

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ЗАКЛАДАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Запропоновано методику внутрішнього контролю в закладах ресторанного господарства, яка охоплює всі стадії облікового процесу на підприємстві

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки зростає потреба в удосконаленні методичних та організаційних аспектів контролю усіх сфер господарської діяльності України. Особливої уваги заслуговують питання, пов'язані з особливостями діяльності закладів ресторанного господарства, серед яких доцільно виділити процес формування собівартості виготовленої продукції, систему бухгалтерського обліку та оподаткування тощо. Вищезгадані особливості підвищують значення внутрішнього контролю як системи, що спрямована з одного боку на виконання функції збереження майна власника, а з іншого – на оперативне виявлення та попередження деструктивних явищ в діяльності підприємства. Вважаємо, що ефективність функціонування системи внутрішнього контролю впливає якість системи управління. Недосконало побудована система контролю є однією з головних причин існування фактів безгосподарності, шахрайства та зловживань на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В межах дослідження виявлено, що питання контролю на підприємствах ресторанного господарства висвітлено у наукових працях В.Д. Андрєєва [1, 2], І.В. Басанцова [3], І.А. Борознова [4], Ф.Ф. Бутинця [5], Л.В. Діканя [6], Г.Н. Лисина [2], Б.Ф. Усача [11] та інших, але вони потребують подальшого дослідження, у зв'язку з наявністю невирішених питань.

Зважаючи на результати наукових досліджень вітчизняних шкіл та кардинальні зміни процесу господарювання спричинені появою податкового кодексу, **метою нашого дослідження** є розробка методики внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва та обігу для уникнення розкрадань та мінімізації негативних наслідків зовнішнього контролю в частині нарахованих штрафів, пені з боку органів державного контролю за недостовірністю облікових даних підприємств ресторанного господарства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Для здійснення ефективної діяльності закладів ресторанного господарства необхідно проводити контроль за використанням різноманітних ресурсів підприємства.

Повсякденний внутрішній контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємств різних форм власності та видів діяльності, в тому числі і закладів ресторанного господарства є передумовою забезпечення їх успішного функціонування, підвищення прибутковості та збереження матеріальних цінностей, що втілюють у собі економічні вигоди. Підприємства повинні налагодити систему внутрішнього контролю таким чином, щоб вона сприяла скороченню невиправданих витрат ресурсів та збільшенню доходів [12, С. 445].

Контроль, як заключний етап внутрішнього процесу здійснення витрат виробництва та витрат обігу в закладах ресторанного господарства забезпечує перевірку поставлених керівництвом завдань, дає можливість виявити фактичний стан об'єктів управління, викрити недоліки в роботі та вплинути на прийняття управлінських рішень.

За відношенням до суб'єкта господарювання, контроль на підприємствах ресторанного господарства можна класифікувати на зовнішній та внутрішній рис. 1.

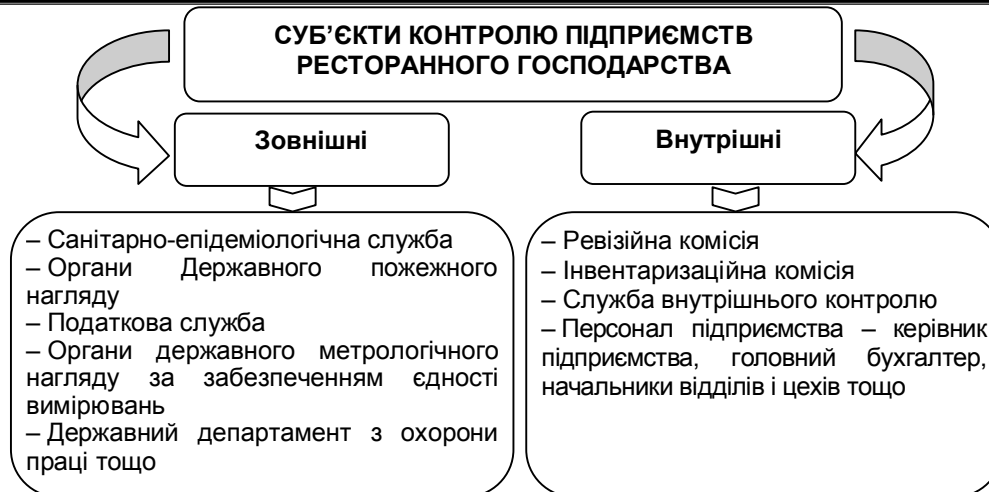


Рис. 1. Суб'єкти контролю підприємств ресторанного господарства

Зовнішній контроль на підприємствах ресторанного господарства здійснюється незалежними суб'єктами контролю, тобто тими суб'єктами, які не відносяться до структури діючого закладу харчування. Відповідно до Правил роботи закладів (підприємств) громадського харчування № 219 [10] контроль за якістю і безпекою продукції, додержанням норм і правил, установлених для закладів (підприємств) громадського харчування здійснюється органами місцевого самоврядування, а також іншими органами в межах їх компетенції.

Внутрішній контроль здійснюється контролюючими органами самого підприємства: інвентаризаційною комісією, спостережною радою, відділом внутрішнього контролю (аудиту), головним бухгалтером, керівниками структурних підрозділів тощо. Внутрішньогосподарський контроль передбачає перевірку відповідності діяльності підприємства поставленим завданням.

Бутинець Т.А. [5] визначає що, сучасний внутрішній контроль має надавати важливу інформацію для ухвалення управлінських рішень. Тому вважаємо за доцільне розглянути та дослідити питання внутрішнього контролю витрат виробництва та витрат обігу на підприємствах ресторанного господарства, адже на сьогодні в Україні спостерігається недооцінка ролі внутрішнього контролю цих витрат.

Передумовою ефективного розвитку підприємств ресторанного господарства є функціонування системи внутрішнього контролю. Однак на практиці виникає багато питань та проблем, які пов'язані не тільки з відсутністю практичного досвіду, а й теоретичних і законодавчих розробок і рекомендацій.

Слід зазначити, що рівень складності внутрішнього контролю витрат виробництва та витрат обігу залежить від:

- організаційної структури підприємства;
- обсягів виробництва;
- організації бухгалтерського обліку тощо.

Бутинець Т.А. стверджує що, кожна особа, наділена правами контролю, незалежно від позиції, яку вона займає в структурі фірми, стає партнером для тих, хто схвалює рішення, для управлінців, і допомагає їм у розробці стратегічної концепції розвитку. Така особа має бути більше радником управлінців, ніж пошуковцем невідповідностей, хоча ці функції не взаємовиключаються. Внутрішній контроль на сучасній фірмі має бути прямо інтегрованим із системою управління [5, с. 5].

Специфіка роботи закладів зумовлює посилення системи внутрішнього контролю, найбільша увага якої спрямована на господарські операції, пов'язані з рухом запасів на підприємствах ресторанного господарства.

Внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для такого підприємства. Система внутрішнього контролю – це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення правильного та ефективного ведення господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також їх виявлення, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації [13].

Внутрішній контроль сприяє своєчасному і послідовному виконанню поставлених завдань, дозволяє одержувати керівникам і фахівцям у процесі управління інформацію про відхилення, виявлені в різних видах діяльності підприємства, що підвищує ефективність функціонування суб'єкта господарювання. Об'єктами внутрішнього контролю є все те, що підлягає перевірці – це ресурси, процеси, види діяльності, дії осіб, відповідальних за забезпечення збереження, раціональне використання ресурсів, за дотримання законності здійснюваних операцій, за достовірність інформації та ефективність прийняття рішень [9].

Суб'єктами внутрішнього контролю на підприємстві ресторанного господарства є ревізійна комісія, інвентаризаційна комісія, служба внутрішнього контролю, персонал підприємства – керівник підприємства, головний бухгалтер, начальники відділів і цехів та інші працівники.

Аналіз публікацій з питання контролю витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства показав, що питанням внутрішньогосподарського контролю, зокрема методиці його проведення приділяється досить значна увага. Це цілком виправдано, адже в сучасних умовах заходи з такого контролю дозволяють не лише перевірити дані первинного обліку, реєстрів та звітності, а й виявити слабкі місця в обліковому забезпеченні, зокрема в обліку витрат виробництва та витрат обігу на підприємствах ресторанного господарства.

Внутрішній контроль витрат виробництва та витрат обігу на підприємствах ресторанного господарства поділяється на попередній, поточний і наступний.

Попередній контроль полягає у встановленні доцільності віднесення витрат до складу виробництва та обігу, необхідності їх нарахування. Поточний контроль таких витрат дозволяє своєчасно виявити та виправити порушення щодо нарахування та списання витрат виробництва й витрат обігу, а також дає можливість виявити і виправити помилки допущені під час проведення попереднього контролю. Наступний контроль витрат виробництва та витрат обігу передбачає перевірку таких операцій після їх здійснення, хоча цей вид контролю є менш ефективним, він забезпечує всебічну та комплексну перевірку таких витрат. На рис. 2 наведено етапи проведення внутрішнього контролю в закладах ресторанного господарства.

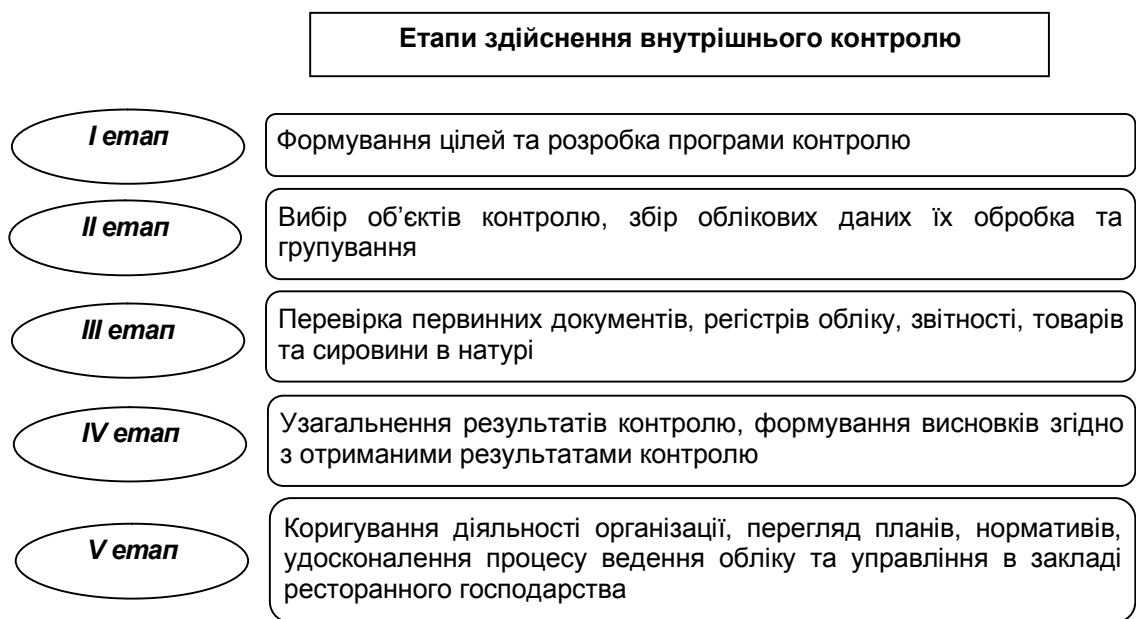


Рис. 2. Етапи здійснення внутрішнього контролю на підприємствах ресторанного господарства

На першому етапі формуються цілі, обираються методи і прийоми контролю, розробляється програма і визначаються параметри функціонування і розвитку організації, безпосередні виконавці контролю, строки його здійснення, форма звітності.

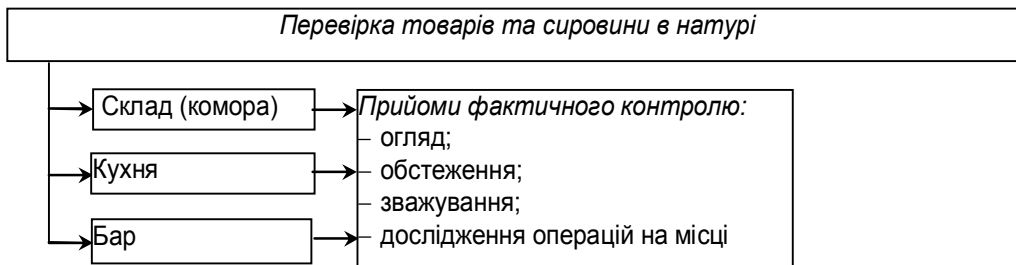
Параметри функціонування і розвитку підприємств ресторанного господарства на практиці приймають вигляд різного роду стандартів і нормативів, які відповідають цілям таких підприємств. Мова йде про норми витрат матеріальних ресурсів на одиницю продукції і об'єми робіт, грошових витрат, показники ефективності, програмні нормативи (строки виконання тих чи інших робіт тощо).

На другому етапі обираються основні контрольні об'єкти, проводиться збір облікових даних, матеріалів спостережень і замірів; здійснюється обробка одержаної інформації, розраховуються необхідні показники, проводиться групування даних, складаються аналітичні таблиці, графіки та діаграми, які дозволяють зробити об'єктивну оцінку діяльності підприємства.

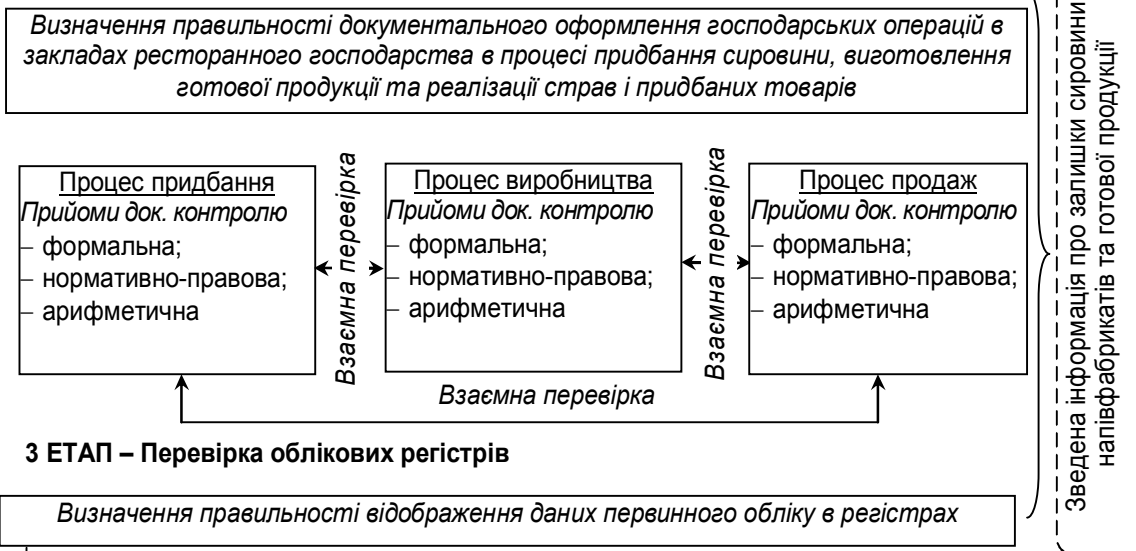
На результати та ефективність внутрішнього контролю має значний вплив правильне визначення його предмету та об'єкту що стосуються важливих питань, в тих ділянках контролю, в яких існує найбільша можливість виникнення перевитрат і марнотратства. Адже, неправильне їх визначення може призвести до нераціональної діяльності служби внутрішнього контролю, втрат часу, відсутності необхідної інформації для прийняття керівництвом ефективних управлінських рішень. Також при цьому створюється видимість функціонування контролю, що призводить до відсутності інформації щодо фактичних відхилень, помилок та небажаних явищ.

На третьому етапі здійснюється безпосередньо процедура перевірки. Враховуючи результати наукових досліджень вітчизняних шкіл та кардинальні зміни процесу господарювання, що спричинені появою податкового кодексу, розроблено методичку внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства (рис. 3).

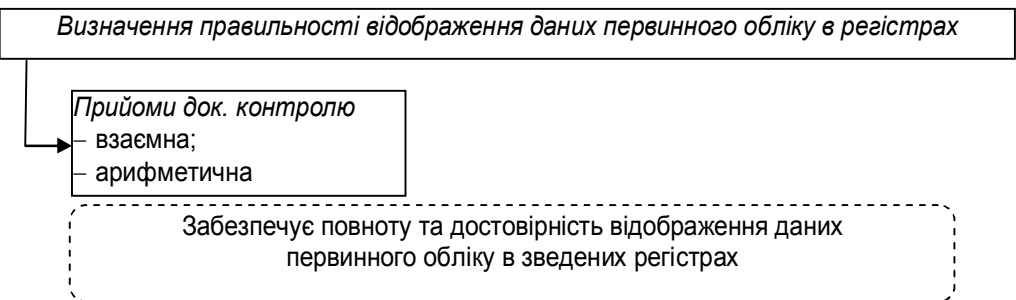
1 ЕТАП – Інвентаризація



2 ЕТАП – Перевірка первинних документів



3 ЕТАП – Перевірка облікових регістрів



4 ЕТАП – Перевірка звітності (податкова, фінансова, соціальна та ін.)

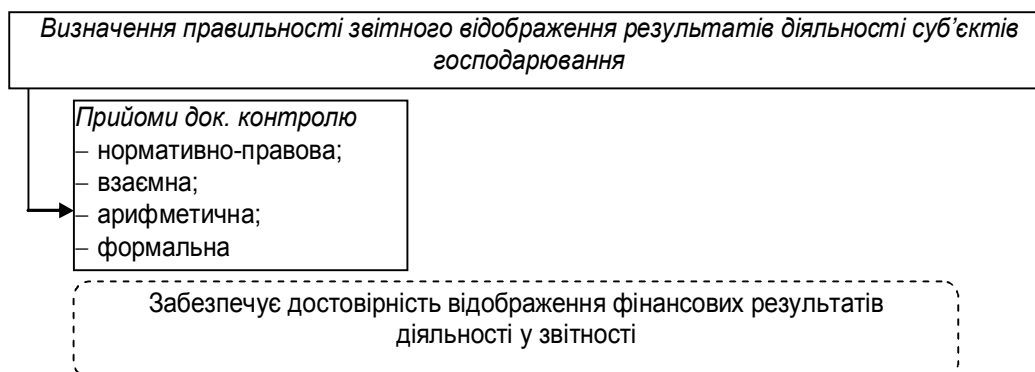


Рис. 3. Запропонована методика внутрішнього контролю витрат обігу та витрат виробництва на підприємствах ресторанного господарства

Зважаючи на те, що тема дослідження не є об'єктною, а присвячена дослідженню цілого сегмента господарювання (сфери ресторанного господарства), розроблена методика внутрішнього контролю включає всі етапи господарської діяльності суб'єктів ресторанного господарства (етапи придбання, виробництва та продажу).

На першому етапі вищенаведеної методики здійснюється інвентаризація товарів, сировини та напівфабрикатів, які знаходяться в коморі, на кухні, барі підприємства. В ході інвентаризації використовуються зокрема такі прийоми фактичного контролю як: огляд, обстеження, зважування, дегустація страв, дослідження операцій на місці (та інші при необхідності). В результаті інвентаризації визначається наявність сировини, матеріалів, напівфабрикатів, товарів в натурі. Отримана інформація порівнюється зі зведеними даними первинного обліку отриманими на першому етапі контролю.

На другому етапі внутрішнього контролю здійснюється перевірка первинних документів суб'єкта ресторанного господарства. В ході перевірки використовуються такі методи документального контролю як формальна, нормативно-правова та арифметична перевірки. В умовах дії Податкового кодексу України (ПКУ) такому етапу внутрішнього контролю приділяється особлива увага. Адже на відміну від нормативних документів – попередників ПКУ, новим кодексом значно підвищено вимоги до оформлення первинної документації, а тому помилки, неточності і навіть непрокреслені рядки при оформленні первинного документу ставлять під сумнів визнання податкових витрат щодо такої операції. Крім того, обов'язковим елементом перевірки є дослідження договорів на поставку сировини, матеріалів тощо, адже організаційно-правова форма контрагента має вплив на визнання/невизнання витрат на таке придбання податковими органами. Одна з таких заборон передбачена пп. 139.1.12 ПКУ за яким до податкових витрат не відносяться ті, які понесені у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних та нематеріальних активів у фізичних осіб – підприємців, що сплачують єдиний податок.

Так як перевірка первинних документів є першочерговим та ключовим етапом контролю, а всі інші – похідні, запропоновано програму перевірки первинних документів витрат обігу та витрат виробництва. Така програма розкриває інформацію щодо: процедур контролю (нарахування, визнання та списання таких витрат), документи, за допомогою яких контролер може знайти підтверджуючу інформацію та прийоми внутрішнього контролю, якими користується контролер при перевірці даних витрат на підприємстві ресторанного господарства.

На третьому етапі внутрішнього контролю здійснюється взаємна перевірка даних в первинних документах та облікових регістрах. В результаті такої перевірки підтверджується достовірність інформації в облікових регістрах та значно знижується вірогідність того, що дані первинного обліку не потраплять до них.

На четвертому, завершальному етапі контролю проводиться нормативно-правова, арифметична, формальна перевірка звітних документів. Також в межах цього етапу проводиться взаємна перевірка форм звітності з регістрами обліку. Особливу увагу варто звернути на податкову звітність, адже наявність помилок саме в звітуванні перед податковою службою викликає найбільші проблеми у вигляді штрафів, пені та інших покарань як адміністративного, так і цивільно-

правового та кримінального характеру. Правопорушення особливо у великих розмірах можуть призвести навіть до банкрутства та ліквідації підприємства ресторанного господарства.

Проте не менш важливими є соціальна та фінансова звітність. Зокрема остання призначена для осіб, зацікавлених в діяльності певного підприємства, його платоспроможності та конкурентоздатності, а отже від достовірності такої інформації залежить подальший розвиток підприємства, розмір інвестицій тощо.

Після завершення контрольних дій при дотриманні вищезазначеного порядку внутрішнього контролю витрат виробництва та витрат обігу на підприємствах ресторанного господарства, при дослідженні всієї документації, яку необхідно перевіряти в межах запропонованої методики та при компетентності і професіоналізмі служби внутрішнього контролю, облікові дані можна вважати абсолютно достовірними.

На четвертому етапі результати контролю узагальнюються, здійснюється аналіз виявлених порушень. За результатами проведення внутрішнього контролю витрат виробництва та витрат обігу складається висновок щодо виявлених відхилень та встановлених порушень, крім того зазначаються пропозиції щодо удосконалення бухгалтерського обліку таких витрат і підвищення рівня внутрішнього контролю за ними.

П'ятий етап включає коригування діяльності підприємства, модифікацію цілей, перегляд планів, перерозподіл завдань, удосконалення технології виробництва і управління.

При відсутності на підприємстві служби внутрішнього контролю (контролера) та при недосконалому здійсненні контролюючих дій, несумлінності та некомпетентності органу контролю, виникає ймовірність не виявлення правопорушення в межах внутрішньогосподарського контролю. За таких обставин підвищується ймовірність виявлення такого правопорушення органами зовнішнього контролю і в залежності від виду такого порушення можуть наступити такі види відповідальності:

- цивільно-правова;
- кримінальна, адміністративна. При цьому чинним законодавством виокремлено наступні види та міри покарань:

- арешт майна, проведення процедур банкрутства;
- адміністративні стягнення;
- штрафи, пені, неустойки;
- позбавлення волі відповідальних осіб, конфіскація майна;
- податкова застава і обмеження операцій;
- адміністративний арешт майна;
- закриття банківських рахунків, позбавлення ліцензії тощо.

Підсумовуючи вище наведене, можна перерахувати основні завдання контролю діяльності закладів ресторанного господарства:

- інвентаризація матеріальних цінностей;
- перевірка правильності встановлення продажних цін, за якими продукти оприбутковуються в комору і відпускаються на кухню, буфети і роздрібну торговельну мережу;
- відповідність меню типу підприємства;

- перевірка правильності складання калькуляцій на окремі страви та іншу продукцію;
- дотримання в рецептурах на приготування страв ваги-брутто овочів і плодів, які мають у відповідності до сезонів року різні норми відходів;
- дотримання встановленого порядку відпуску з комори продуктів і сировини;
- наявність на кожній пляшці винно-горілчаних виробів спеціального штамп, що засвідчує їх відпуск зі складу (комори) для продажу через буфети підприємств громадського харчування (ресторан, їдальня тощо);
- відповідність цін на продукти, зазначені у видаткових накладних на відпуск продуктів на кухню, з цінами, які прийняті в калькуляції страв;
- ведення завідувачем комори кількісного обліку продуктів і тари;
- проведення контролю за якістю продуктів;
- правильність витрачання продуктів у відповідності з встановленими нормами – раптові перевірки закладки продукції у виробництво, а також вихід готової продукції;
- перевірка правильності списання спецій і солі шляхом складання контрольних розрахунків;
- обґрунтованість списань за актами на псування, брак продуктів і товарів, а також правильність розрахунків при списанні природного убутку;
- порядок обліку та контролю за збереженням посуду і обідніх приладів, правильність списання бою і брухту посуду;
- правильність ведення обліку та оплати за користування газом, електроенергією і водою, дотримання норм витрат палива для приготування їжі;
- дотримання порядку амортизаційних відрахувань технологічного і холодильного устаткування й інших основних засобів, оплата оренди приміщень тощо [8].

Слід контролювати правильність, своєчасність і законність операцій з приймання, зберігання та відпуску сировини і продукції. Дослідженню підлягають темпи розвитку і раціональність розміщення мережі підприємств ресторанного господарства, оснащення їх необхідним технологічним і холодильним устаткуванням; культура обслуговування споживачів, впровадження прогресивних методів роботи; режим економії, фінансової та кошторисної дисципліни, законність і господарська доцільність здійснених операцій, правильність постановки обліку, стан економічної роботи.

Головними проблемами функціонування підприємств ресторанного господарства є розкрадання та виникнення негативних наслідків зовнішнього контролю в частині нарахованих штрафів, пені з боку органів державного контролю за недостовірність облікових даних підприємств ресторанного господарства.

Для вирішення цих проблем необхідно встановити більш жорсткий контроль на підприємствах ресторанного господарства, тому в результаті проведеного дослідження запропоновано методику внутрішнього контролю, яка складається з чотирьох етапів та охоплює всі стадії облікового процесу на підприємстві. В межах першого етапу запропоновано Програму внутрішнього контролю витрат обігу та витрат виробництва на підприємствах ресторанного господарства, що дасть можливість попередити розкрадання майна підприємства та мінімізувати негативні наслідки зовнішнього контролю.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Андреев В.Д.* Ревизия и контроль в потребительской кооперации [учебник для студентов] / В.Д. Андреев. – М.: Экономика, 1987. – 334 с.
2. *Андреев В.Д.* Ревизия и контроль в потребительской кооперации [учебное пособие] / В.Д. Андреев, И.А. Борознов, Г.Н. Лисин. – М.: Экономика, 1982. – 328 с.
3. *Басанцов І.В.* Державний фінансовий контроль: Регіональні аспекти: [монографія]. – Суми, К.: Видавничий дім “Корпорація” ВАТ “СОТ”, вид-во “Козацький Вал”, 2006. – 334 с.
4. *Борознов І.А.* Справочник ревизора потребительской кооперации / И.А. Борознов. – М.: Экономика, 1984. – 240 с.
5. *Бутинець Т.А.* Вивчення господарських ситуацій внутрішніми контролерами / Т.А. Бутинець // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 3(15). – С. 5 – 17; с. 5.
6. *Бутинець Ф.Ф.* Контроль і ревізія: [підручник] / Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
7. *Дікань Л.В.* Контроль і ревізія: [навчальний посібник] / Л.В. Дікань – К.: ЦНЛ, 2004. – 245 с.
8. Инструкция о порядке комплексных ревизий финансово-хозяйственной деятельности в организациях (предприятиях) потребительской кооперации от 30 марта 1983 г. – Москва, 1983. – 90 с.
9. *Петренко С.М.* Система об’єктів внутрішнього контролю [Електронний ресурс] / С.М. Петренко. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_3/31.pdf.
10. Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 р. № 219. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0680-02>
11. *Усач Б.Ф.* Контроль і ревізія: [підручник] / Б.Ф. Усач – К.: Знання, 2002. – 253 с.
12. *Хом’як Р.Л.* Впровадження системи внутрішнього контролю за наявністю та витрачанням товарних запасів на підприємствах ресторанного бізнесу: матеріали міжнародної науково-практичної конференції [“Актуальні проблеми розвитку, обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін”], (Полтава, 7-8 жовтня 2010 р.) / Р.Л. Хом’як, Т.Р. Хомяк, І.Л. Цюцяк, А.Л. Цюцяк. – Полтава: ТОВ “АСМІ”, 2010. – 500 с.
13. *Яценко В.М.* Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / В.М. Яценко, Н.О. Пронь. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum /Znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/1_Yacenko.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/1_Yacenko.pdf).

ДЕСЯТКІНА Ірина Володимирівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 21.08.11 р.