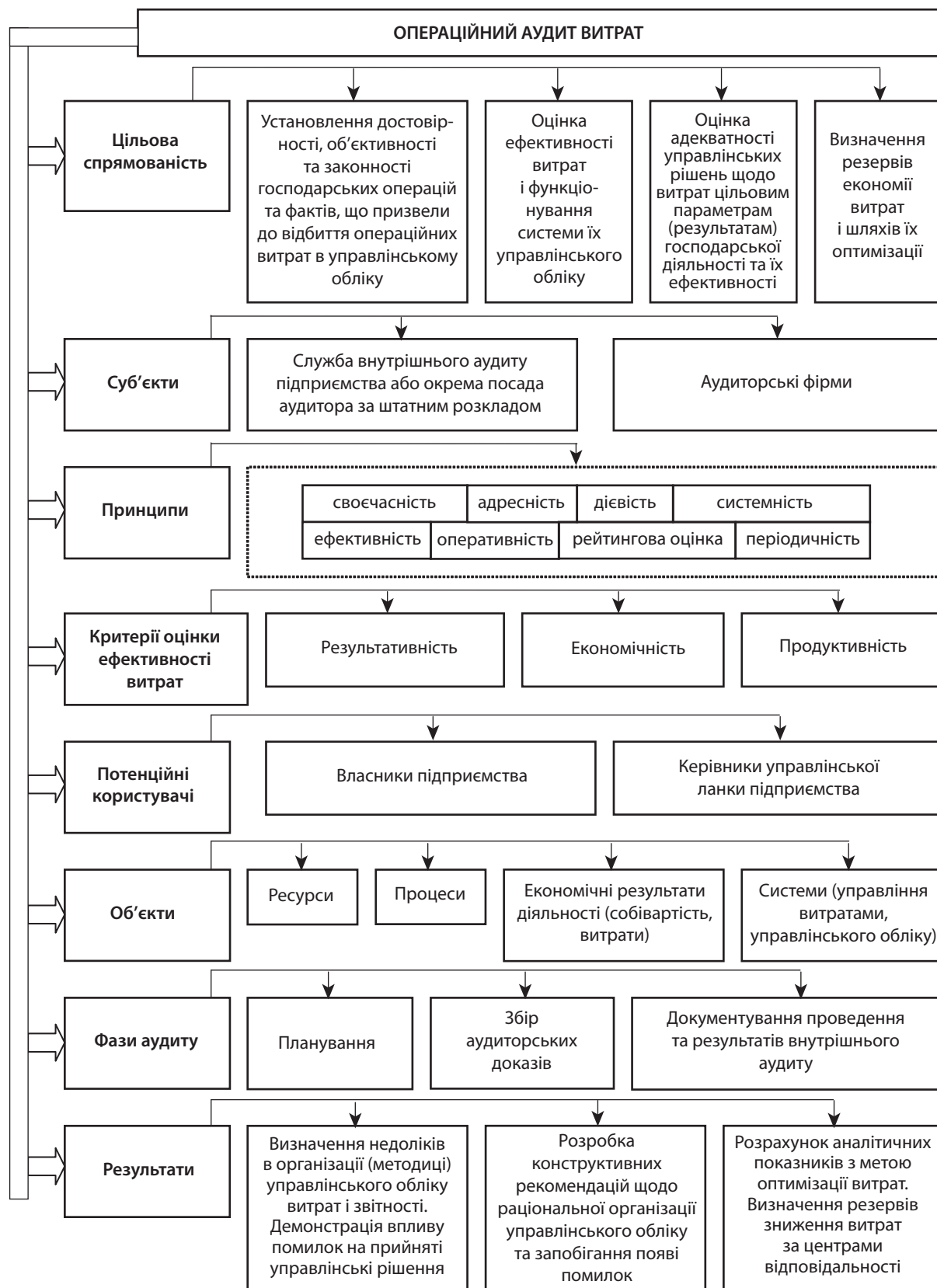


Рис. 2 Концептуальна модель внутрішнього (операційного) аудиту витрат для підприємств ресторанного господарства

ського обліку, зокрема, у розрізі витрат. Для ефективного управління діяльністю підприємств ресторанного господарства в умовах невизначеності сьогодні замало отримувати тільки інформацію від внутрішнього ауди-

тора стосовно визначених проблемних місць з витратами 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 планомірного перманентного контролю.

Характерним елементом запропонованої Концептуальної моделі операційного аудиту витрат для підприємств ресторанного господарства є оцінка відповідності витрат (у розрізі господарських процесів, видів продукції, послуг кейтерингу) критеріям економічності, результативності, продуктивності, які розрізняють за економічним змістом для виконання контрольно-аналітичних процедур у процесі операційного аудиту на підприємствах ресторанного господарства.

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 є здатністю витрат, визнаних управлінським рішенням, досягати запланованих результатів чи показників.

З 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.

Одним із напрямів операційного аудиту є оцінка результативності здійснення господарських операцій (процесів) стосовно витрат і надання рекомендацій щодо підвищення ефективності та результативності використання ресурсів. Результативність з погляду операційного аудиту вимірюється в багатьох показниках, починаючи від прибутковості й закінчуючи показником лояльності покупців, що дозволяє вищому керівництву отримати цінну інформацію для прийняття управлінських рішень на перспективу [4, с. 982]. Результативність в 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. Здійснювати 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 ефективності витрат в операційному аудиті за своїм економічним змістом не повторюють один одного, є взаємопов'язаними між собою, мають особисте значення в процесі підготовки аудиторського звіту і повинні бути враховані при розробці програми проведення операційного аудиту.

Визначені нами концептуальні засади операційного аудиту витрат передбачають чітку організацію аудиторського процесу на підприємствах ресторанного господарства, який передбачає відповідну етапність його проведення: планування, збір доказів, аналітичні процедури, оцінку організації управлінського обліку та звітності, складання аудиторського висновку. Організація 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, бо їх використання сприятиме виробленню обґрунтованого інформативного аудиторського висновку. Результати операційного аудиту передаються керівникам підприємства для прийняття управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

У сфері ресторанного господарства є всі умови, щоб внутрішній операційний аудит витрат продемонстрував свої методологічні можливості в процесі пошуку резервів економії операційних витрат, їх оптимізації в умовах невизначеності та послідовної реалізації управлінської політики суб'єкта господарювання. Запропонована концептуальна модель внутрішнього (операційного) аудиту витрат дозволяє зосередити увагу на його характерних елементах, сприятиме їх координації в процесі виконання завдань, що висувають керівники до внутрішніх аудиторів за таких умов діяльності, як зниження ефективності господарських процесів, стрімке зростання витрат при одночасному зменшенні ефективності виробництва, виявлення необґрунтованих витрат на підприємстві або в структурних підрозділах. Тому доцільним є організація внутрішнього операційного аудиту витрат з метою упередження зон ризиків та ситуацій формату «упущення економічних вигід».

ЛІТЕРАТУРА

- 1. Немченко В. В.** Практичний курс внутрішнього аудиту: підручник / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 240 с.
- 2. 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.
- 3. 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.
- 4. 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>

5. Аренс Э. А. Аудит : учебное пособие / Э. А. Аренс, Д. К. Лоббек ; пер. М. А. Терехов, ред. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 558 с.

6. Ситнов А. А. Операционный аудит и его предметная область [Электронный ресурс] / А. А. Ситнов // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 2. – Режим доступу : <http://www.auditfin.com/fin/2007/2/Sitnov/Sitnov%20.pdf>

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

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

REFERENCES

Arens, E. A., and Lobbek, D. K. *Audit* [Audit]. Moscow: Finansy i statistika, 2001.

Hordiienko, M. I., and Honchar, V. P. "Sutnist i zastosuvannia v Ukraini audytu efektyvnosti ta produktyvnosti diialnosti hospodarskykh sub'iektiv" [The essence and application in Ukraine of audit efficiency and productivity of activities of economic entities]. *Zbirnyk naukovykh prats*, vol. 2, no. 17 (2009): 430-433.

Helei, L. O. "Deiaki pidkhody do operatsiinoho audytu torhovelnykh pidpriemstv" [Some approaches to audit operating commercial enterprises]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*. <http://globalnational.in.ua/archive/52015/199>

Levytska, I. O. "Operatsiinyi audyt yak alternatyvna otsinka vytrat ukrainskykh enerhopostachalnykh kompanii" [Operational audit as an alternative cost assessment of the Ukrainian power supply companies]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu vodnoho hospodarstva ta pryrodokorystuvannia. Seriya "Ekonomika"*, no. 1 (65) (2014): 232-243.

Levytska, S. O., and Levytska, I. O. "Upravlinskyi audyt yak instrument optymizatsii vytrat enerhopostachalnykh kompanii" [Management audit as a tool for cost optimization of energy supplying companies]. *Nezalezhnyi audytor*, no. 9 (2014): 29-38.

Nemchenko, V. V., Khomutenko, V. P., and Khomutenko, A. V. *Praktychnyi kurs vnutrishnyoho audytu* [Practical course internal audit]. Kyiv: Tsentri navchalnoi literatury, 2008.

Razborska, O. O., and Mykhalchyshyna, L. H. "Perspektyvy rozvytku operatsiinoho audytu v systemi vnutrishnyoho kontroliu" [Prospects for the development of operational audit in the internal control system]. *Zbirnyk naukovykh prats Vinnytskoho natsionalnoho ahramoho universytetu. Seriya "Ekonomichni nauky"*, no. 2 (88) (2014): 114-121.

Sitnov, A. A. "Operatsionnyy audit i yego predmetnaya oblast" [Operational audit and its subject area]. *Audit i finansovyy analiz*. <http://www.auditfin.com/fin/2007/2/Sitnov/Sitnov%20.pdf>