

МОЛДАВСКАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ

На правах рукописи

C.Z.U. [657:641.5+657.6] (478) (043)

ХОРОЗОВА ВАЛЕНТИНА

**ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА НА
ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ**

**Научная специальность: 522.02 – Бухгалтерский учет; аудит;
экономический анализ**

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук

Кишинев, 2023

Диссертация выполнена в департаменте "Бухгалтерский учет, аудит и экономический анализ" Молдавской Экономической Академии

Научный руководитель:

ПОПОВИЧ Анжела – доктор экономических наук, конференциар университетар, МЭА

Комиссия по публичной защите докторской диссертации:

1. **Председатель** – **ГРИГОРОЙ Лилия**, доктор экономических наук, конференциар университетар, МЭА.
2. **Научный руководитель** – **ПОПОВИЧ Анжела** – доктор экономических наук, конференциар университетар, МЭА.
3. **Официальный оппонент** – **НЕДЕРИЦА Александр**, доктор хабилитат экономических наук, профессор университетар, МЭА.
4. **Официальный оппонент** – **ТУХАРЬ Тудор**, доктор хабилитат экономических наук, профессор университетар, МКТУ.
5. **Официальный оппонент** – **ДОЛГИЙ Кристина**, – доктор экономических наук, профессор университетар, МГУ.

Защита состоится **31 октября 2023 г.**, в 14:00 часов, на заседании Комиссии по публичной защите докторской диссертации при Молдавской Экономической Академии Молдовы: MD-2005, мун. Кишинев, ул. Бэнулеску-Бодони 59, 1 этаж, офис 104 (блок В).

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в Научной библиотеке Молдавской Экономической Академии, на сайте ASEM (www.irek.ase.md) и на сайте ANACEC (www.anacec.md).

Автореферат отправлен 30 сентября 2023г.

Председатель Комиссии по публичной защите докторской диссертации:

доктор экономических наук,
конференциар университетар

ГРИГОРОЙ Лилия

Научный Руководитель:

доктор экономических наук,
конференциар университетар

ПОПОВИЧ Анжела

Автор:

ХОРОЗОВА Валентина

© Хорозова Валентина, 2023

СОДЕРЖАНИЕ

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ.....	4
СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ.....	9
ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ.....	27
БИБЛИОГРАФИЯ	31
СПИСОК НАУЧНЫХ ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ	34
АННОТАЦИЯ (румынском, английском, русском).....	35

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Актуальность и важность темы исследования. Общественное питание является важной и многогранной частью национальной экономики. Эта сфера одновременно вовлечена и в деятельность по производству материальных благ, и в сферу услуг. Миссия предприятий общественного питания не ограничивается удовлетворением персонифицированных потребностей населения в услугах по организации питания, но включает в себя и организацию досуга и отдыха [7].

Такая разноплановость функций предприятий общественного питания, наряду с многочисленностью форм их собственности и организационно-управленческой структуры, обуславливает необходимость отдельного нормативного регулирования их деятельности с точки зрения санитарно-гигиенических и технических норм. Это обеспечивает, в том числе, и более эффективное и безопасное их функционирование.

Исследования проблематики сферы общественного питания демонстрируют, что эта отрасль нуждается не только в особых регламентах санитарно-технического характера, но и в отдельных отраслевых стандартах, учитывающих особенности деятельности предприятий общественного питания с точки зрения финансового регулирования, в частности, в области бухгалтерского учета и аудита. Несмотря на это, нормативной базы, регламентирующей бухгалтерский учет и аудит в сфере общественного питания, в настоящий момент не существует.

Разработка и внедрение специфических механизмов финансового контроля для предприятий сферы общественного питания будут способствовать как повышению качества оказываемых населению услуг, так и улучшению важнейших экономических показателей работы предприятий, в том числе росту рентабельности, а также послужит общему развитию и оздоровлению отрасли в целом. Это предопределяет важность и актуальность темы исследования, обуславливает необходимость тщательного и всестороннего изучения особенностей финансового регулирования сферы общественного питания с целью совершенствования методов и практик бухгалтерского учета и аудита.

Анализ степени изученности и определение проблем исследования. В настоящее время в отечественной и зарубежной литературе имеется значительное количество работ, посвященных бухгалтерскому учету и аудиту на предприятиях общественного питания. Среди авторов – А. Петров, Э. Батраев, П. Николенко, Г. Николаев, А. Недерица, В. Букур, Т. Тухарь, Е. Бажерян, А. Апосту, Ю. Кочинев, А. Милосердова, Р.Шмиджолл, Д. К.

Хейс, Джек Д. Нинемайер, Л. Кравченко, Г. Нестеров, Н. Уваров, Б. Гаврилова, К. Оуату, М. Думитрану, Д. Вишан, Д. Стэнеску, А. Терехов, Т. Сергеев и другие. Однако данные работы ограничиваются анализом отдельных аспектов изучаемой темы и не предлагают комплексного подхода к регулированию и оптимизации учета и аудита в исследуемой отрасли. Как результат, широкий спектр вопросов, требующих разрешения, остается нераскрытыми и неосвещенными в экономической литературе.

Основные научные проблемы, решенные в диссертации, заключаются в формулировании рекомендаций по идентификации особенностей деятельности предприятий общественного питания и их влияния на ведение бухгалтерского учета и аудита, в разработке новых методов учета и ценообразования запасов, в усовершенствовании аудита, в формулировании рекомендаций по установлению аудиторского риска, по сбору и применению аудиторских процедур при осуществлении аудита на предприятиях общественного питания.

Целью работы является исследование и обобщение существующей практики бухгалтерского учета и аудита на предприятиях общественного питания, изучение нормативных положений и теоретических исследований в выбранной области, а также разработка конкретных рекомендаций и предложений по совершенствованию бухгалтерского учета и аудита в соответствии с современными требованиями и международной практики.

Для достижения этой цели в работе поставлены следующие **задачи**:

- определение особенностей предприятий общественного питания и их влияния на бухгалтерский учет и аудит;
- осуществление сравнительного анализа порядка ведения бухгалтерского учета на отечественные и зарубежные предприятия;
- разработка эффективных методов учета и ценообразования запасов;
- разработка вариантов ведения управленческого учета и анализ эффективности его применения;
- разработка рекомендаций по формированию интегрированной отчетности на предприятиях общественного питания;
- разработка новых схем отражения в бухгалтерском учете затрат, расходов и доходов;
- исследование порядка установления аудиторского риска и формулирование предложений по его улучшению;

- разработка перечня аудиторских доказательств и порядка их применения на практике;

Методология исследования основывается на теоретических и методологических положениях. При подготовке данного исследования автором были изучены и использованы законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету Республики Молдова и других государств, а также МСФО и директивы Европейского Союза. Исследование проводилось с использованием научных приемов, таких как: индукция, дедукция, системный и комплексный подходы, качественные и количественные методы анализа, синтез теоретического материала, обобщение, систематизация, абстрагирование, принципы формальной логики.

Гипотеза исследования заключается в том, что существуют системные проблемы в сфере бухгалтерского учета и аудита на предприятиях общественного питания. Эти проблемы могут оказывать негативное воздействие на точность и надежность финансовой отчетности, а также на эффективность внутреннего контроля в данной отрасли. Предполагается, что несмотря на наличие существующих бухгалтерских и аудиторских нормативов и стандартов, уникальные особенности и сложности, характерные для общественного питания, могут приводить к специфическим проблемам в сфере учета и контроля. В этой связи, проведение более глубокого исследования данных проблемных аспектов представляется необходимым.

Научная новизна и оригинальность работы заключается в:

- применении комплексного подхода к исследованию вопросов учета и аудита на предприятиях общественного питания;
- углублении и развитии понятия «предприятие общественного питания»;
- разработке рекомендаций по улучшению действующей системы учетной документации и предложений по применению прогрессивных форм первичных документов по учету запасов;
- разработке рекомендаций по улучшению порядка проведения инвентаризации и учета потерь на предприятиях исследуемой отрасли;
- предложении нового перечня синтетических счетов и субсчетов по учету запасов;
- обосновании новых критериев классификации затрат, доходов и расходов для предприятий общественного питания;

- представлении рекомендации по улучшению аналитических процедур на различных этапах проведения аудита;
- усовершенствовании процедур аудита и оценки его результатов в принятии управленческих и экономических решений.

Практическая значимость работы заключается в:

- улучшении системы действующей учетной документации и разработка более прогрессивных форм первичных документов для учета запасов;
- предложении новых схем бухгалтерских проводок по учету естественной убыли, по формированию и использованию оценочных резервов для покрытия потерь запасов;
- усовершенствовании действующих форм регистров аналитического и синтетического учета запасов;
- разработке нового способа распределения косвенных производственных затрат;
- применении предложенных аудиторских процедур с учетом специфики предприятий общественного питания;
- улучшении процессов тестирования при аудите, учитывающих специфику предприятий общественного питания.

Теоретическая значимость работы вытекает из анализа положений национальных и международных стандартов бухгалтерского учета и аудита на предприятиях общественного питания, а также в исследовании методов ценообразования с учетом особенностей деятельности предприятия общественного питания, в обосновании предложений по совершенствованию аудита запасов, доходов и других элементов финансовых отчетов.

Объектом исследования являются практические материалы предприятий сферы общественного питания Республики Молдова таких как рестораны «MADAM WONG» (Truffe SRL), «Kiku Steak & Wine Restaurant» (PABUSS-M SRL) и кафе «AUGUSTO» (Melang & Compani SRL), Crisdim Lux SRL и «Буджак» (СC «UNIVERSALCOOP DIN CEADÎR-LUNGA»).

Основные проблемы, выдвинутые для защиты, вытекают из цели и задач работы и заключаются в обосновании методов калькуляции себестоимости продукции на предприятиях общественного питания, в предложении порядка учета потерь, связанных с естественной убылью сырья и материалов, а также введение нового счета для их учета, в

исследовании проблем применения интегрированной отчетности в данной сфере обоснования направлений проведения аудита и использования его результатов в контексте исследуемой темы.

Внедрение научных результатов. Результаты исследования, относящиеся к учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов, к применению способа распределения косвенных производственных затрат, к созданию оценочных резервов для возмещения потерь запасов были внедрены на предприятиях Truffe SRL и Melang & Compani SRL.

Апробация результатов исследования. Основные результаты исследования были представлены и одобрены на четырех международных научных конференциях и симпозиумах, проходивших в Республике Молдова, Украине и Беларуси.

Публикации по теме диссертации. По результатам исследования опубликовано 7 статей, из которых 3 (в журналах, аккредитованных) ANACEC. Общий объем публикаций составляет 2,62 печатных листа.

Объем и структура диссертации. Диссертация включает: аннотацию, введение, три главы, выводы, рекомендации, библиографию (151 названий). Материал содержит: 143 страниц основного текста, 20 рисунков, 37 таблиц и 14 приложений.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, аудит, общественное питание, ценообразование, управленческий учет, доходы, расходы, интегрированная отчетность, аудиторские доказательства, аудиторский риск, финансовая отчетность.

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность и важность темы, определены цель, задачи, гипотеза и методология исследования; научная новизна, практическая и теоретическая значимость, а также изложены основные научные результаты, представленные к защите.

В первой главе «Теоретические основы бухгалтерского учета и аудита на предприятиях общественного питания» исследуется определение понятию «предприятие общественного питания», приведены критерии классификации предприятий данной сферы, освещены ключевые особенности их функционирования, включая наиболее значимые законодательные нормы, регулирующие их деятельность, а также дается оценка влияния, оказываемого этими факторами на организацию бухгалтерского учета. В главе рассматривается специфика формирования цен, базирующаяся на торговом или производственном методах.

Согласно действующему законодательству предприятие общественного питания – это торговая единица, представляющая собой общественное место, где подаются блюда, кулинарные и кондитерские изделия и напитки, осуществляется деятельность по приготовлению пищевых продуктов для потребления, происходит обслуживание клиентов, а также осуществляется сопутствующая таким услугам развлекательная деятельность, сопровождаемая специфическими услугами, обеспечивающими их потребление преимущественно на месте, в том числе путем сочетания реализации приготовленных блюд и других товаров, связанных с потреблением, с приготовлением продуктов на месте или вне его [3].

Из числа ключевых аспектов деятельности предприятия общественного питания, влияющих на специфику организации бухгалтерского учета и аудита, можно выделить пять основных:

- многообразие типов предприятий;
- многообразие предоставленных услуг;
- многообразие правовых норм, регулирующих данную сферу;
- особенности хозяйственной деятельности предприятий;
- одновременное сочетание трех видов деятельности – производство, торговля и оказание услуг.

Отдельно стоит отметить последний из перечисленных аспектов, так как именно наличие и взаимосвязь всех трех видов деятельности отличают предприятия общественного питания от субъектов других отраслей экономики, в том числе, от

предприятий пищевой промышленности, которые только производят продукцию, но не занимаются продажей готовой продукции населению и организацией ее потребления, и от предприятий розничной торговли, которые занимаются только реализацией товаров [6, стр. 121].

На предприятиях общественного питания бухгалтерский учет должен отражать все три перечисленные функции [22, стр.100]. Комплексность этой задачи приводит к существованию различных вариантов оценки приобретаемых товаров (для продажи) и сырья (для дальнейшей переработки), а также к различным подходам и принципам формирования цен и себестоимости блюд и товаров. В силу этих обстоятельств, специалисты сферы бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания в Республике Молдова имеют различные точки зрения на ведение учета.

Так, ряд экспертов выступает за традиционный производственный метод учета, в рамках которого можно получить данные о фактических затратах с целью определения себестоимости по каждому виду продукции и ожидаемой прибыли от ее продаж.

Другие специалисты предпочитают вести учет аналогично учету на торговых предприятиях – используя торговый метод. Главный аргумент в пользу второго подхода заключается в том, что специфика деятельности предприятий общественного питания по некоторым направлениям близка к торговой деятельности. Данный подход подтверждается и законодательством Республики Молдова, согласно которому деятельность предприятий общественного питания считается торговой, а не производственной и не деятельностью по оказанию услуг [3].

Однако, в Методических указаниях о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг, говорится, что субъекты, осуществляющие деятельность по производству продукции и/или оказанию услуг, обязаны вести бухгалтерский учет производственных затрат и калькулировать себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг [9, п. 6]. Это означает, что бухгалтерский учет должен осуществляться по производственному методу.

Исходя из вышесказанного, можно заключить следующее: бухгалтерский учет на предприятиях общественного питания должен быть построен исходя из того, что в рамках оказания услуг общественного питания не продается готовая продукция, как таковая, а оказывается услуга для их потребления в специализированных предприятиях или вне таковых, а также сопутствующая деятельность по организации досуга.

Следовательно, в бухгалтерском учете на предприятиях общественного питания можно применять как производственный, так и торговый, методы калькулирования себестоимости продукции.

Необходимо отметить, что выбор метода практически не влияет на показатели финансовых отчетов (в первую очередь, на величину расходов текущего отчетного периода). Это обусловлено тем, что в силу специфики деятельности предприятий общественного питания периоды изготовления и продажи их продукции, как правило, совпадают [12].

Особое внимание уделяется и вопросу ценообразования, который в сфере общественного питания является одним из наиболее сложных и важных элементов бизнеса, так как правильное определение цены оказывает значительное влияние на результативность и эффективность деятельности предприятия. Именно цены определяют структуру производства, в значительной степени воздействуют на движение материальных потоков, распределение товарной массы, уровень доходности предприятия.

Исходя из положений действующего законодательства, на предприятиях общественного питания цены формируются на основе свободных отпускных цен на готовую продукцию и товары [3, ст. 20].

По мнению некоторых авторов, формирование розничной цены на предприятиях общественного питания осуществляется в зависимости от специфики товара, финансового положения предприятия, целей предприятия и других факторов. При этом могут быть использованы различные методы определения цены, основными из которых являются: метод на основе цен на продукцию конкурентов, метод на основе оценки спроса, метод на основе оценки затрат [20, стр. 159].

Все перечисленные выше методы ценообразования должны включать в себя данные по себестоимости готовой продукции, которые получаются путем калькулирования, что следует из действующей правовой базы, согласно которой “цены на продукцию собственного производства, в том числе и на гастрономические, кулинарные, кондитерские изделия и полуфабрикаты, определяются путем калькуляции” [4].

Целью калькулирования себестоимости продукции является создание информационной базы управления затратами организации, расчет себестоимости готовой продукции по видам, группам и другим признакам, анализ выполнения плановых показателей, выявление финансовых результатов от обычных видов деятельности, определение эффективности организационно-технических мероприятий по развитию и совершенствованию производства [14, стр.180].

В общественном питании калькулирование себестоимости продукции производится, как правило, по учетным ценам сырья, что обуславливает необходимость установления учетных цен как на сырье, так и на покупные товары. В учетную стоимость товаров и сырья, поступающих на склад или в кладовые предприятия общественного питания, включают покупную стоимость и расходы, связанные с их поступлением.

Калькулирование позволяет определить, насколько выгодно производство той или иной кулинарной продукции в определенных экономических условиях, эффективна ли существующая система организации производственного процесса, что можно и необходимо изменить и в каком направлении [22, стр.103].

В работе рекомендовано осуществлять расчет себестоимости продукции и их продажной цены по формуле (Рис. 1):



Рис. 1. Формирование продажной цены блюда

Источник: разработано автором

Как видно из формулы, при формировании цены предприятия общественного питания основываются не на полной себестоимости, а только на сырьевой составляющей и наценке, которая включает в себя долю планируемой от продажи прибыли и покрытие прочих расходов предприятия (аренда, затраты на оплату труда, износ оборудования и т. д.). Такой метод можно было бы считать эффективным, если бы все прочие расходы являлись постоянными. Однако, поскольку среди них есть и переменные расходы, такие как затраты на оплату труда, коммунальные расходы, в таком случае целесообразнее при расчете продажной цены применить следующую формулу (Рис. 2):

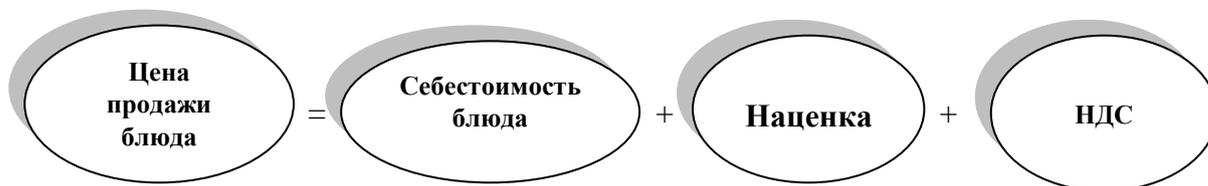


Рис. 2. Рекомендуемое формирование продажной цены блюда

Источник: разработано автором

При использовании данной формулы необходимо учитывать в торговой наценке долю прибыли и другие постоянные затраты, не связанные с производством, а в

себестоимости – все затраты по изготовлению продукции. Поэтому калькуляционные карты рекомендуется дополнить двумя составляющими, а именно:

1) информация о затратах труда повара на приготовление блюда. При этом базой для расчета данных затрат является время на приготовление блюда и тарифная ставка повара, который его готовит;

2) нормативная величина косвенных производственных затрат, то есть оценка средних затрат, связанных с производственными процессами и не прямо относящихся к конкретным продуктам или услугам. Нормативная стоимость косвенных затрат может быть выражена в процентном соотношении к общим затратам на производство или в определенных единицах измерения, таких как денежные единицы на единицу продукции.

Такое дополнение позволило бы получить информацию о полной себестоимости блюда. Кроме того, чтобы получить еще более точный расчет себестоимости основного блюда, следует первоначально рассчитать себестоимость используемых в нем полуфабрикатов. Иными словами, для правильного калькулирования себестоимости, все компоненты будущего блюда нужно сначала привести к тому состоянию, в котором они фактически будут использованы (очистить, сварить и т.п.).

Образно говоря, этапы приготовления на кухне должны совпасть с этапами отражения в бухгалтерском учете. Поэтому вначале необходимо рассчитать себестоимость полуфабрикатов, а затем необходимую долю включить в расчет стоимости готового блюда.

В данной главе также рассматриваются специфические аспекты учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов (далее - МБП) предприятий общественного питания, особенно в тех случаях, когда предприятие применяет производственный метод расчета себестоимости. Эти аспекты связаны с определенными трудностями, так как начисление износа в соответствии НСБУ "Запасы" на начальном этапе деятельности предприятия в сфере общественного питания может быть затруднительным из-за следующих факторов:

1. В начале своей деятельности предприятие может ввести в эксплуатацию большое количество МБП одновременно.
2. Перечень МБП в области общественного питания очень разнообразен, включая мебель, посуду, хозяйственные инвентарь, специальную одежду для персонала и другие предметы, включая те, которые используются в производственном процессе.

3. При введении в эксплуатацию МБП и применении производственного метода учета, предприятия могут завышать долю косвенных производственных расходов, что в свою очередь повышает себестоимость блюд.

В качестве решения данной проблемы предлагается относить суммы затрат по МБП к расходам будущих периодов и списывать их постепенно, пропорционально объему выпущенной продукции. Метод списания МБП определяется каждым предприятием самостоятельно и должен отражаться в его учетных политиках [24,стр.86].

Для наглядности в работе рассмотрены примеры расчета себестоимости различных блюд и включенных в них полуфабрикатов. Учтены особенности исчисления себестоимости по подразделениям, включая кондитерский цех и мясной цех, а также по отдельным операциям внутри подразделений, например, разделение полутуши на мясные полуфабрикаты в мясном цеху.

Во второй главе «Методологические и практические аспекты бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания» изложены особенности учета движения и потерь сырья, товаров и готовой продукции. Приводится методика учета доходов и расходов, связанных с реализацией продукции и товаров. Рассмотрена возможность применения управленческого учета, как фактора снижения затрат и расходов. Также представлены рекомендации по применению интегрированной отчетности на предприятиях общественного питания.

В результате исследования установлены этапы учета движения запасов и их потерь, которые отражены в таблице 1.

Таблица 1. Этапы и особенности движения сырья и товаров на предприятиях общественного питания

I. Поступление сырья и товаров	<ul style="list-style-type: none"> • Большое количество поставщиков в зависимости от ассортимента поставляемого сырья и частоты завоза сырья и товаров.
II. Перемещение продуктов со складских помещений в производственные цеха или на реализацию	<ul style="list-style-type: none"> • Передача сырья и товаров со склада на производство с учетом потребностей в рамках спроса. Особенности организации участков хранения товарно-материальных ценностей – «склад», «кухня» и перемещение между ними. Контроль за качеством сырья и полуфабрикатов.
III. Производство продукции общественного питания	<ul style="list-style-type: none"> • Обеспечение технологической документацией полного ассортимента блюд, представленных в меню. Соблюдение условий и сроков хранения полуфабрикатов для производства блюд.
IV. Реализация продукции с учетом организации процесса потребления	<ul style="list-style-type: none"> • Одновременное оказание услуг производства продукции и ее реализации на предприятии общественного питания и/или за его пределами. Формирование заказа с учетом предпочтений клиента, возможность повлиять на его выбор, применяя «техники продаж».

Источник: разработано автором

С точки зрения бухгалтерского учета, на каждом из этапов, есть свои особенности и сложности, связанные с порядком:

- идентификации и оценки товаров;
- проведения инвентаризации и отражения ее результатов в бухгалтерском учете;
- списания некоторых запасов.

Так, например, на первом этапе, в виду того что один и тот же вид товарно-материальных запасов может быть отнесен как к товару, так и к сырью, возникает вопрос об его оценке и идентификации. Поэтому предлагается учитывать товарно-материальные запасы на том или ином счете в зависимости от назначения получаемого товара. Так, если товар планируется использовать как сырье, то его относят на счет 211 «Материалы»; в случае если товарно-материальные ценности будут предназначены только для перепродажи, то следует учитывать их, как товар – на счете 217 «Товары».

Что касается порядка проведения инвентаризации, следует отметить, что первоочередной целью инвентаризации на предприятиях общественного питания является выявление мест в процессе движения товаров, где произошли недостачи и потери товарно-материальных ценностей. Кроме того, устанавливают причины недостач, основными из которых являются:

1. Хищение товара.
2. Некорректное оформление при приемке товара или в ходе перемещения сырья.
3. Ошибки и неточности в закладках технико-технологических карт (например, неверно определенные проценты возможных потерь товара при кулинарной обработке, недостаточный уровень подготовки работников).
4. Ненадлежащая обработка сырья.
5. Дублирование товара в номенклатурном справочнике предприятия.
6. Отсутствие списания продуктов для служебного питания, а также испорченных или просроченных продуктов и т.д.

Все эти факторы могут привести к недостачам и неучтенным потерям на производстве. Считается допустимым, когда результаты инвентаризации отличаются от документальных итогов в пределах от 3 до 5 %.

В ходе инвентаризации также выявляют потери – нормируемые и ненормируемые. Нормируемые потери образуются в результате естественной убыли товаров – уменьшения веса или объема товаров вследствие изменения их физико-химических свойств.

Ненормируемые потери являются следствием боя, брака и порчи товаров, а также недостач, растрат, хищений, стихийных бедствий.

Учет потерь ведется по их видам и причинам образования, отдельно по каждому подразделению и в целом по предприятию, а также по лицам, виновным в допущении потерь.

В соответствии с учетными политиками и видами потерь производственные потери могут быть отражены на счетах 811 «Основная деятельность», 812 «Вспомогательная деятельность», 215 «Незавершенное производство» и 714 «Другие расходы операционной деятельности» или на отдельном управленческом счете, например, на счете 828 «Производственные потери» [13].

Нормы естественной убыли, применяемые при хранении товаров на складах организаций общественного питания, дифференцированы по группам товаров, климатическим зонам и зависят от сроков хранения. Размер естественной убыли определяется по каждому виду товаров отдельно в соответствии с фактическим сроком хранения. При расчете убыли по некоторым видам товаров (рыба, мясо) необходимо учитывать температурный режим хранения, а также условия упаковки [13, стр. 77].

Если сравнивать суммы потерь от естественной убыли на предприятиях общественного питания с этими же показателями на предприятиях других отраслей, например, торговли, то они – на порядок выше. Это связано со спецификой деятельности и технологией производства (например, разморозка импортных морепродуктов).

Сложившаяся на данный момент ситуация говорит о назревшей необходимости разработки и внедрения инновационных методов управления для достижения максимальной эффективности работы предприятий общественного питания.

Как один из вариантов, можно рассмотреть создание специального оценочного резерва для формирования сумм компенсаций – "Резерв для покрытия потерь при естественной убыли сырья и материалов". Принцип формирования данного резерва предполагает ежемесячные отчисления, размер которых определяется в зависимости от риска потерь. При малых рисках отчисления могут составлять от 2 до 5% (для картофеля можно использовать 3%), при высоких рисках – до 10% (например, для замороженной рыбы – 10%). Расчет будет производиться при приобретении сырья по каждой заготавливаемой позиции или группе позиций в зависимости от степени риска потерь.

Формирование резерва предполагает внесение ряда изменений в методику бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятий общественного питания. Так, в действующий План счетов целесообразно включить к счету 538 «Текущие оценочные

резервы» с отдельным субсчетом 5384 «Резерв для покрытия потерь при естественной убыли сырья и материалов». Аналитический учет по данному счету правомерно вести по причинам отклонений. В калькуляционных расчетах и бюджетировании данный резерв необходимо учитывать отдельной статьей затрат.

Предлагаемая корреспонденция счетов по операциям создания и использования оценочного резерва норм естественной убыли представлена в таблице 2.

Таблица 2. Предлагаемая схема корреспонденции счетов по учету оценочного резерва расходов на естественную убыль сырья

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дт	Кт
1. Формирование оценочного резерва по естественной убыли	714 «Другие расходы операционной деятельности»	538 «Текущие оценочные резервы»
2. Выявлена недостача сырьевых ресурсов в результате проведения инвентаризации	714 «Другие расходы операционной деятельности»	211 «Материалы»
3. Недостача в пределах законодательно утвержденной величины норм естественной убыли отнесена на общепроизводственные затраты	811 «Основная деятельность»	714 «Другие расходы операционной деятельности»
4. Списана сумма расходов естественной убыли сверх норм за счет ранее созданных резервов	538 «Текущие оценочные резервы»	714 «Другие расходы операционной деятельности»

Источник: разработано автором

Также во второй главе рассмотрена еще одна характерная черта процесса движения товаров, оказывающая влияние на результаты инвентаризации. Это – неправильный учет расходов, связанных со списанием отдельных запасов, таких как: фритюр и специи, сырье на «комплементы» от шеф-повара и для разработки новых блюд.

Для разрешения данной ситуации в рамках учетной стратегии предприятия общественного питания следует установить стандарты и периодичность списания запасов для каждой из указанных расходных позиций. В работе предлагается ежемесячное списание запасов, как это делается для прочих непрямых затрат. Пределы стандартных норм могут быть определены по следующему образцу:

- списание сырья на разработку новых блюд – в зависимости от общей выручки предприятия;
- списания сырья на «комплементы» от шеф-повара – согласно общей сумме заказа;
- списание фритюра – исходя из выручки от продажи блюд, в приготовлении которых используется фритюр.

Данные затраты целесообразно учитывать в составе косвенных производственных затрат с составлением следующей бухгалтерской записи: Дебет 821 «Косвенные производственные затраты» и Кредит 211 «Материалы».

Во второй главе анализируются и особенности управленческого учета на исследуемых предприятиях общественного питания, а именно: нестандартный подход к расчету себестоимости. В данном случае применяется «усеченный» метод расчета себестоимости, который включает только прямые материальные затраты, исключая косвенные производственные расходы, заработную плату для сотрудников основного производства и социальные отчисления. Эти расходы либо относятся к коммерческим издержкам – счет 712 «Расходы по реализации», либо отражаются на счете 821 «Косвенные производственные затраты», но общей стоимостью, без распределения на каждый вид продукции.

Такой метод учета довольно прост в применении, поскольку позволяет легко определить производственную себестоимость на основе калькуляционных карт для каждого продукта. Однако такой подход предоставляет точную информацию только о расходах на материалы и другие компоненты для производства продукции, но не предоставляет полную информацию о фактической себестоимости блюд. Даже при разделении косвенных производственных расходов на все произведенные блюда, общая себестоимость в итоге рассчитывается неправильно, так как определяется для всех блюд в целом, а не для каждого отдельно.

Формирование неполной себестоимости на предприятиях общественного питания возникает ввиду того, что косвенные производственные затраты (включая заработную плату работников кухни и социальные отчисления) сложно распределить между различными видами и партиями продукции, так как нельзя определенно сказать, к какому виду продукции они относятся.

Практический опыт подтверждает, что основной мотивацией для использования «усеченного» метода расчета себестоимости продукции, является отсутствие данных о точном распределении косвенных производственных издержек, а также ограничения компьютерных программ учета, которые не располагают средствами расчета косвенных производственных затрат (именно такие, в целях экономии, часто используются экономическими агентами). Соответственно, наиболее эффективным способом решения данной проблемы является приобретение более совершенного программного обеспечения, которое позволяет выполнять такие расчеты, к тому же стоимость такого программного обеспечения сегодня относительно невысока.

Кроме того, предприятиям следует определиться с базой распределения косвенных производственных затрат. Например, для кухни и бара, как базу можно использовать материальные (сырьевые) затраты, поскольку они составляют основную часть стоимости блюда. В то же время, в кондитерском цехе базой для распределения может быть заработная плата кондитера, так как она оказывает наибольшее влияние на финальную стоимость кондитерских изделий. В работе приводится методика учета доходов и расходов, связанных с реализацией продукции и товаров.

Также представлены наблюдения, выводы и рекомендации относительно практики и перспектив применения интегрированной отчетности, рассмотрены общие аспекты и основные преимущества ее использования на предприятиях общественного питания в Республике Молдова.

Интегрированная отчетность обеспечивает возможность получать важные нефинансовые данные, в том числе о таких аспектах деятельности предприятия, как:

- уровень экологичности производства пищевых продуктов;
- эффективность утилизации отходов пищевого производства;
- эффективность (рациональность) расходования пищевого сырья для приготовления полуфабрикатов и готовой продукции.

Основная цель интегрированной отчетности – показать создание стоимости организации за определенный период на основе анализа широкого спектра как финансовых (что характерно для традиционных видов отчетности), так и нефинансовых показателей деятельности предприятия [23, стр.42].

В интегрированной отчетности предоставляются сведения о ресурсах предприятия и их взаимосвязях. Тем самым, отчетность дает ответ, как именно фирма, взаимодействуя с внешней средой и капиталами, создает стоимость. Это обеспечивает более прозрачное представление о ресурсах компании, имеющихся в ее распоряжении. В таких данных заинтересованы все потенциальные пользователи отчетной информации – кредиторы, инвесторы, продавцы и покупатели, контролирующие органы и др.

Интегрированная отчетность является завершающим этапом учетного процесса. Она представляет собой совокупность сгруппированных в установленном порядке и последовательности достоверной информации и показателей о деятельности хозяйствующего субъекта, группы взаимосвязанных организаций за определенный период [16, стр. 45].

На предприятиях общественного питания интегрированная отчетность может выполнять ряд важных функций, среди которых можно выделить следующие:

- информационная – предусматривает отражение в интегрированной отчетности показателей всех сфер деятельности организации: товарооборот, прибыль, численность персонала и т. д.;
- аналитическая – заключается в проведении оценки и анализа всех видов деятельности хозяйствующего субъекта: рентабельность, производительность труда, экологичность производства и т. д.;
- контрольная – позволяет осуществлять контроль над активами организации, за движением материальных, трудовых и финансовых ресурсов, производить оценку материально-технической базы.

Отметим, что интегрированная отчетность субъекта должна содержать только самую актуальную информацию, а также такую, которая позволит оценить финансовую устойчивость предприятий. Объем отчетности зависит от специфики деятельности предприятия, от выбора раскрываемой информации [2,стр.128]. Основываясь на международном стандарте «Интегрированная отчетность», рекомендовано включить в интегрированный отчет следующие элементы: обзор организации и внешняя среда, управление, бизнес-модель, риски и возможности, стратегия и распределение ресурсов, результаты деятельности, перспективы на будущее [8, стр. 26].

Интегрированная отчетность является перспективным видом отчетности, позволяющим более полно, по сравнению с финансовыми и управленческими отчетами, предоставлять комплексную информацию о деятельности предприятия с учетом не только экономических, но и набирающих сегодня значение экологических, социальных, политических факторов.

Внедрение этого типа отчетности рекомендуется для крупных субъектов любых сфер деятельности, включая и предприятия общественного питания – сетей ресторанов, кафе, закусочных.

Среди потенциальных преимуществ, которые может получить субъект от перехода на составление интегрированных отчетов – привлечение капитала, улучшение деловой репутации и конкурентоспособности.

В третьей главе «Совершенствование аудита на предприятиях общественного питания» рассматривается проблематика планирования аудита, учет аудиторских рисков, сбор аудиторских доказательств и порядок применения аналитических процедур. Даны практические рекомендации по решению ряда актуальных проблем аудита, возникающих на предприятиях общественного питания, в особенности аудита товарно-материальных запасов, затрат и денежных операций.

В аудиторской проверке на предприятиях общественного питания планирование аудита занимает особое место, поскольку оно влияет на качество результатов выполненного аудиторского задания и на его эффективность.

Планирование нацелено на то, чтобы аудиторская проверка была осуществлена квалифицированно и в срок. При планировании аудита особое внимание стоит уделить оценке системы внутреннего контроля предприятия, так как надежная и эффективная система внутреннего контроля снижает до минимума контрольный риск. Низкий контрольный риск говорит и о низком аудиторском риске. Если при аудиторской проверке аудитор будет убежден, что система внутреннего контроля надежна и эффективна, то это может быть поводом для менее трудоемких аудиторских процедур (аудит будет проведен более укрупнено или на выборочной основе).

В процессе оценки надежности внутреннего контроля предприятия общественного питания аудитор должен принимать во внимание, что:

- ✚ необходимо проверять документацию предприятия и средства контроля за весь отчетный период, а не только за отдельно выбранные периоды времени;
- ✚ при проверке необходимо уделить больше внимания временным интервалам отчетного периода, деятельность в которых имела особенности или отличия по сравнению с типичной деятельностью для всего периода в целом;
- ✚ оценка надежности всей системы внутреннего контроля и отдельных средств контроля как «низкая», не дает возможности более высокой оценки надежности других отдельных средств контроля.

Понимание системы внутрихозяйственного контроля документируют тремя методами: описательный отчет, блок-схема документооборота и анкета по внутрихозяйственному контролю. Все эти методы можно использовать и по отдельности, и комбинируя друг с другом [1, стр. 283].

Как правило, преимущество отдается анкете по внутрихозяйственному контролю, так как главное ее достоинство в том, что она позволяет более полно охватить все области аудита, являясь таким образом, хорошим рабочим инструментом. Более того, анкету обычно можно подготовить достаточно быстро – в начале выполнения заказа. Основным недостатком анкеты заключается в том, что изучаются отдельные элементы учетной системы клиента, без достижения полного понимания этой системы [1, стр. 284].

Важным при проведении аудита на предприятиях общественного питания является также оценка аудиторского риска, который представляет собой субъективно установленный уровень риска, который готов взять на себя аудитор. Если он определит

для себя меньший уровень риска, значит, он стремится к большей уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит ошибок.

Величина аудиторского риска может быть выражена соотношением: $0 < A < 1$.

Аудиторский риск может быть рассчитан по следующей формуле:

$$AR = IR \times RC \times DR \quad (1)$$

где: *IR* – неотъемлемый риск, *RC* – риск контроля, *DR* – риск необнаружения.

Однако В. Краснов и его соавторы считают данную модель не совсем точной: поскольку величины в правой части уравнения — это числа меньше единицы, то по правилам действий с такими величинами AR будет меньше, чем каждая из величин IR, CR или DR, а это лишено логического смысла [5].

Поэтому предлагается модель расчета аудиторского риска, которая исключает мультиколлинеарность факторов стандартной модели [21, стр. 157]:

$$AR = (IR + CR) \times DR \quad (2)$$

Действительно, результат расчета по данной формуле демонстрирует влияние всех составляющих и при этом не будет превышать единицу ни при каких значениях этих составляющих, а также не будет меньшим, чем каждая из них.

При планировании аудита на предприятии общественного питания оценивают уровень существенности информации, определяя, насколько ее отсутствие или искажение может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности [10, п. 2].

В мировой практике наиболее известными являются индуктивный и дедуктивный подходы определения уровня существенности. Дедуктивный подход является предпочтительным, так как при его применении сумма оценок существенности по отдельным статьям не превышает допустимую величину для финансовой отчетности в целом.

На практике существует обратная связь между существенностью и аудиторским риском, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск (рис. 3). Эту связь следует принимать во внимание при определении характера, времени и объема аудиторских процедур. В случае, если в ходе аудита аудитор устанавливает, что допустимый уровень существенности занижен, соответственно аудиторский риск повышается, и аудитор должен по возможности снизить риск контроля путем дополнительного тестирования системы внутреннего контроля или же снизить риск необнаружения путем изменения характера, времени проведения и объема запланированных процедур.

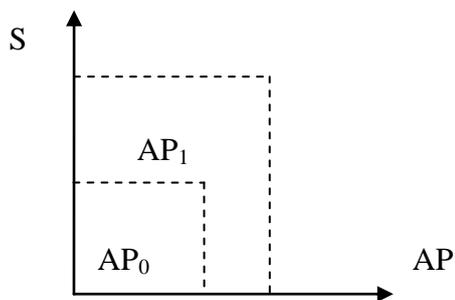


Рис. 3. Зависимость аудиторского риска (AP) от существенности выявленных искажений финансовой отчетности (S)

Источник: разработано автором

Вся информация, собираемая и обрабатываемая аудитором в ходе финансового контроля и аудита, называется аудиторскими доказательствами. Их достоверность, качество и своевременность определяют главную задачу аудита – предоставление аудитору возможности выразить мнение о достоверности и правдивости отражения в финансовых отчетах финансового положения организации, результатов ее деятельности, а также сделать заключение о том, что информация, отраженная в финансовой отчетности, не содержит существенных искажений и соответствует основам и принципам ее составления.

Аудиторские доказательства – это не только информация, полученная аудитором при проведении проверки, но и результаты анализа такой информации. При сборе аудиторских доказательств на предприятиях общественного питания следует руководствоваться не только международными стандартами аудита, но и учитывать специфику предприятия [18, стр.189].

На предприятиях общественного питания аудиторские доказательства получают в результате проведения тестов контроля и процедур проверки по существу [15].

Тесты контроля – тесты, проводимые в организации для оценки эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Они включают:

- проверку документов, подтверждающих операции и другие события, в целях получения аудиторских доказательств относительно надлежащего применения средств внутреннего контроля на практике. Например, проводится ли инвентаризация сырья и товаров, а также оформляются ли результаты соответствующими документами;
- направление запросов и наблюдение за применением средств внутреннего контроля, которые не оформляются документально. Например, составление актов списания сырья и товаров, пришедших в негодность;

- повторное применение средств внутреннего контроля. Например, сверка фактической закладки сырья (продуктов) с данными технико-технологической карты при приготовлении блюд.

Процедуры проверки по существу проводятся для обнаружения существенных искажений финансовой отчетности. Процедуры проверки бывают двух видов:

1. Детальные тесты операций и сальдо счетов, которые включают: инспектирование, наблюдение, запрос и подтверждение, подсчет.
2. Аналитические процедуры, представляющие собой анализ и оценку полученной аудитором информации, которые являются важной составной частью аудита, используемая как при планировании проверок, так и в процессе аудита на разных его стадиях [19, стр.91].

Аналитические процедуры могут быть проведены различными методами экономического и финансового анализа, выбор которых зависит от поставленной цели. Единой методики проведения анализа в процессе аудита эффективности деятельности организации не существует, поэтому аудитор самостоятельно определяет показатели и коэффициенты, методы анализа, исходя из наличия информации и специфики деятельности.

Анализ может быть проведен следующими методами: метод сравнения, метод построения систем аналитических показателей и таблиц, метод цепных подстановок и интегральный метод, метод экспертных оценок, балансовый метод, метод средних величин, метод группировок, методы ситуационного анализа и прогнозирования, корреляционный и регрессивный анализ и другие [17].

В связи с высокой эффективностью использования, прежде всего обеспечения унификации и сокращения трудоемкости, следует расширять сферу применения аналитических процедур, например, в экспресс-анализе.

Каждый аналитик, исходя из своего опыта, квалификации, специфики деятельности компании, может использовать собственный набор аналитических процедур и систем показателей. По окончании всех этапов аудиторской миссии происходит завершение аудита и формирование аудиторского заключения. По нашему убеждению, среди ключевых элементов этого процесса особенно выделяется само заключение.

Аудиторское заключение представляет собой результат аудита, но не его цель. Цель состоит в проверке финансовой отчетности для оценки ее достоверности. Многим пользователям финансовой отчетности, и в особенности заинтересованным сторонам, важно, чтобы в аудиторском заключении отражались не только стандартизированные

формулировки аудиторского мнения, но и больше полезной им информации, а именно имеющиеся проблемы аудируемого лица.

В зависимости от выводов, сделанных на основе анализа аудиторских доказательств, собранных в ходе аудиторского задания, аудитор может выразить одно из следующих мнений: немодифицированное и модифицированное.

Модифицированное мнение может быть: мнением с оговоркой, отрицательным мнением, отказом от выражения мнения.

На предприятиях общественного питания модифицированное мнение аудитора возникает в случае:

- искажения данных в отчетности (нецелесообразность выбранной политики, существенные ошибки в отчетности, ошибочное применение учетной политики);
- недостаточности доказательств (запрет на участие в инвентаризации, запрет на получение подтверждения от третьих лиц);
- существенного и глубокого ограничения объема работы аудитора (уничтожение бухгалтерских документов), по причине которого он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

В случае выражения мнения с оговоркой на предприятиях общественного питания автор рекомендует аудитору дать соответствующие разъяснения в аудиторском отчете и привести доказательства для формулирования такого мнения, а именно: дать количественную оценку их возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность в отдельной, предшествующей части. Можно включить ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснительной записке к финансовой отчетности.

Аудитор должен выразить отрицательное мнение, если после получения доказательств в ходе аудита, приходит к выводу, что искажения, каждое в отдельности или в совокупности, являются существенными и значительными для финансовой отчетности [11, п. 8].

Причины возникновения отрицательного аудиторского заключения на предприятиях общественного питания могут быть различными. Например, это может быть связано с неправильным учетом расходов и доходов, недостаточной документацией о продажах и закупках продуктов, некорректным списанием сырья или недостаточным внутренним контролем над финансовыми процессами.

Выражение такого заключения гораздо серьезнее, чем невыдача заключения, поэтому оно должно быть достаточно обосновано аудитором.

Аудитор должен заявить о невозможности выражения мнения, когда у него возникают значительные ограничения в проведении аудита, и он не может получить достаточные и надежные доказательства для выражения определенного мнения о финансовой отчетности клиента. В такой ситуации аудитор не может подтвердить достоверность и правильность предоставленной отчетности и, следовательно, не предоставляет окончательное мнение о ее соответствии стандартам бухгалтерского учета или аудита [11, п. 9].

В аудиторском заключении особое внимание следует уделить параграфу «ключевые вопросы аудита», поскольку данный параграф отвечает на вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Вопросы выбираются из списка вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за эффективное управление.

К описанию каждого ключевого вопроса предъявляются определенные требования. Оно должно включать:

- 1) ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в финансовой отчетности, т.е. руководство аудируемого лица само должно раскрыть эту информацию в отчетности;
- 2) обоснование значимости вопроса, и почему он был определен как ключевой;
- 3) описание того, как вопрос был изучен в ходе аудита и какой подход был использован в процессе аудита, в том числе перечень и содержание аудиторских процедур [15, стр. 21].

В случае, если аудитором было выражено модифицированное мнение, особое внимание следует уделить разделу «Основания для выражения мнения». В данном параграфе содержится пояснение причин, не позволивших проверяющему безоговорочно подтвердить достоверность отчетности.

Аудиторское заключение является наиболее важным компонентом аудиторского отчета. Любое высказанное мнение несет в себе определенный риск. В случае выражения измененного мнения автор рекомендует, чтобы в отчете аудитор ссылался на все аспекты, которые привели к формулировке такого мнения, и приводил четкие и обоснованные объяснения, во избежание возможности ввести пользователей такого отчета в заблуждение. В конце аудиторской миссии рекомендуется провести финансово-экономический анализ субъекта, результаты которого должны быть приложены к выводам и рекомендациям, относящимся к аудиторскому отчету.

ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

Исследования, проведенные в области бухгалтерского учета и аудита на предприятиях общественного питания, позволили сформулировать следующие **выводы**:

1. Предприятия общественного питания охватывают три ключевые функции (производство – приготовление пищи, торговля, то есть реализации, и оказания услуг – организация досуга), которые определяют разнородность подходов к ведению бухгалтерского учета. На предприятиях общественного питания в Республике Молдова применяются как производственный, так и торговый методы учета, каждый из которых имеет свои преимущества и недостатки.
2. Одной из особенностей бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания в настоящее время является специфический способ калькулирования (исчисления себестоимости продукции, товара), который предполагает, что в себестоимость готового блюда включают только его сырьевую составляющую (на основании сборника рецептур и/или технико-технологических карт) и не включают все прочие затраты.
3. При хранении и реализации товаров на предприятиях общественного питания нередко возникают потери. Это связано с особенностями деятельности и технологией производства (например, разморозка импортируемых морепродуктов).
4. Суммы затрат на закупку сырья, как правило, составляют значительную часть себестоимости блюд (около 30%). В этой связи крайне важно наладить тщательное отслеживание движения сырья от момента приемки до момента реализации изготовленных из этого сырья продуктов с помощью проведения регулярных инвентаризаций.
5. Аудит на предприятиях общественного питания не соответствует в полной мере информационным требованиям финансовой отчетности. Большинство предприятий общественного питания осуществляет учет по разделам (видам активов и обязательств), что существенно увеличивает объем работы аудиторов и не способствует четким данным для отчетности.
6. Аудиторские процедуры и финансовые доказательства, используемые на предприятиях общественного питания, не отражают особенностей данных предприятий, что снижает эффективность результатов аудита.

Исходя из вышеизложенных выводов, автор считает целесообразными следующие **рекомендации:**

1. На предприятиях общественного питания может быть применен как производственный, так и торговый методы учета, при этом для крупных предприятий общественного питания предпочтительным является производственный (как более точный), а для всех остальных – торговый (как менее трудоемкий) метод.
2. В целях достоверного исчисления себестоимости продукции автор рекомендует пересмотреть специфический метод калькулирования себестоимости готовой продукции и включать в производственные затраты все косвенные производственные затраты.
3. Автор предлагает пересмотреть нормы потерь, понесенных в пределах установленных норм, размер которых утверждается в учетных политиках предприятия. На сегодняшний день данные нормы устанавливаются либо по результатам инвентаризации прошлых периодов, либо на основании фактических данных (т.к. убыль сверх норм рассматривается как не вычитаемые расходы, также требуется восстановить НДС по данным списаниям). На взгляд автора, поскольку ни первый, ни второй вариант не обеспечивают получение точных данных о потерях, такие нормы должны быть независимыми и закрепляться законодательно (как например, это реализовано в Румынии).
4. Для предприятий общественного питания целесообразно организовать управленческий учет. Грамотно внедренная система управленческого учета позволит решать множество задач, например: прогнозирование доходов и расходов организации; определение резервов снижения себестоимости продукции; обеспечение адекватного и своевременного реагирования на внешние экономические процессы; осуществление оперативного планирования производства, гибкого ценообразования; создание системы управленческих отчетов; разбор системы сбора, обработки и анализа информации; своевременное внесение корректив в технико-технологическую и калькуляционную документацию предприятия; принятие обоснованных управленческих решений как стратегического, так и оперативного характера.
5. Внедрение на крупных предприятиях общественного питания интегрированной отчетности позволяет получить более полную картину о предприятии, включая перспективы его развития с учетом современных факторов (экологических,

политических, социальных). Благодаря такому виду отчетности, крупные предприятия общественного питания могут получить конкурентные преимущества, включая улучшение деловой репутации, рост биржевой стоимости, увеличение ценности бренда, и обеспечить приток капитала.

6. При аудите на предприятиях общественного питания особое внимание следует уделить проверке правильности ценообразования продукции собственного производства, а также цен на товары, закупленные у других производителей, правильности документального оформления наличия и движения материальных и производственных запасов на складе и проверке учёта запасов на производстве.
7. В целях повышения качества аудита на предприятиях общественного питания в работе рекомендуется установить уровень риска в размере 5% суммы доходов от продаж, чтоб позволит сократить объем аудиторских работ и установить существенные ошибки.
8. При сборе аудиторских доказательств следует уделить особое внимание запасам. Будет разумным, в первую очередь, провести их инвентаризацию. Для этого необходимо осуществить сверку с поставщиками, от которых данное предприятие получает сырье, и с клиентами, которым отгружает готовую продукцию. Полученные данные являются одними из самых надежных аудиторских доказательств.

Будущие направления исследования: Развитие сферы общественного питания обуславливает необходимость постоянного исследования бухгалтерского учета и аудита. В данном контексте исследования проблем, относящиеся к бухгалтерскому учету и аудиту, может быть продолжены в следующих основных направлениях:

1. Углубленное рассмотрение последствий кризисов, связанных с пандемией и военных конфликтов, на деятельность предприятий общественного питания.
2. Анализ информационных потребностей разных категорий предприятий общественного питания в условиях глобализации экономики.
3. Исследование особенностей бухгалтерского учета долгосрочных нематериальных и материальных активов, финансовых инвестиций и других элементов бухгалтерского учета, которые не являются объектом исследования настоящей работы.
4. Дополнительное исследование проблем калькуляции себестоимости продукции изготовленной, предприятиями общественного питания в рамках субъектов,

осуществляющие другие виды деятельности (например, медико-санитарные учреждения и др.)

5. Установление более четких правил проведения аудитов финансовых отчетов предприятий общественного питания, а также порядка использования его результатов, в зависимости от категорий и особенностей деятельности выше указанных предприятий.

БИБЛИОГРАФИЯ

На русском языке

1. АРЕНС, Э., ЛОББЕК, Д. Аудит. Пер. с англ.; гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2001. 560 с. ISBN 5-279-01213-0.
2. ГЛУШКО, Д.А. Интегрированная отчетность и перспективы ее внедрения в Российской Федерации. *Учет. Анализ. Аудит* [online]. 2016, № 1, стр.126-130 [citat 12.04.2022]. Доступно: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirovannaya-otchetnost-i-perspektivy-ee-vnedreniya-v-rossiyskoy-federatsii>
3. Закон Республики Молдова «О внутренней торговле»: № 231 от 23.09.2010. В: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2016, № 265-276 [citat 05.06.2019]. Доступно: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=97343&lang=ru
4. Инструкция по ценообразованию в предприятиях общественного питания всех хозяйствующих субъектов Республики Молдова, утвержденное Приказом Департаментом торговли № 12 от 26.04.1996 г. В: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* № 34-35 от 06.06.1996.
5. КРАСНОВ, В.К., КРАСНОВА, Г.А., ЛЬВОВА, М.В. Модель аудиторского риска. *Современные проблемы науки и образования* [online]. 2012, № 2 [citat 30.06.2020]. Доступно: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=5980>
6. КУТАЕВА, Т., КУТАЕВА, Е. Общественное питание в системе потребительских услуг. *Вестник НГИЭИ* [online]. 2013, № 3 (22), стр. 114-125 [citat 08.01.2020]. Доступно: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=18973681>
7. ЛЕСНИК А.Л., СМИРНОВА М.Н., ЗАБАЕВ Ю.В. Менеджмент питания и обслуживания напитками в гостиничном бизнесе, ИПФ «Галер», 2001.
8. Международный стандарт интегрированной отчетности [online]. [citat 05.06.2020]. Доступно: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf
9. Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг, утвержденные Приказом Министерства финансов Республики Молдова №118 от 06.08.2013. В: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2013, № 177-183 [citat 05.07.2020]. Доступно: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130812&lang=ru
10. МСА 320 «Существенность в планировании и выполнении аудита» [online]. [citat 18.06.2019]. Доступно: [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
11. МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [online]. [citat 21.08.2019]. Доступно: [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
12. НЕДЕРИЦА, А., ФОАЛЯ, Л. Об исчислении себестоимости продукции в общественном питании. *«Бухгалтерский учет и аудит»* [online]. 2012, № 11 [citat 06.04.2021]. Доступно: <https://old.contabilitate.md/?mod=article&id=4978>
13. ПАТРОВ, В., НУРИДИНОВА, Л. *Бухгалтерский учет в общественном питании. Москва, «Финансы и статистика», 2005, 320 с. ISBN: 5-279-01910-0, 2000.*
14. ПЕТРОВ А. М., МЕЛЬНИКОВА Л. А. Затраты и расходы в системе бухгалтерского учета и налогообложения. *ПСЭ* [online]. 2013, №4 (48), стр. 179-183 [citat 10.11.20]. Доступно: <https://www.cyberleninka.ru/article/n/zatraty-i-rashody-v-sisteme-buhgalterskogo-ucheta-i-nalogooblozheniya>
15. ПОДОЛЬСКИЙ, В.И., САВИН, А.А., СОТНИКОВА, Л.В. *Аудит. Учебник для вузов. 3-е изд., перераб. и доп.* Москва: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2006, 583 с. ISBN 5-238-00494-Х.

16. РОЩЕКТАЕВА, У.Ю. Интегрированная отчетность как инновационная модель корпоративной отчетности. *Научный вестник ЮИ* [online]. 2018, №2, стр.44-49 [citat 05.06.2019]. Доступно: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirovannaya-otchetnost-kak-innovatsionnaya-model-korporativnoy-otchetnosti>
17. ФЕДОРОВСКИХ, О.Н. Аналитические процедуры внутреннего аудита эффективности деятельности субъектов ресторанного бизнеса, современные научные исследования и инновации. *Современные научные исследования и инновации* [online]. 2017, №3. [citat 18.05.2021]. Доступно: <http://web.snauka.ru/issues/2017/03/79040>
18. ХОРОЗОВА, Валентина. Аудиторские доказательства: порядок их получения и применения на предприятиях общественного питания. В: *Studia Universitatis Moldaviae (Seria Științe Exacte și Economice)*, Nr. 7(127), 2019, p.186-189, ISSN 1857-2073, categoria B. 0.29 с.а. Доступно: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/28.%20p.186-189.pdf
19. ХРЯПИНА, С, ГОРЕНБУРГОВ, М. Значение и роль аудита в деятельности предприятий социально-культурной сферы. *Петербургский экономический журнал*. [online]. 2018. №2. стр.87-95. [citat 08.01.2020]. Доступно: <https://cyberleninka.ru/article/n/znachenie-i-rol-audita-v-deyatelnosti-predpriyatiy-sotsialno-kulturnoy-sfery>
20. ЩЕРБАКОВА, Т., КРАПИВА, Т., НОВОСЕЛОВ, С., МАЮРНИКОВА, Л. Особенности формирования цены на продукцию предприятий общественного питания в условиях региона. *Техника и технология пищевых производств, vol. 40* [online]. № 1, 2016, стр. 157-164 [citat 05.06.2019]. Доступно: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-formirovaniya-tseny-na-produktsiyu-predpriyatiy-obschestvennogo-pitaniya-v-usloviyah-regiona>

На украинском языке

21. БОБРОВИЧ, О. Б. Методичні підходи до оцінювання аудиторського ризику. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вып. 23.1. стр. 152–164.

На румынском языке

22. HOROZOVA, Valentina. Specificitatea utilizării diferitelor metode de contabilitate în unitățile de alimentație publică în conformitate cu particularitățile ramurii. In: *ECONOMICA. Scientific and didactic journal*, NR.03(105), 2018. p. 99-111, ISSN: 1810-9136. Доступно: https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/522/Horozova-V_%20ec_2018_3.pdf?sequence=1&isAllowed=y

На английском языке

23. KHOROZOVA, Valentina. Prospects of integrated reporting application in catering establishments. In: *Journal of Research on Trade, Management and Economic Development*[online]. Nr. 1(17) , 2022 p.40-49, ISSN 2345-1424 [citat 02.08.2022]. Доступно: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/40-49_10.pdf
24. KHOROZOVA, Valentina. Bookkeeping Peculiarities of Low-value Items and of their Depreciation Calculation at Public Catering Undertakings. În: *Scientific symposium of young researchers, april 28-29, vol. I, XV Edition, Chișinău, ASEM*, 2017, p. 81-86, ISBN978-9975-75-877-2. Доступно: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/81-86.pdf

СПИСОК НАУЧНЫХ ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Articole în reviste științifice

În reviste din Registrul Național al revistelor de profil (cu indicarea categoriei)

1. **ХОРОЗОВА, Валентина.** Аудиторские доказательства: порядок их получения и применения на предприятиях общественного питания. În: *Studia Universitatis Moldaviae (Seria Științe Exacte și Economice)*, Nr. 7(127), 2019, p.186-189, ISSN 1857-2073, categoria B. 0.29 с.а. Доступно: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/28.%20p.186-189.pdf
2. **HOROZOVA, Valentina.** Specificitatea utilizării diferitelor metode de contabilitate în unitățile de alimentație publică în conformitate cu particularitățile ramurii. În: *ECONOMICA. Scientific and didactic journal*, NR.03(105), 2018. p. 99-111, ISSN: 1810-9136, categoria B. 0.62 с.а. Доступно: https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/522/Horozova-V_%20ec_2018_3.pdf?sequence=1&isAllowed=y
3. **KHOROZOVA, Valentina.** Prospects of integrated reporting application in catering establishments. În: *Journal of Research on Trade, Management and Economic Development*, Nr. 1(17) , 2022 p.40-49, ISSN 2345-1424, categoria B. 0.62 с.а. Доступно: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/40-49_10.pdf

2. Articole prezentate la lucrările conferințelor științifice și la alte evenimente

în lucrările evenimentelor științifice incluse în alte baze de date acceptate de ANACEC

4. **KHOROZOVA, Valentina.** Bookkeeping Peculiarities of Low-value Items and of their Depreciation Calculation at Public Catering Undertakings. În: *Scientific symposium of young researchers, april 28-29, vol. I, XV Edition, Chișinău, ASEM, 2017*, p. 81-86, ISBN978-9975-75-877-2. 0,37 с.а. Доступно: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/81-86.pdf
5. **KHOROZOVA, Valentina.** Analytical procedures used by public catering establishments. In: *Culegere de articole selective ale Simpozionului Științific Internațional al Tinerilor Cercetători*, 24-25 aprilie 2019, p.220-226. ISBN 978-9975-75-962-5. 0,40 с.а. Доступно: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/220-225_8.pdf
6. **ХОРОЗОВА, Валентина.** Цели и задачи управленческого учета на предприятиях общественного питания. În: «Теоретико-практичні аспекти аналізу економіки, обліку, фінансів і права»[online]. 2020, стр.41-43. 0,15 с.а. Доступно: http://www.economics.in.ua/2020/06/1_18.html
7. **ПОПОВИЧ, Анжела, ХОРОЗОВА, Валентина.** Особенности деятельности предприятий общественного питания и их влияние на организацию бухгалтерского учета. În: *Prospects of accounting development: the young researcher's view, international scientific student conference [online]*, 2017, November 22, p. 249-252, ISBN 978-9975-75-895-6. 0,35с.а. Доступно:http://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/1234567890/457/Popovici_A_Horozova_V_%20conf_con_22.11.17.pdf?sequence=1&isAllowed=y

ADNOTARE

Horozova Valentina, „Probleme ale contabilității și auditului în unitățile de alimentație publică”, teză de doctor în științe economice, Chișinău, 2023

Structura tezei: introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografia 151 titluri, 14 anexe, 143 pagini text de baza, 20 figuri și 37 tabele. Rezultatele studiului sunt publicate în 7 lucrări științifice.

Cuvinte cheie: contabilitate, audit, alimentație publică, contabilitate de gestiune, bugetare, raportare integrată, venituri, cheltuieli, planificarea auditului, proceduri analitice, finalizarea auditului.

Domeniul de studiu: contabilitate; audit.

Scopul tezei constă în cercetarea și analizarea complexă a aspectelor teoretice și practice ale contabilității și auditului aplicate la unitățile de alimentație publică, în scopul îmbunătățirii acestora în conformitate cu standardele internaționale.

Obiectivele cercetării: cercetarea și identificarea problemelor legate de contabilitatea financiară de gestiune, planificarea auditului, colectarea probelor și finalizarea auditului la unitățile de alimentație publică.

Noutatea și originalitatea științifică constă în aprofundarea și dezvoltarea teoretică a conceptului de întreprindere de alimentație publică; perfecționarea contabilității și dezvoltarea metodologiei contabilității la unitățile de alimentație publică; elaborarea unor noi forme de documente contabile și justificarea aplicării lor; cercetarea etapelor auditului pentru unitățile de alimentație publică și perfecționarea acestuia.

Rezultatele științifice, care contribuie la rezolvarea unei probleme științifice importante, constau în identificarea unor direcții de perfecționare a contabilității stocurilor în alegerea metodei contabile, a ordinii de stabilire a prețurilor. Se acordă atenție problemelor legate de pierderile care apar în procesul de producție la unitățile de alimentație publică. Oferă posibilitatea de a utiliza noi forme de raportare - raportarea integrată. De asemenea, studiul reflectă soluții la problemele legate de colectarea probelor de audit și justificarea utilizării rezultatelor auditului în domeniul alimentației publice.

Semnificația teoretică și practică rezultă din concluziile și recomandările privind tema studiată, care vor contribui la îmbunătățirea contabilității și auditului la unitățile de alimentație publică.

Implementarea rezultatelor științifice. Unele recomandări formulate în lucrare au fost implementate la unitățile de alimentație publică din RM și pot fi utilizate în instituțiile de învățământ de profil economic și la cursurile de reciclare a cadrelor contabile.

ANNOTATION

**Horozova Valentina "Problems of accounting and auditing in public catering enterprises"
PhD thesis in economic sciences, Chisinau, 2023**

Structure of the dissertation: abstract, introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography of 151 titles, 14 appendices, 143 pages of main text, 20 figures and 37 tables. The results of the study were published in 7 scientific articles.

Key words: accounting, audit, public catering, management accounting, budgeting, integrated reporting, income, expenses, audit planning, analytical procedures, completion of the audit.

Field of study: accounting; audit.

Purpose of work: consists in a comprehensive study and consideration of theoretical and practical aspects of accounting and auditing used in public catering enterprises, in order to improve them in accordance with international standards.

Research objectives: research and identification of problems associated with accounting and management accounting, with the planning of the audit, evidence collection and completion of the audit at catering enterprises.

Scientific novelty and originality consists in deepening and theoretical development of the concept of public catering enterprises; improvement of accounting and development of the methodology of accounting at public catering enterprises; development of new forms of documents and justification of their application; research of stages of audit for public catering enterprises and its improvement.

The results obtained, contributing to the solution of an important scientific problem is that the directions of improvement of accounting proposed by the PhD Student allow providing analytical, timely and reliable information formation, in particular the choice of accounting method, the order of price formation. Attention is focused on the problems on losses arising in the production process at catering enterprises. Possibilities of application of new forms of reporting - integrated reporting are offered. The study also reflects and solutions to the problems of collecting audit evidence and the rationale for the use of audit results in the field of public catering.

Theoretical and practical significance stems from the conclusions and recommendations on the topic under study, which will contribute to the improvement of accounting and auditing in catering enterprises.

Implementation of scientific results: some recommendations formulated in the work were adopted for implementation at the studied enterprises and can be used in the educational process of educational institutions and advanced training courses of economic profile.

АННОТАЦИЯ

Хорозова Валентина, «Проблемы бухгалтерского учета и аудита на предприятиях общественного питания», диссертация кандидата экономических наук, Кишинев, 2023

Структура диссертации: аннотация, введение, три главы, выводы и рекомендации, библиография из 151 наименований, 14 приложений, 143 страниц основного текста, 20 рисунков, 37 таблиц. Результаты исследования были опубликованы в 7 научных статьях.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, аудит, общественное питание, управленческий учет, бюджетирование, интегрированная отчетность, доходы, расходы, планирование аудита, аналитические процедуры, завершение аудита.

Область исследования: бухгалтерский учет; аудит.

Цель работы: комплексное исследование и рассмотрение теоретических и практических аспектов бухгалтерского учета и аудита, применяемых на предприятиях общественного питания, с целью их совершенствования в соответствии с международными стандартами.

Задачи исследования: исследование и выявление проблем, связанных с бухгалтерским и управленческим учетами, с планированием аудита, сбором доказательств и завершением аудита на предприятиях общественного питания.

Научная новизна и оригинальность состоит в углублении и теоретическом развитии понятия «предприятие общественного питания», в совершенствовании учета и развитии методологии бухгалтерского учета на предприятиях данной сферы; разработка новых форм документов и обоснование их применения; исследование этапов аудита для предприятий общественного питания и его совершенствование.

Полученные результаты, способствующие решению важной научной проблемы, заключается в том, что предложенные диссертантом направления совершенствования учета позволяют обеспечить аналитичность, своевременность и достоверность формирования информации, в частности выбора метода учета, порядка формирования цен. Акцентируется внимание на проблемы по убыли, возникающей при производственном процессе на предприятиях. Предложена возможность применения новых форм отчетности – интегрированная отчетность. Также в исследовании отражены варианты решения проблем сбора аудиторских доказательств и обоснование направлений использования результатов аудита в сфере общественного питания.

Теоретическая и практическая значимость вытекает из выводов и рекомендаций по изучаемой теме, что будет способствовать совершенствованию учета и аудита на предприятиях общественного питания.

Внедрение научных результатов: некоторые рекомендации, сформулированные в работе, были приняты для внедрения в практику на исследуемых предприятиях и могут быть использованы в учебном процессе учебных заведений и курсов повышения квалификации экономического профиля.

ХОРОЗОВА ВАЛЕНТИНА

**ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ
ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ**

Научная специальность: 522.02 – Бухгалтерский учет; аудит; экономический анализ

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук

Aprobat spre tipar: 25.09.2023
Hârtie offset. Tipar digital.
Coli de tipar.: 2,00

Formatul hârtiei 60x84 1/16.
Tiraj 10 ex.
Comanda nr.3

Serviciul Editorial-Poligrafic al Academiei de Studii Economice din
Moldova mun. Chişinău, MD-2005, str. Gr. Bănulescu-Bodoni, 61
tel.: 022 402 936