

УДК 657.42

Домбик Ольга Миколаївна,
аспірант кафедри бухгалтерського обліку

Львівська комерційна академія

Домбик Ольга Николаевна,
аспірант кафедры бухгалтерского учета

Львовской коммерческой академии

O. Dombyk,
postgraduate, Lviv Academy of Commerce

**ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ РОБОЧИХ АКТИВІВ
ПІДПРИЄМСТВ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ:**

МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

**ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ СПЕЦИАЛИЗИРОВАННЫХ РАБОЧИХ
АКТИВОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ГОСТИНИЧНО-РЕСТОРАННОГО**

БИЗНЕСА: МЕТОДИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

**INTERNAL CONTROL SPECIALIZED WORKING ASSETS OF THE
HOTEL AND RESTAURANT BUSINESS: METHODOICAL ASPECT**

Анотація. У статті досліджено методику внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу. Охарактеризовано основні завдання системи контролю досліджуваних предметів. Запропоновано форми внутрішніх звітів, що дають можливість формувати належну інформацію для прийняття управлінських рішень. Висвітлено етапи проведення внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів за центрами відповідальності. Розглянуто основні напрями удосконалення методики внутрішнього контролю досліджуваних активів за сучасних умов господарювання.

Ключові слова: внутрішній контроль, система управління, спеціалізовані робочі активи, контрольні процедури, внутрішня звітність, підприємства готельно-ресторанного бізнесу

Аннотация. В статье исследована методика внутреннего контроля специализированных рабочих активов предприятий гостинично-ресторанного бизнеса. Охарактеризованы основные задачи системы контроля изучаемых предметов. Предложены формы внутренних отчетов, позволяющие формировать соответствующую информацию для принятия управленческих решений. Освещены этапы проведения внутреннего контроля специализированных рабочих активов по центрам ответственности. Рассмотрены основные направления совершенствования методики внутреннего контроля исследуемых активов в современных условиях хозяйствования.

Ключевые слова: внутренний контроль, система управления, специализированные рабочие активы, контрольные процедуры, внутренняя отчетность, предприятия гостинично-ресторанного бизнеса

Abstract. In the article, the method of internal control specialized working assets enterprise's of the hotel and restaurant business is researched. The main objectives of the control system the researching subjects are characterized. The internal reporting forms, making it possible to form adequate information for management decisions are proposed. The stages of internal control specialized working assets for centers of responsibility are elucidated. The main directions of improvement the methodic of internal control the researching assets are considered in the current economic conditions.

Keywords: internal control, management system, specialized working assets, control procedures, internal reporting and enterprises of hotel and restaurant business.

Вступ. У сучасних кризових умовах господарювання питання забезпечення та раціонального використання спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу впливає на ефективність основної діяльності досліджуваних суб'єктів господарювання. Система внутрішнього контролю за такими активами є одним з найбільш проблемних об'єктів контрольного процесу та має багато дискусійних положень теоретико-методичного і практичного характеру. Це пояснюється тим, що досліджуване

майно є неоднорідними та представлене значною номенклатурою, що вимагає індивідуалізації контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання щодо системи внутрішнього контролю в управлінні підприємством у своїх працях досліджували вчені В. І. Бачинський, Т. А. Бутинець [3], Р. М. Воронко, Н. І. Дорош, П. О. Куцик [7], Р. О. Костирко, М. Д. Корінько, М. В. Корягін, Я. Д. Крупка, В. Ф. Максимова, В. О. Озеран [8], В. П. Пантелєєв, С. М. Петренко, К. І. Редченко [9], Т. В. Фоміна В. О. Шевчук [14] та ін. Проте слід зазначити, що в сучасній економічній літературі залишаються не вирішеними певні проблемні аспекти внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

Мета статті і постановка завдання. Метою статті є дослідження сучасної системи внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу, визначення основних проблем розвитку та наукове обґрунтування напрямів удосконалення його.

Виклад основного матеріалу. Як показують результати дослідження, контроль щодо спеціалізованих робочих активів присутній на всіх підприємствах готельно-ресторанного бізнесу, оскільки облік забезпечується у розрізі відповідальних осіб, а перед складанням звітності здійснюється інвентаризація. Проте він має несистемний характер у системі управління, що призводить до відсутності повного оперативного та достовірного інформаційного забезпечення менеджменту щодо прийняття управлінських рішень.

При цьому, основними проблемними аспектами внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів досліджуваних підприємств є те, що служба внутрішнього контролю у більшості випадків обмежується ретроспективними даними системи обліку.

Стверджуємо, що ефективно управляти досліджуваними активами неможливо без оперативної та достовірної інформації про їх наявність, рух та використання в господарській діяльності підприємства. Важливим у

формуванні належного інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень є своєчасне отримання інформації, яка формується контролем на низькому та середньому рівні управління – на рівні структурних підрозділів і відповідальних осіб.

Слід відзначити про відсутність у вітчизняній науковій літературі комплексних наукових досліджень з питань контролю стосовно виділених активів. Питання методики внутрішнього контролю якщо і досліджувалися, то за певними об'єктами: основними засобами [2, 12, 13], іншими необоротними матеріальними активами [12, 13, 15, 16] та малоцінними швидкозношуваними предметами [1, 4, 10, 15, 16]. Варто окремо відзначити наукові дослідження Р. Р. Шумило [15, 16], пов'язані з удосконаленням системи внутрішнього контролю малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів.

Складність системи внутрішнього контролю досліджуваного майна зумовлюється тим, що вони виступають активами, які використовуються при здійсненні діяльності (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи) та активи, що споживаються (малоцінні та швидкозношувані предмети). При цьому, слід відмітити, що споживання активів здійснюється при наданні клієнтам послуг.

Тому наявні наукові доробки не враховують особливостей діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу та специфіку надання послуг, що потребує комплексного вдосконалення ряду проблемних аспектів методичного характеру системи внутрішнього контролю такого майна.

Метою внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу є встановлення достовірності первинних даних, їх наявності та руху, повноти відображення в системі обліку та достовірності визначення первісної і залишкової вартості активів.

Внутрішній контроль спеціалізованих робочих активів суб'єктів дослідження слід розглядати в залежності від етапів (послідовності) проведення: попередній, поточний (оперативний) і наступний види контролю (табл. 1).

Характеристика етапів проведення внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу

Назва етапу	Характеристика
Попередній	передбачає проведення контрольних процедур до моменту прийняття управлінського рішення; встановлюється доцільність вибору каналів надходження та вибуття активів, визначається ефективність використання з точки зору доцільності та визначається достовірність здійснення господарських операцій
Поточний (оперативний)	відслідковування та оцінка здійснюваних операцій, пов'язаних з рухом та використанням активів; оперативне виявлення та своєчасне усунення порушень стосовно нераціонального їх використання; перевірка достовірності відображення інформації в системі обліку
Наступний	передбачає перевірку операцій після їх проведення, що здійснюється шляхом проведення інвентаризації; встановлення достовірності відображення фізичного руху та руху вартості активів; перевірка адекватності прийнятих рішень

Примітка. Систематизовано автором

Особливістю попереднього контролю є застосування контрольних процедур до моменту здійснення операцій, що стосуються руху активів [6]. Це означає, що на етапі попереднього контролю формуються основи подальшого здійснення контрольних процедур, які використовуються на етапах поточного та наступного видів внутрішнього контролю.

Оперативний і наступний етап контролю за спеціалізованими робочими активами необхідно розглядати за суб'єктами контролю: центрами відповідальності (склад, готель, ресторан, спортзал, перукарня, відділ прокату тощо); матеріально-відповідальними особами (завідувач складу, менеджер служби номерного фонду, шеф-кухар, офіціанти, бармени тощо). Суб'єкти контролю мають бути наділені відповідними правами та обов'язками для здійснення контрольних функцій над об'єктами контролю. Для цього, слід розподілити обов'язки посадових осіб за оприбуткування, зберігання, використання, споживання та списання досліджуваних активів. Крім цього, слід розрізняти майно, що підлягає індивідуальному або колективному користуванню, а також інтенсивність його експлуатації.

Враховуючи організаційну структуру та особливості використання спеціалізованих робочих активів виокремлюються різні рівні відповідальності в залежності від їх руху. На нашу думку, найбільш логічніше виокремити два рівні відповідальності персоналу:

- відповідальність на рівні керівників підрозділів підприємства;
- відповідальність працівників підприємства.

Слід відзначити, що особливість здійснюваних процесів на суб'єктах дослідження дає підстави стверджувати про необхідність застосування колективної матеріальної відповідальності (в готелі – працівники рецепції та покоївки, на кухні – кухарі, у торговельному залі ресторану – офіціанти).

Керівники наявних центрів відповідальності (завідувачі складів, адміністратори готелю та ресторану, шуф-кухар кухні тощо) несуть відповідальність за оприбуткування, зберігання, передачу в експлуатацію (споживання) та внутрішнє переміщення активів. У свою чергу, працівники (кухарі, офіціанти, покоївки, прибиральниці тощо) отримують засоби праці (спецодяг, формений одяг, інвентар, виробниче обладнання тощо) для виконання своїх безпосередніх посадових обов'язків, а також інші предмети необхідні для надання послуг та продажу товарів (постільні речі, білизна, подушки, ковдри, посуд, столові прибори, засоби гігієни тощо). При цьому, слід враховувати, що активи призначені для індивідуального та колективного користування.

Погоджуємося з Р. Р. Шумило, яка стверджує, що з метою ефективного функціонування системи контролю слід розрізняти активи за інтенсивністю обігу (спецодяг, виробничий інвентар) та предмети, що характеризуються інтенсивністю руху (постільні речі та білизна, посуд, столові прибори тощо) [16].

Результати проведеного дослідження дають підстави стверджувати, що на сучасному етапі в системі контролю відсутнє належне інформаційне забезпечення щодо руху спеціалізованих робочих активів досліджуваних підприємств. Це обумовлюється тим, що більшість документів які

застосовуються на практиці розроблені та впроваджені в діяльність ще у радянський період, які не відповідають ні вимогам часу ні системі управління.

У практиці господарювання підприємств готельно-ресторанного бізнесу в кожному готельному номері на всі активи, які там знаходяться є інвентарний опис, за які відповідальність несе споживач послуги, або покоївка (старша покоївка).

Важливе місце відводиться оперативному контролю за рухом м'якого інвентарю. Для забезпечення реального контролю за рухом активів, які відносяться до групи м'якого інвентарю пропонуємо до впровадження Відомість оперативного контролю руху м'якого інвентарю у готелі, яка формується матеріально відповідальною особою – покоївкою. Групувати інформацію у запропонованій відомості необхідно за однорідними активами, що дасть змогу контролювати вчасність їх заміни. У ній відповідальна особа зазначає отримані предмети з пральні, їх заміна у номерах і повернення використаних у пральню. Якщо виявлено нестачу або зіпсовані (порвані) активи, то комісія на чолі зі старшою покоївкою складають Акт на списання. Суму нестачі на підставі акту зазначають і у відомості контролю, яка передбачає формування такої інформації.

М'які активи, що отримані від покоївки для прання або є вже попрасованими, проте не виданими зберігаються у відділі білизни під матеріальну відповідальність завідувача. Для забезпечення контролю за рухом м'якого інвентарю у цьому структурному підрозділі пропонуємо Відомість оперативного контролю руху м'якого інвентарю у білизняній. Записи у відомості здійснюватиме керівник відділу, в якій зазначатиме кількість виданої білизни покоївкам та кількість отриманої брудної білизни. За допомогою даного документа здійснюватиметься контроль за своєчасним ремонтом білизни, перевірятиметься стан, контролюватиметься рівномірність оновлення, а також здаватиметься та оприбутковуватиметься білизна з пральні.

Кожного робочого дня перед початком роботи ресторанного підрозділу старший офіціант відповідно до зробленого замовлення отримує зі складу (комори) необхідні предмети оснащення (столовий посуд, столові прилади та столову білизну) та видає їх офіціантам. Кожна наступна видача цих предметів, а також обіг столового посуду і столових приладів між офіціантами та мийниками посуду проводиться в порядку обміну. Після закінчення робочого дня столовий посуд, столові прилади, столова білизна та спецодяг повертаються на склад (у комору).

Стосовно обігу посуду, то в сучасних умовах господарювання він не відповідає вимогам часу, оскільки чинними нормативами передбачено, що кожен офіціант на початку зміни отримує цінності під підпис, автоматично ставши матеріально відповідальним за них. На нашу думку, по-перше, відповідальність за їх використання офіціанти мають нести не персонально, а колективно. По-друге: коли посуд потрапляє до мийників, то відповідальність з офіціантів не знімається, оскільки документального підтвердження передачі мийникам посуду немає. Крім того, слід враховувати, що значна частина готельно-ресторанних комплексів для своїх клієнтів пропонує комплексні сніданки, обіди та вечері на умовах самообслуговування. Тому пропонуємо застосовувати колективну відповідальність як для офіціантів так і для мийників, оскільки неможливо розмежувати відповідальність кожного працівника. В такому випадку контроль за активами здійснюють із застосуванням методу інвентаризації (щодня в кінці робочого дня, або в кінці зміни), а суму виявлених нестач списують на всіх працівників за мінусом компенсацій, оплачених клієнтами ресторану.

При виявленні бою, псування або втрати столового посуду і столових приладів складається Акт на бій, лом, псування і втрату столового посуду та столових приладів, який оформляється комісією в установленому порядку. У ньому вказуються працівники, з вини яких утворився бій, лом, псування або втрата столового посуду та столових приладів, який і буде відшкодовувати

вартість. У випадку якщо бій або псування відбулось з вини клієнта, сума завданого збитку відшкодовується з нього.

У випадку надання послуг з харчування у номері готелю, слід враховувати, що відповідальність за столовий посуд, столові прилади та столову білизну передається з офіціантів на покоївок, які здійснюватимуть в подальшому контроль за їх збереження. В такому випадку, пропонуємо документально підтверджувати зміну відповідальних осіб у Відомості видачі/поверненні спеціалізованих робочих активів ресторану. У документі записується інформація про отримані покоївкою предмети та їх повернення. Це дасть змогу розмежувати матеріальну відповідальність за збереження наявних активів.

Контроль за використанням спеціалізованих робочих активів на кухні ресторану та в інших структурних підрозділах підприємства, що надають додаткові послуги реалізовується шляхом складання Звіту про рух спеціалізованих робочих активів, який формується керівником підрозділу. Запропонований документ дає змогу контролювати терміни корисного використання активів, раціональність їх використання та є реєстром оперативного контролю на виявлення фактів зловживань.

Для забезпечення ефективного контролю за предметами індивідуального використання (спецодяг, формений одяг, механізоване обладнання, яке закріплене за певною особою) пропонуємо для підприємств готельно-ресторанного бізнесу до впровадження Індивідуальну картку забезпечення працівника спеціалізованими активами. Цей документ акумулюватиме інформацію про забезпечення працівника належними предметами та дасть змогу персоніфікувати відповідальність за їх використання та зберігання.

Основні етапи внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу відображено у табл. 2.

Етапи внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу

Напрями контролю	Інформаційне забезпечення	Користувачі інформації
Контроль оприбуткування активів на склад підприємства	Договір, накладна, ТТН, видаткова накладна	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, керівництво підприємства, працівники складу
Контроль за правильністю формування первісної вартості	Накладна, ТТН, видаткова накладна, акт виконаних робіт, ВМД, бухгалтерські довідки	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, керівництво підприємства
Контроль за вибуттям та внутрішнім переміщенням	Накладна, видаткова накладна, накладна на внутрішнє переміщення	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, керівництво підприємства
Контроль операцій з введення активу в експлуатацію та закріплення за матеріально відповідальною особою	<i>Необоротні активи:</i> наказ, акт форми ОЗ-1, інвентарна картка обліку основних засобів (форма ОЗ-6); <i>Оборотні активи:</i> акт приймання-передачі матеріальних активів у користування; Індивідуальна картка забезпечення працівника спеціальними активами	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, адміністрація підприємства, керівники структурних підрозділів, матеріально відповідальні особи
Контроль внутрішнім переміщенням та списанням	Накладна на внутрішнє переміщення, акт на списання, акт на псування, бій, лом та знищення матеріалів, відомість оперативного контролю руху м'якого інвентарю у готелі, журнал видачі/ повернення спеціалізованих активів ресторану, звіт про рух спеціалізованих робочих активів	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, адміністрація підприємства, керівники структурних підрозділів, матеріально відповідальні особи
Перевірка вибору методу та правильності нарахування амортизації на необоротні активи	Положення про облікову політику, розрахунок нарахування необоротних/оборотних спеціалізованих робочих активів	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, адміністрація підприємства, керівники структурних підрозділів,
Перевірка правильності нарахування амортизації на МШП багаторазового використання	Положення про облікову політику, розрахунок нарахування необоротних/оборотних спеціалізованих робочих активів	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, адміністрація підприємства, керівники структурних підрозділів,
Перевірка правильності віднесення витрат до собівартості	Акт на списання, акт на псування, бій, лом та знищення матеріалів, розрахунок нарахування необоротних/оборотних спеціалізованих робочих активів	Служба внутрішнього контролю, бухгалтерія, адміністрація підприємства, керівники структурних підрозділів,

Примітка. Сформовано автором за результатами проведеного дослідження

За результатами проведеного дослідження на рис. 1 нами наведено методику проведення внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу.

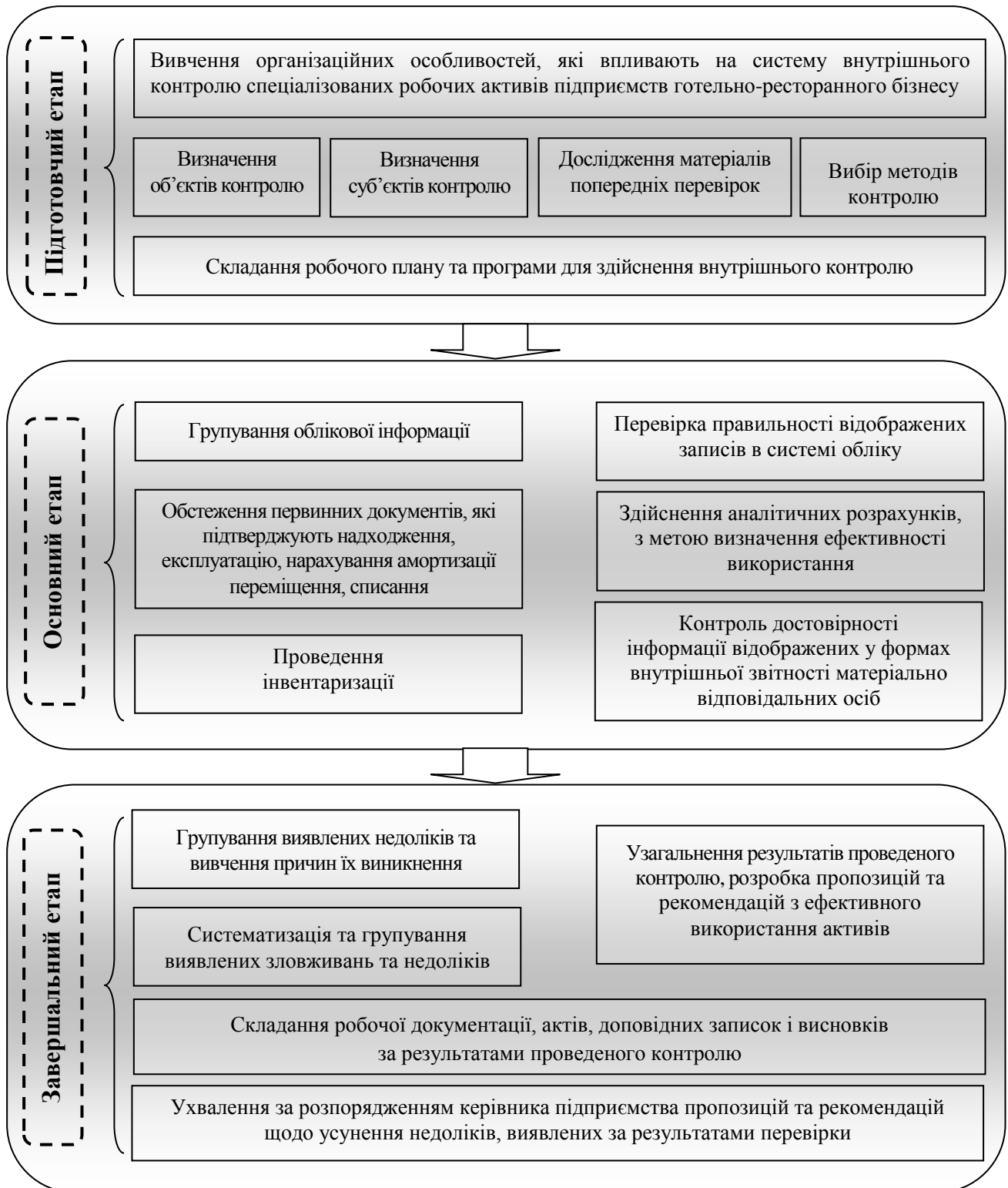


Рис. 1. Методика внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу (розроблено автором)

Висновки. Запровадження до діючої системи контролю пропозицій з удосконалення методики внутрішнього контролю спеціалізованих робочих активів підприємств готельно-ресторанного бізнесу дозволить вчасно отримувати достовірну інформацію про наявні активи та їх стан, дасть змогу своєчасно виявляти й усувати помилки, неточності та порушення, що сприятиме покращенню результативності функціонування підприємств. Для посилення значущості запропонованих методичних процедур нами наведено методику контролю досліджуваних активів, які надають можливість визначити послідовність проведення контрольних дій, а також оперативно та систематизовано представити результати здійсненого контролю користувачам інформації.

Література:

1. Багрій К. Л. Внутрішньогосподарський аналіз і контроль матеріальних запасів підприємств: методика і організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. : 08.00.09 / К. Л. Багрій ; КНТЕУ. – К., 2011. – 22 с.
2. Бразілій Н. М. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення / Н. М. Бразілій, М. М. Тимошенко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – 2009. – № 24 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_24/articles/20_Brasilij_Timoshenko.pdf.
3. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики [Текст] : монографія / Т. А. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 772 с.
4. Гриценко О. М. Облік і контроль запасів на підприємствах ресторанного господарства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. : 08.00.09 / О. М. Гриценко ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2014. – 24 с.
5. Єгарміна В. Внутрішній контроль: сучасність та перспективи / В. Єгарміна // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 21. – С. 62-65
6. Ковтун Т. В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства / Т. В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т.1. – С. 165-170.
7. Куцик П. О. Внутрішньогосподарські регламенти, стандарти і звіти: теоретичний аспект / П. О. Куцик // Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів : зб. мат. 1-ї всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. / [відп. за вип. П. О. Куцик]. – Львів : Львівська комерційна академія, 2012. – С. 7-9.
8. Озеран В. О. Контроль у системі управління діяльністю підприємств / В. О. Озеран, М. Ю. Чік // Вісник Національного університету “Львівська

політехніка” (Сер. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку). – Львів, 2012. – № 722. – С. 172-176.

9. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством [Текст] : монографія / К. І. Редченко. – Львів : ЛКА, 2011. – 360 с.

10. Ступінська М. В. Організація внутрішньогосподарського контролю запасів на підприємстві / М. В. Ступінська // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 8. – С. 84-86.

11. Сьомченко В. В. Роль внутрішньогосподарського контролю використання виробничих запасів на підприємстві / В. В. Сьомченко // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2013. – № 3 (72). – С. 130-132.

12. Фірсова С. М. Особливості внутрішнього контролю використання необоротних активів підприємства / С. М. Фірсова, О. В. Гарасюта // Науковий вісник НЛТУ України, 2006. – Вип. 16.6. – С. 184-187.

13. Шевченко С. О. Особливості відображення в обліку операцій з необоротними активами бюджетних установ / С. О. Шевченко // Актуальні проблеми сучасної науки. – 2009. – № 10. – С. 12–15.

14. Шевчук В. О. Проблеми ідентифікації об'єктів контролю господарських систем / В. О. Шевчук // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : тези доп. 9-ї міжнар. наук. конф. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – С. 10-11.

15. Шумило Р. Р. Методичні аспекти контролю малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів / Р. Р. Шумило // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : тези доповідей наук.-практ. конф. (м. Львів, 26-28 квіт. 2012 р.). – Львів : Національний університет “Львівська політехніка”, 2012. – С. 368-369.

16. Шумило Р. Р. Організація внутрішньогосподарського контролю малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів / Р. Р. Шумило // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – Випуск 3 (21). – С. 403-409.