

## **ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА**

© Копотієнко Т.Ю., 2014

Досліджено теоретичні аспекти та визначено можливості практичного застосування внутрішнього аудиту в управлінні витратами підприємств ресторанного господарства. Наведено порівняльний аналіз переваг та недоліків впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах ресторанного господарства.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, витрати, підприємства ресторанного господарства.

**T.Y. Kopotienko**

Kyiv National University of Trade and Economics

## **INTERNAL AUDIT IN THE COST MANAGING OF RESTAURANT BUSINESS ENTERPRISES**

© Kopotienko T.Y., 2014

In the article the theoretical aspects of internal audit and the problems of its practical application at the restaurant business enterprises have been considered. The basic approaches to defining the essence and purpose of internal audit have been determined. The expedience of the internal audit application as opposed to other form of financial control has been substantiated. The comparative analysis of the benefits and disadvantages of the internal audit implementation at restaurant business enterprises has been conducted. Thus, the main advantages of the internal audit application are its permanence, preventive character and the ability of using the confidential and administrative information. The important differences between the internal audit, revision and consulting have been considered. Thus, the revision activity focused on the retrospective, on the events that have already occurred and their consequences. Internal audit focused on the prospect, on analysing the future events that may have an adverse effect on the activity of the enterprise. The results of own author's research, that had received by interviewing management personnel of definite restaurant business enterprises have been used in this work. The overview of key problems in the sphere of restaurant business enterprises expenses management and suggestions for their optimization and rationalization through using the internal audit have been determined in the article.

**Key words:** internal audit, costs, restaurant business enterprises.

**Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Сучасне суспільство розвивається в нестабільному середовищі, якому притаманні постійні якісні зміни та динамічність поглядів на господарські процеси, що відбуваються. Такі вагомі чинники, як нестабільна економіко-політична ситуація, низька інвестиційна активність, жорстка конкуренція, низький рівень доходу населення та відсутність оптимального співвідношення між попитом і пропозицією значно ускладнюють розвиток галузі ресторанного господарства та актуалізують проблему пошуку оптимальних шляхів розроблення ефективного механізму управління. Зазначені

умови вимагають від власників та керівництва прийняття дієвих управлінських рішень, що, своєю чергою, потребує постійного обґрунтованого інформаційно-аналітичного забезпечення. Досконалість такого забезпечення на усіх рівнях управління залежить від результатів організованості системи внутрішнього контролю, у якій особливе місце займає підсистема внутрішнього аудиту. Сьогодні доволі поширеними завданнями, які виконує внутрішній аудит, є оцінювання фінансового стану підприємства та платоспроможності, рівень забезпеченості ресурсами та ефективність їх використання. У зв'язку з цим витрати підприємства ресторанного господарства з другорядного стають першочерговим об'єктом внутрішнього аудиту.

**Аналіз останніх досліджень, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми.** Загальні концептуальні та методичні проблеми внутрішнього аудиту, його трансформації відповідно до міжнародної практики розглядали: М.Т. Білуха, С.В. Бардаш, А.Н. Бортник, В.П. Бондар, Н.І. Дорош, Т.О. Каменська, В.П. Пантелєєв, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, А.М. Сонін, О.В. Філозоп, Б.Ф. Усач та інші. Серед зарубіжних науковців найвагоміші наукові здобутки з проблематики внутрішнього аудиту мають Ф.Л. Дефліз (P.L. Defliese), Г.Р. Дженік (H.R. Jaenicke), В.М. О'Рейлі (V.M. O'Reilly), Дж. Робертсон (J. Robertson), М.Б. Хірш (M.B. Hirsch). Основні питання формування витрат підприємств ресторанного господарства вивчали такі вчені, як Н.О. Власова, І.О. Карпенко, О.П. Єфимова, Т.В. Ємельянова, В. В. Новодворська, Н.П. Ушакова та інші. Проте теоретичні та практичні проблеми використання внутрішнього аудиту в управлінні витратами підприємств ресторанного господарства наразі комплексно не розглядалися.

**Постановка завдання.** Основними завданнями статті є такі: дослідити теоретичні аспекти та визначити можливості практичного застосування внутрішнього аудиту в управлінні витратами підприємств ресторанного господарства; проаналізувати переваги та недоліки впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах ресторанного господарства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Теоретичні аспекти внутрішнього аудиту завжди були предметом наукових досліджень. Дослідження сутності внутрішнього аудиту показало неоднозначність у розумінні цього поняття. Так, найпоширенішими є трактування внутрішнього аудиту як незалежної експертної та оцінювальної діяльності [1], діяльності з управління та управлінського консультування [2, с. 238], системи контролю [3, с. 188], системи контролю власника за діяльністю виконавчого органу господарського товариства [4, с. 313]. Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів визначає внутрішній аудит як діяльність з надання незалежних і об'єктивних гарантій і консультацій, направлених на удосконалення діяльності організації. Суттєві суперечності пов'язані з тим, що внутрішній аудит здатен вирішувати широке коло проблем, а отже, завдання, які постають перед внутрішнім аудитом, доволі різні, що і спричиняє неоднозначні погляди у трактуванні терміна. Погоджуючись з визначенням, яке надає Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів, вважаємо, що обов'язковими критеріями внутрішнього аудиту в ресторанному господарстві мають бути надання гарантій власникам з метою перевірки фактичної діяльності керівництва поставленими перед ним завданнями та поліпшення різних аспектів діяльності бізнесу. З позиції зацікавленості керівного персоналу – це насамперед надання кваліфікованих консультацій.

Подібно до відмінностей у трактуванні сутності внутрішнього аудиту, відрізняються погляди стосовно його мети. Зокрема мету внутрішнього аудиту вбачають у встановленні надійності та ефективності функціонування окремих складових системи внутрішнього контролю [5, с. 56], в наданні головному органу управління адекватної інформації про реалізацію його управлінських рішень [4 с. 313], в удосконаленні діяльності організації і управління виробництвом, виявлення й мобілізації резервів його росту, безпеки бізнесу [6, с. 9]. Якщо дотримуватися визначення, наданого Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів, метою внутрішнього аудиту є удосконалення

діяльності організації. У цьому аспекті перед внутрішнім аудитом насамперед постає завдання ідентифікувати та оцінити ризики, недоліки бізнесу і надати рекомендації, спрямовані на підвищення ефективності систем і процесів.

Однак теоретичні аспекти внутрішнього аудиту переважно висвітлюються без урахування особливостей видів підприємницької діяльності. Внутрішній аудит як форма контролю надає можливість вчасно виявити і ліквідувати ті умови і фактори, які не сприяють ефективному веденню господарської діяльності і досягненню поставлених цілей. Світовий досвід використання внутрішнього контролю та аудиту свідчить про наявність зворотного зв'язку між об'єктом і системою управління. В результаті реалізації внутрішнього аудиту управляюча підсистема отримує інформацію про реальний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень [7, с. 141, 142]. Зарубіжні дослідники не вбачають необхідності у визнанні галузевих особливостей методики аудиту, базуючись на відповідних підходах до практичного обліку, який не має галузевих різновидів. Тому проведення внутрішнього аудиту витрат на підприємстві ресторанного господарства наразі потребує науково обґрунтованих методичних та організаційних рішень, що значно підвищити поінформованість користувачів.

У вітчизняних умовах до факторів, що зумовлюють необхідність внутрішнього аудиту, належать насамперед бажання власників та управлінців упорядкувати структуру та організацію бізнес-процесів, що може призвести до суттєвої економії ресурсів підприємства. Крім того, наявність внутрішнього аудиту набуває актуальності для власників-управлінців, які відходять від безпосереднього ведення справ організації, делегуючи свої повноваження професійним менеджерам. У тих випадках, коли власники бізнесу є менеджерами підприємства і самостійно контролюють всі аспекти бізнесу, в наявності функції внутрішнього аудиту може не бути необхідності. Однак з ростом розмірів компанії і підвищенням складності процесів управління у власників-менеджерів може виникнути ілюзія контролю, коли складається уявлення, що бізнес не дуже змінюється і всі сторони діяльності компанії знаходяться під контролем, але реально у керівництва уже не вистачає фізичної можливості повністю контролювати ситуацію.

Дослідження функції контролю на підприємствах ресторанного господарства показало, що її часто забезпечує служба внутрішнього контролю або контрольно-ревізійний відділ. Ці структури зосереджують свою діяльність на пошуку порушень, оцінюванні матеріальних збитків та покаранні винних осіб. Тобто на підприємствах ресторанного господарства фактично проводиться ревізія. Ревізійна діяльність за своєю суттю напрямлена на ретроспективу, тобто на події, що вже відбулися, та їхні наслідки. Внутрішній аудит орієнтований на перспективу, тобто на аналіз майбутніх подій, які можуть несприятливо вплинути на діяльність окремих підрозділів чи підприємства загалом. Інакше кажучи, ревізія оцінює вже матеріалізовані ризики, тоді як внутрішній аудит оцінює можливість і пропонує шляхи зниження ризиків і негативних ефектів їх впливу. Рішення про необхідність внутрішнього аудиту не повинно визначатися наявністю в компанії зовнішнього аудитора, оскільки внутрішній і зовнішній аудит виконують різні функції. По-перше, зовнішній аудит традиційно займається підтвердженням достовірності фінансової звітності компанії та фокусується на операціях та подіях, здатних матеріально впливати на фінансову звітність компанії. Внутрішній аудит спрямований насамперед на оцінювання існуючої системи контролю та управління ризиками компанії та зосереджує увагу на операціях та подіях, які перешкоджають ефективному досягненню підприємством поставлених цілей. По-друге, внутрішній аудит в рамках надання аудиторської послуги не оцінює економічну обґрунтованість управлінських рішень та ефективність діяльності підрозділів компанії, що зазвичай є однією з задач внутрішнього аудиту. По-третє, внутрішній аудит слугує насамперед інтересам зовнішніх зацікавлених сторін – потенційних інвесторів, кредиторів, тоді як внутрішній аудит передусім слугує інтересам ради директорів та менеджерів компанії.

Підкреслимо, що ефективний внутрішній аудит призведе до зниження витрат компанії на зовнішній аудит, але не може відмінити необхідність зовнішнього аудиту для компанії. Для об'єктивнішого оцінювання проведемо порівняльний аналіз переваг та недоліків впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах ресторанного господарства (рисунок).

<b>Переваги</b>	<b>Недоліки</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Внутрішній аудит – це ефективна система контролю за господарською діяльністю підприємств, спрямована на попередження порушень (має превентивний характер), тоді як зовнішній аудит ґрунтується на перевірці готових звітних даних.</li> <li>2. Внутрішній аудит забезпечує систематичність (перманентність) контролю</li> <li>3. Внутрішні аудитори краще знаються на внутрішніх процесах підприємств ресторанного господарства та специфічних каналах комунікацій, які діють на ньому.</li> <li>4. Внутрішні аудитори мають дані про неформальних лідерів, чия інформація може бути найкориснішою при проведенні аудиту.</li> <li>5. Можливість використання конфіденційної та управлінської інформації в аудиторських звітах.</li> <li>6. Відсутність дефіциту часу при проведенні внутрішнього аудиту, що дає змогу детальніше вивчити об'єкт та забезпечити глибший об'єм аудиту.</li> <li>7. Підвищення інвестиційної привабливості для іноземних інвесторів</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Недостатньо відповідає принципу незалежності аудитора.</li> <li>2. Високий ступінь суб'єктивності у разі надання висновків в зв'язку з можливістю упередженого ставлення аудитора до персоналу.</li> <li>3. Існує можливість побудови помилкового уявлення зовнішніх аудиторів про фінансовий стан підприємства на основі ознайомлення із звітами внутрішніх аудиторів.</li> <li>4. Зовнішні аудитори можуть з легкістю вказати на прорахунки не лише рядових працівників, але й керівника підприємства. Поради зовнішніх аудиторів ґрунтуються на багаторазовому спостереженні за діяльністю інших підприємств галузі.</li> <li>5. Рівень кваліфікації внутрішніх аудиторів переважно нижчий ніж зовнішніх.</li> <li>6. Одноразові аудиторські послуги зі сторони коштують дешевше, ніж постійне утримання відділу внутрішнього аудиту</li> </ol>

*Переваги та недоліки впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах ресторанного господарства*  
Джерело: згруповано автором самостійно

Зваживши всі переваги і недоліки впровадження відділу внутрішнього аудиту на підприємствах ресторанного господарства, можна підтвердити таку думку. Саме внутрішній аудит, незалежний відносно виконавчих органів суб'єкта господарювання, грає роль своєрідного каталізатора пропозицій щодо мінімізації наслідків ризиків і використання резервів поліпшення фінансово-господарської діяльності, тим самим активно сприяючи реалізації стратегії розвитку підприємства [8].

Деякі підприємства ресторанного господарства недооцінюють потенційні переваги від впровадження відділу внутрішнього аудиту, а тому використовують консалтинг, який надається на умовах договору з консалтинговою компанією та передбачає надання широкого спектра послуг від розроблення дизайну та бренду ресторану до аудиту бухгалтерських операцій. Так, за результатами опитування власника ТОВ “Бригантина”, до складу якого входить 5 підприємств ресторанного господарства різного типу, було встановлено, що пріоритет надається саме консалтинговим послугам, які забезпечуються сторонньою організацією. Отже, консалтинг виконує виключно функцію консультування та, на противагу внутрішньому аудиту, не надає гарантій власнику щодо забезпечення впевненості у досягненні мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності. А відтак у цьому випадку не можна говорити про прозорість економіки бізнесу для його власника. Крім того, консалтинг має високий рівень невизначеності кінцевого результату надання послуги і, в результаті, високий рівень господарського ризику як для консультанта, так і для клієнта.

Інколи, стверджуючи про наявність в організації внутрішнього аудиту, управлінський персонал допускає плутанину його з іншими формами контролю. Так, обов'язки внутрішнього аудитора готельно-ресторанного комплексу "Ibis" полягають у здійсненні особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку, контролю документів, взаєморозрахунків, звірок, здійснення контролю за тарифами, перевірка правильності відображення витрат за відповідними статтями, контроль грошових коштів тощо. Отже, фактично це бухгалтерський контроль, а тому про жоден внутрішній аудит тут не може йтися.

Наразі серед безлічі об'єктів внутрішнього аудиту діяльності підприємства ресторанного господарства виокремлюється один, від якого реально залежить фінансовий результат діяльності підприємства, – витрати. За умов ринкової невизначеності витрати підприємства ресторанного господарства є основним фактором, який визначає не тільки фінансовий результат підприємства, але й саму можливість його подальшого існування та функціонування. Впливаючи на фінансовий результат підприємства, витрати також є суттєвим чинником оцінки фінансового стану і опосередковано – інвестиційної привабливості підприємства ресторанного господарства.

Витрати в ресторанному господарстві є потенційним полем для шахрайств і зловивань. У процесі перевірки проблеми, як правило, виникають з витратами, що забезпечують виробничу функцію, а саме – розміром та реальністю комунальних платежів та витрат на енергоносії, транспортними витратами, товарними втратами (нормами природних втрат). У контрольному аспекті зацікавленість викликає оплата праці персоналу, а саме її ефективність. Не менш важливим завданням в аудиті є вирішення проблем калькулювання, особливо прогнозного, через розроблення майбутнього меню як бази для подальших витрат з подальшим моніторингом їх здійснення. При цьому найпоширенішими порушеннями є недотримання норм закладання сировини під час приготування страв; маніпулювання калькуляційними картками з метою приховування реальної собівартості готової продукції підприємств ресторанної сфери та інше. Особливою проблемою внутрішнього аудиту витрат є визначення та організація функціонування системи контролю за витратами саме в системі управління підприємством ресторанного господарства. У радянських системах управління традиційно контрольні функції поклалися на головного бухгалтера. Певною гарантією здійснення контролю була система матеріальної відповідальності посадових осіб. У сучасних умовах наведені чинники фактично не діють, бо на більшості підприємств функції бухгалтера і касира одна особа. До того ж менеджмент контролює передусім готівкові кошти, доходи та рух матеріальних активів (окрім основних засобів). Наявність "тіньового" обороту спричиняє появу незаконного готівкового виторгу. Тому керівництво підприємства ресторанного господарства вирішує питання управління в міру їх виникнення, що практично не дає змоги встановити дійову систему внутрішнього аудиту з його превентивною функцією.

Основними факторами, що зумовлюють зазначені порушення, є недостатність та непрозорість інформації про стан господарської діяльності і відсутність дієвого механізму контролю з боку власників за використанням інвестованих коштів. Зазначені обставини зумовлюють необхідність підвищення рівня контролю власника підприємства ресторанного господарства та проведення внутрішнього аудиту витрат підприємства, що не лише допоможе здійснювати планомірний перманентний контроль за витратами з виявленням та усуненням наявних недоліків та відхилень, сприянням оптимізації та мінімізації їх рівня, але й дасть можливість покращити роботу управлінських ланок усіх рівнів, а також оперативно відреагувати на дію внутрішніх чи зовнішніх чинників.

**Висновки з проведеного дослідження.** Наявність окреслених питань доводить, що в сучасних економічних умовах підприємства ресторанного господарства потребують систематичного проведення внутрішнього аудиту, що забезпечить власника чи уповноваженого ним органа управління достовірною обґрунтованою інформацією для прийняття ефективних управлінських

рішень. На наш погляд, саме внутрішній аудит дасть можливість своєчасно реагувати на зміни в економічній ситуації та враховувати соціальні і політичні фактори, що зменшить вплив зовнішніх чинників, які є неконтрольованими для підприємства. Напрямки подальших наукових досліджень вбачаємо у розробленні та обґрунтуванні організаційно-методичних аспектів внутрішнього аудиту витрат як основної складової подальшого визначення фінансового результату діяльності підприємств ресторанного господарства.

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2012 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/702-mizhнародni-standarti-kontrolyu-yakosti-audit-u-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2012-roku>

2. Пшенична А.Ж. Аудит: навч. посібник / А.Ж. Пшенична. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

3. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підруч. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 672 с.

4. Мних Є. В. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства: монографія / [Є.В. Мних, С.В. Бардаш, О.А. Шевчук та ін.]; за ред. Є.В. Мниха. – К.: КНТЕУ, 2011. – 452 с.

5. Мельник В.М. Ревизия и контроль: [учеб. пособие] / В.М. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с.

6. Немченко В.В. Практичний курс внутрішнього аудиту: підруч. / В.В. Немченко, Хомутенко В.П., Хомутенко А.В.; за ред. Немченко В.В. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.

7. Нечаюк Л.І., Готельно-ресторанний бізнес: менеджмент: Навчальний посібник. 3-тє видання / Л.І. Нечаюк, Н.О. Телеш. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 344 с.

8. Тарканій О. Завдання та функції внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://n-auditor.com.ua/uk/component/na\\_archive/618?view=material](http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/618?view=material).