

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**

Диссертация на соискание учёной степени доктора экономических наук

Научный руководитель:



ПОПОВИЧ Анжела
доктор экономических наук,
конференциар университетар

Автор:



ХОРОЗОВА Валентина

Кишинев, 2023

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN MOLDOVA

Cu titlu de manuscris

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

HOROZOVA VALENTINA

**PROBLEME ALE CONTABILITĂȚII ȘI AUDITULUI ÎN
UNITĂȚILE DE ALIMENTAȚIE PUBLICĂ**

522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Teză de doctor în științe economice

Conducător științific:



POPOVICI Angela,
doctor în științe economice,
conferențiar universitar

Autor:



HOROZOVA Valentina

CHIȘINĂU, 2023

© Horozova Valentina, 2023

СОДЕРЖАНИЕ

АННОТАЦИЯ	5
СПИСОК ТАБЛИЦ	8
СПИСОК РИСУНКОВ	10
СПИСОК АББРЕВЕАТУР	11
ВВЕДЕНИЕ	12
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ	18
1.1. Особенности деятельности предприятий общественного питания и их влияние на бухгалтерский учёт и аудит	18
1.2. Роль бухгалтерского учета при формировании цен на предприятиях общественного питания	28
1.3. Выводы по 1-ой главе	50
2. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ	52
2.1. Особенности бухгалтерского учета запасов и их потерь	52
2.2. Роль и значение управленческого учета как фактор снижения затрат и расходов.....	75
2.3. Совершенствование учета доходов и расходов, связанных с реализацией продукцией и товаров.....	88
2.4. Особенности формирование интегрированной отчетности.....	97
2.5. Выводы по 2-ой главе.....	103
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ	105
3.1. Планирование аудита на предприятиях общественного питания	105
3.2. Аналитические процедуры и аудиторские доказательства, используемые в процессе проведения аудита на предприятиях общественного питания.....	121
3.3. Процедуры завершения и пути применения результатов аудита.....	133
3.4. Выводы по 3-ей главе.....	139
ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ	141
БИБЛИОГРАФИЯ	144
ПРИЛОЖЕНИЯ	161
Приложение 1. Калькуляционная карта	162

Приложение 2. Технологическая рецептура	163
Приложение 3. Акт 25	164
Приложение 4. Наряд-заказ на изготовление кондитерских и других изделий	165
Приложение 5. Классификация затрат в управленческом учете	166
Приложение 6. Структура интегрированной отчетности	168
Приложение 7. План аудита	170
Приложение 8. Анкета для предприятий общественного питания	171
Приложение 9. Таблица. Тест оценки системы внутреннего контроля предприятия «Crisdim Lux» SRL	172
Приложение 10. Таблица. Тест неотъемлемого риска предприятия «Crisdim Lux» SRL	173
Приложение 11. Таблица. Расчет риска необнаружения предприятия «Crisdim Lux» SRL.	174
Приложение 12. Акт о реализации научных результатов TRUFFE SRL	175
Приложение 13. Акт внедрения научных результатов C.C. UNIVERSALCOOP DIN CEADIR-LUNGA	176
Приложение 14. Акт подтверждения о внедрении результатов научных исследований Melang & Compani SRL.....	177
ДЕКЛАРАЦИЯ ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ.....	178
CV- КАНДИДАТА.....	179

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

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.

СПИСОК ТАБЛИЦ

Таблица 1.1. Краткая характеристика определения термина «общественное питание» по странам и литературным источникам.....	19
Таблица 1.2. Предприятия общественного питания, расположенные на территории муниципия Кишинев в период 01.01.2015 – 01.01.2020.....	22
Таблица 1.3. Факторы для анализа и установления наценки на предприятиях общественного питания.....	30
Таблица 1.4. Средний уровень наценки на исследуемых предприятиях общественного питания разных типов.....	31
Таблица 1.5. Методы ценообразования предприятий общественного питания.....	31
Таблице 1.6. Расчет сырьевой себестоимости полученных полуфабрикатов при разделки говяжьей полутуши.....	41
Таблица 1.7. Бухгалтерские записи по учету движения полутуши говядины и полученных полуфабрикатов.....	41
Таблица 1.8. Бухгалтерские записи по операциям, связанных с формированием себестоимости блюд при торговом методе.....	44
Таблице 1.9. Бухгалтерские записи по операциям, связанных с формированием себестоимости блюд производственным методом за сентябрь месяц.....	46
Таблица 1.10. Бухгалтерские записи по операциям, связанных с формированием себестоимости блюд, в том числе и по затратам от введения в эксплуатацию МБП за февраль месяц.....	49
Таблица 2.1. Этапы и особенности товародвижения сырья и товаров на предприятиях питания.....	54
Таблица 2.2. Бухгалтерские записи по операциям, связанных с передачей в розницу товаров из склада в мелкорозничную сеть в марте месяце.....	60
Таблице 2.3. Бухгалтерские записи по операциям по отражению результатов инвентаризации за март 2021г.....	69
Таблице 2.4. Предлагаемая схема корреспонденции счетов по учету оценочного резерва для покрытия потерь при естественной убыли сырья.....	72
Таблица 2.5. Анализ товарооборота и товарных остатков кафе «Augusto» в леях.....	74
Таблица 2.6. Бюджет выпуска и реализации продукции на октябрь 2021г. кафе «Augusto».....	82
Таблица 2.7. Сводный бюджет потребности сырья на октябрь 2021г. кафе «Augusto».....	83
Таблица 2.8. Запасы сырья для кафе «Augusto».....	83
Таблица 2.9. Бюджет закупок сырья на октябрь 2021 г. для приготовления кофе и чая кафе «Augusto».....	83
Таблица 2.10. Исходные данные для примера 2.5.....	86
Таблице 2.11. Бухгалтерские записи по учету затрат и расходов в ресторане «MADAM WONG» за декабрь 2021 г.....	87
Таблица 2.12. Определение доходов и расходов в соответствии НСБУ и международными стандартами.....	89
Таблица 2.13.Классификация доходов и расходов в соответствии НСБУ и МСФО	90

Таблица 2.14. Критерии и принципы для признания доходов и расходов в соответствии НСБУ и МСФО.....	91
Таблица 2.15. Основные правила оценки доходов и расходов в соответствии НСБУ и МСФО.....	93
Таблица 2.16. Бухгалтерские записи по операциям, связанных с реализацией товаров и готовой продукции в Crisdim Lux SRL.....	96
Таблица 3.1. Значения составляющих аудиторского риска.....	113
Таблица 3.2. Определение риска средств внутреннего контроля на предприятиях общественного питания.....	114
Таблица 3.3. Ключ ответ к тесту «Риск необнаружения».....	115
Таблица 3.4. Взаимосвязь между компонентами аудиторского риска.....	116
Таблица 3.5. Расчет значений существенности по критическим компонентам.....	118
Таблица 3.6. Статьи баланса, имеющие наибольший удельный вес.....	118
Таблица 3.7. Определение уровня существенности по статьям актива.....	119
Таблица 3.8. Определение уровня существенности по статьям пассива.....	119
Таблица 3.9. Аналитические процедуры на разных этапах экспресс-анализа.....	126
Таблица 3.10. Пример взаимосвязи между объектом проверки, аудиторскими процедурами и источником доказательств.....	130
Таблица 3.11. Виды аудиторского заключения.....	136

СПИСОК РИСУНКОВ

Рисунок 1.1. Основные виды предприятий общественного питания в РМ.....	21
Рисунок 1.2. Структура рынка общественного питания муниципия Кишинева на 01.01.2020.....	23
Рисунок 1.3. Основные виды услуг, оказываемые предприятиями общественного питания в зависимости от типа и характера организации производства.....	24
Рисунок 1.4. Виды правовых норм, регулирующих предприятия общественного питания	25
Рисунок 1.5. Основные функции цен на предприятиях общественного питания.....	29
Рисунок 1.6. Классификация цен по определенным признакам на предприятиях общественного питания.....	29
Рисунок 1.7. Формирование продажной цены блюда.....	33
Рисунок 1.8. Рекомендуемое формирование продажной цены блюда.....	36
Рисунок 1.9. Техничко-технологическая карта на полуфабрикат «Рис для суши».....	37
Рисунок 1.10. Калькуляционная карта на полуфабрикат «Рис для суши».....	38
Рисунок 1.11. Техничко-технологическая карта на блюдо суши «Лосось».....	38
Рисунок 1.12. Калькуляционная карта на блюдо «Суши Лосось».....	39
Рисунок 2.1. Реализации продукции в зависимости от формы обслуживания на предприятии общественного питания.....	64
Рисунок 2.2. Схема разработки и реализации бюджета.....	81
Рисунок 3.1. Типы аудита по объекту изучения.....	107
Рисунок 3.2. Этапы процесса планирования аудита.....	107
Рисунок 3.3. Структура аудиторского риска.....	113
Рисунок 3.4. Зависимость аудиторского риска (AP) от существенности выявленных искажений финансовой отчетности (S).....	120
Рисунок 3.5. Процесс получения аудиторских доказательств на предприятиях общественного питания.....	131
Рисунок 3.6. Структура аудиторского заключения.....	135

СПИСОК АББРЕВИАТУР

COVID-19	COronaVirus Disease 2019
SRL	Societatea cu răspundere limitată
ГК	Гражданский Кодекс
ГОСТ	Государственный стандарт
ГНС	Государственная налоговая служба
ЕС	Европейский Союз
МСА	Международные стандарты аудита
МСФО	Международные стандарты финансовой отчётности (IFRS) ВВ
МФ	Министерство финансов
МБП	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы
НДС	Налог на добавленную стоимость
НК	Налоговый Кодекс
НСБУ	Национальные стандарты бухгалтерского учета
ПП	Постановление Правительства
РМ	Республика Молдова
РФ	Российская Федерация
США	Соединенные Штаты Америки
ТМЗ	Товарно-материальные запасы
ТТК	Технико-технологическая карта
ФОТ	Фонд оплаты труда
Кг	Килограмм
КПЗ	Косвенных производственных затрат

ВВЕДЕНИЕ

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 [45].

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» (СС «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 и 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.

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.

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 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.

Выводы и рекомендации содержат обобщение результатов исследования, проведенного автором для решения поставленных задач, связанных с учетом и аудитом на предприятиях общественного питания, направленные на совершенствование исследуемой области.

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

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

1.1. Особенности деятельности предприятий общественного питания и их влияние на бухгалтерский учет и аудит

Сфера общественного питания играет значительную роль в современном обществе и представляет собой крупную и многоотраслевую часть национальной экономики с уникальными характеристиками. Она, наряду с такими областями, как здравоохранение, торговля, образование и др., выполняет важные социально-экономические функции. Предприятия общественного питания не только обеспечивают условия для питания и отдыха, но и оказывают влияние на различные другие сферы, такие как здравоохранение (предоставление лечебного питания), организацию досуга, образовательные процессы, туризм и многие другие [112].

Помимо предоставления приготовленных блюд, предприятия общественного питания занимаются закупкой ингредиентов, управлением запасами, ценообразованием, маркетингом и поддержанием прибыльности. Они также сталкиваются с уникальными вызовами, такими как сезонность, управление пиковым спросом, постоянное обеспечение качества пищи и учет изменяющихся тенденций потребительского спроса.

В зависимости от масштаба, применяемых методов и форм обслуживания, процессов производства и реализации продукции и услуг, можно выделить четыре основные группы предприятий общественного питания:

1. Предприятия индустрии питания, основным процессом деятельности которых является производство продукции. К ним относятся фабрики-кухни, кондитерские цеха.

2. Предприятия индустрии питания, для которых основные процессы – производство и реализация – объединены. Это предприятия быстрого обслуживания – столовые, закусочные и т.д.

3. Предприятия индустрии питания, для которых производство и реализация разделены. Например, кафе и рестораны.

4. Предприятия индустрии питания, для которых основным процессом деятельности является реализация продукции и услуг – отделы и магазины кулинарии, обслуживание на вынос через столы заказов [48, стр.29].

Как и другие области хозяйственной деятельности, общественное питание отличается рядом особенностей, которые оказывают влияние на характер организации бухгалтерского учета и аудита. Эти особенности требуют формирования специфических подходов, учитывающих ключевые нюансы данной сферы.

Среди этих особенностей можно выделить пять основных:

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

Влияние этих аспектов на организацию бухгалтерского учета и аудита является весьма значительным, поэтому важно рассмотреть данные особенности более подробно. Однако прежде всего, необходимо дать определение самому термину «общественное питание».

В нормативных актах содержатся разные определения данного термина, основные из которых приведены в таблице 1.1.

Таблица 1.1. Краткая характеристика определения термина «общественное питание» по странам и литературным источникам

Литературный источник	Определение	В какой стране регулируется
Закон РМ «О внутренней торговле» № 231/2010 [25]	Торговая единица, представляющая собой общественное место, где подаются блюда, кулинарные и кондитерские изделия и напитки, характеризующаяся деятельностью по подготовке/приготовлению пищевых продуктов для потребления, по обслуживанию клиентов, церемоний и торжеств, а также где осуществляется сопутствующая таким услугам развлекательная деятельность, сопровождаемая специфическими услугами, обеспечивающими их потребление преимущественно на месте, в том числе путем сочетания деятельности по реализации приготовленных блюд и других товаров, связанных в потреблении с приготовленными продуктами, на месте или вне его [25].	РМ
Решение № 843/1999 [141]	Группа предприятий с разнообразными организационными структурами и граждан-предпринимателей, занимающихся производством, продажей и организацией потребления кулинарных продуктов[141].	Румыния
ГОСТ Р 50647-94 «Общественное питание. Термины и определения» [16]	Совокупность предприятий различных организационно-правовых форм и граждан-предпринимателей, занимающихся производством, реализацией и организацией потребления кулинарной продукции [16, стр. 5].	РФ
«Индустрия общественного питания». Служба экономических исследований министерства сельского хозяйства США 27.08.2015 [147]	Food service (американская версия) или catering industry (британская версия) – вид бизнеса, учреждений и компаний, которые отвечают за любую еду, приготовленную вне дома [147].	США

Источник: разработано автором

Исходя из определений, представленных в данной таблице, можно сделать вывод, что область общественного питания представляет собой сектор услуг, который включает в себя разнообразные предприятия с различными юридическими формами и индивидуальных предпринимателей. Они занимаются не только производством, продажей и обеспечением потребления кулинарной продукции, но и созданием условий для досуга клиентов.

Следует отметить, что в США понятие "общественное питание" имеет более ограниченное значение, так как большая часть этой сферы в стране фокусируется на функции производства пищи. В то время как две другие функции - торговля и предоставление сопутствующих услуг (например, организация досуга) - не так широко распространены. В соответствии с приложением 5 к Закону № 231/2010 общественное питание относится к торговле [25].

На взгляд автора это не совсем корректно, так как услуги общественного питания отличаются от торговли. Как отмечалось выше, в отличие от торговых предприятий, предприятия общественного питания не просто реализуют товары и готовую продукцию, но и производят готовую продукцию, а также организуют ее потребление.

Кроме того, именно наличие и взаимосвязь всех трех функций отличают предприятия общественного питания от 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 продуктов) [42, стр.121].

Особенностью услуг общественного питания, которые могут оказываться как в рамках предприятия общественного питания, так и вне такового, является их комплексный, многофункциональный характер. Например, в 2020-м году, в период действия ограничительных мер во время пандемии COVID-19 особенно актуальными стали заказ еды через интернет и торговля на вынос. Некоторые пункты общественного питания разработали при этом специальное меню, предусматривающее доставку еды в ланч-боксах и в одноразовой посуде.

Специализацию предприятия общественного питания отражает и выбираемая концепция заведения, и стиль интерьера, выбор кухни и особенностей меню (набор блюд, наименование, оформление, подача) и обслуживания [1, стр.16].

Таким образом, первая из перечисленных особенностей, которую следует учесть при организации бухгалтерского учета и проведении аудита на предприятиях

общественного питания, связана с многообразием типов таких предприятий. В данной сфере деятельности существует множество разновидностей предприятий, включая рестораны, кафе, сетевые фастфуд-рестораны и прочие. Каждый из этих видов предприятий обладает своими уникальными характеристиками, влияющими на организацию бухгалтерского учета и проведение аудита. Эти характеристики варьируются в зависимости от размеров предприятия, разнообразия предлагаемых блюд, используемых методов приготовления и предоставляемых услуг.

Каждому типу предприятия общественного питания присущи определенные особенности производства кулинарной продукции и обслуживания потребителей. Самыми распространенными объектами в сфере общественного питания являются рестораны, бары, кафе, закусочные и магазины кулинарии.

Полная типовая номенклатура предприятий общественного питания регламентируется требованиями ПП № 1209/2007 [102] и Законом РМ № 231/2010 [25]. Деятельность, связанная с общественным питанием, осуществляется в специализированных предприятиях, которые классифицируются по видам (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Основные виды предприятий общественного питания в РМ

Источник: разработано автором на основе Закона № 231/2010 [25]

Рассмотрим некоторые из них:

Ресторан – единица, предлагающая потребителям широкий ассортимент кулинарных и кондитерских изделий, а также различные напитки или курительные

изделия. Данное предприятие располагает необходимыми помещениями для приготовления блюд и напитков, и их подачи, оснащено соответствующим оборудованием и спецодеждой, фирменными обложками для меню и художественно оформленными приглашениями. Ресторан может специализироваться на определенных видах кухни с характерным декором и оформлением [25].

Стритфуд – передвижная единица, предлагающая своим клиентам быструю подачу продуктов по ценам за единицу, приготовление которых не требует обработки с помощью сложных технологий. Предложение продуктов сводится к заранее установленному ассортименту, представленному, как правило, в графической форме. Продукты предлагаются, как правило, в одноразовой посуде, получают клиентами от продавцов в момент оплаты и потребляются за пределами единицы [25].

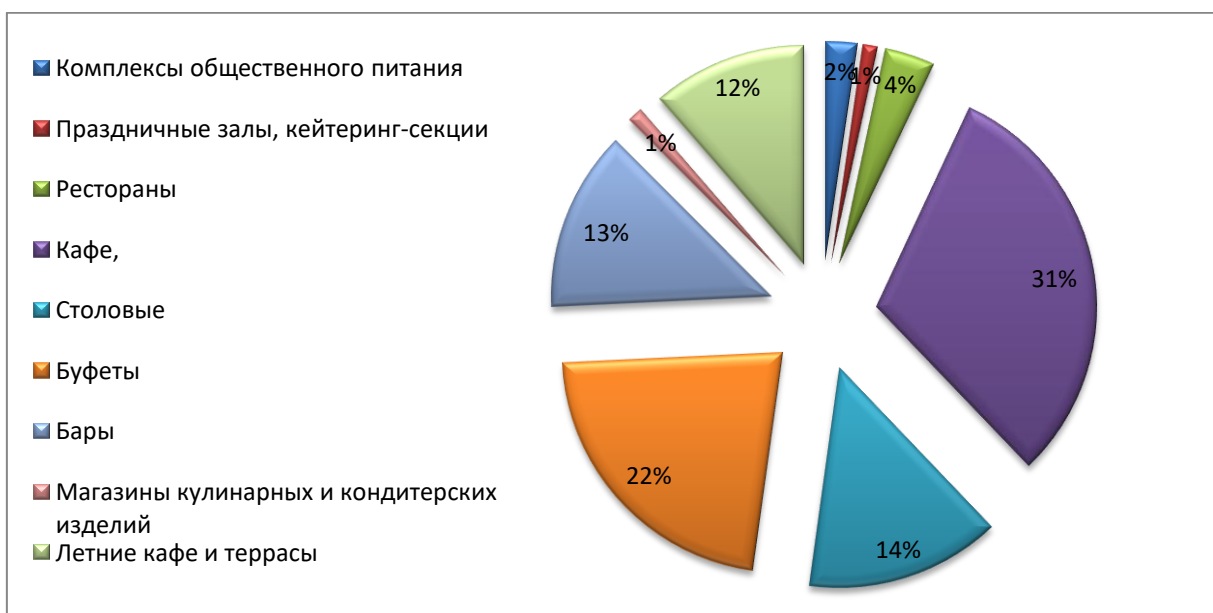
На начало 2020 г. в муниципии Кишинэу зарегистрировано 2159 предприятий общественного питания, предлагающих в общей сложности 123677 обслуживающих мест.

Таблица 1.2. Предприятия общественного питания, расположенные на территории муниципии Кишинэу в период с 01.01.2015 по 01.01.2020

		2015	2016	2017	2018	2019	2020
	Предприятия общественного питания	1824	1849	1867	1953	1976	2159
1.	Комплексы общественного питания	49	51	47	42	40	45
2.	Праздничные залы, кейтеринг-секции	9	11	14	13	14	22
3.	Рестораны	65	63	64	70	71	74
4.	Кафе	582	591	589	610	644	628
5.	Столовые	291	286	296	302	308	291
6.	Буфеты	397	374	386	362	404	448
7.	Бары	324	328	304	324	303	269
8.	Магазины кулинарных и кондитерских изделий	20	15	13	13	18	23
9.	Летние кафе и террасы	87	130	154	201	174	231

Источник: разработано автором на основе статистических данных «Raport privind activitatea Direcției generale comerț, alimentație publică și prestări servicii pentru anul 2019» [145]

Структура распределения по типам предприятий общественного питания на территории данной административно-территориальной единицы представлена на рис. 1.2 (по состоянию на 01.01.2020).



**Рис. 1.2. Структура рынка общественного питания
Муниципалитета Кишинэу на 01.01.2020**

Источник: разработано автором на основе статистических данных «Raport privind activitatea Direcției generale comerț, alimentație publică și prestări servicii pentru anul 2019» [145]

На основе данных рисунка 1.2 можно сделать вывод, что на начало 2020 г. наибольший удельный вес в структуре рынка общественного питания имеют кафе (31%) и буфеты (22%), затем, практически одинаковый удельный вес имеют столовые (14%) и бары (13%). Наименьший удельный вес в размере 1% приходится на торжественные залы. Таким образом, можно сделать вывод, что наибольшим спросом в настоящее время пользуются кафе.

При классификации предприятий общественного питания в Республике Молдова учитываются различные факторы, включая уникальные особенности данного предприятия, особенности его помещения и способы предоставления клиентам разнообразных услуг, связанных с предложением пищи [102].

В РФ, при классификации типов предприятий в сфере общественного питания, Федеральное агентство по техническому регулированию и метрологии учитывает следующие критерии:

- ▲ ассортимент продаваемых товаров и степень сложности изготовления;
- ▲ техническое оборудование;
- ▲ методы и формы обслуживания;

- ▲ время, затрачиваемое на обслуживание клиентов;
- ▲ профессиональные навыки и уровень квалификации персонала;
- ▲ условия оказания услуг клиентам [96, с.313].

В США и европейских странах, в связи с отсутствием подробного классификатора экономической деятельности, используют следующие определения и типы концепций: заведения, предоставляющие услуги питания; быстрое питание; быстрое и удобное питание; комфортное питание; семейные заведения; изысканная кухня [96, с.313].

Следующей особенностью, значительно влияющей на организацию бухгалтерского учета и аудита в сфере общественного питания, является многообразие услуг, предоставляемых этими предприятиями. В отличие от других отраслей, предприятия общественного питания не только предлагают пищу и напитки, но и обеспечивают клиентов разнообразными дополнительными услугами, такими как организация банкетов, кейтеринг, развлекательные программы и т.д. Эти услуги требуют особого учета и аудита для оценки эффективности предоставления дополнительных услуг и контроля соответствующих финансовых результатов.

В зависимости от структуры и специфики производственного предприятия, а также разнообразия предлагаемой продукции, способов обслуживания и расположения, предприятия общественного питания предоставляют различные виды сервисов. (рис.1.3).



Рис. 1.3. Основные виды услуг, оказываемые предприятиями общественного питания в зависимости от типа и характера организации производства

Источник: разработано автором

Третьей особенностью сферы общественного питания является специфическое нормативно-правовое регулирование, которое влияет на организацию бухгалтерского учета – как финансового, так и управленческого. Данные нормы предусмотрены в приложениях 1-6 ПП № 1209/2007 [102]. Основные виды специфических правовых норм, распространяющихся на предприятия общественного питания в РМ представлены на рис. 1.4.



Рис.1.4. Виды правовых норм, регулирующих предприятия общественного питания

Источник: разработано автором на основе данных ПП № 1209/2007 [102]

К четвертой особенности общественного питания с точки зрения бухгалтерского учета и аудита следует отнести комплекс аспектов, связанных непосредственно с хозяйственной деятельностью предприятий общественного питания. Среди них можно отметить:

- ограниченный срок хранения и реализации выпускаемой продукции;
- широкий ассортимент выпускаемых изделий;
- сезонность спроса населения на услуги общественного питания;
- зависимость режима работы предприятия от спроса и потребностей клиентов;
- регулярное обновление ассортимента продукции.

Однако главной, пятой в нашем списке, спецификой предприятий с точки зрения бухгалтерского учета, является разноплановый характер их деятельности, при которой одновременно осуществляются три функции: производство, торговля и предоставление услуг, связанных с приемом пищи непосредственно на предприятиях [42, стр.121].

Рассмотрим вышеуказанный аспект более детально.

В процессе производства предприятия общественного питания изготавливают продукцию, имеющую стоимость, отличную от стоимости продуктов, использованных в качестве исходного сырья. В данном процессе определяется фактическая себестоимость

продукции, включающая сумму затрат на ее производство. Таким образом, себестоимость – это выраженные в денежной форме текущие затраты предприятия на производство и продажу продукции.

На следующем этапе происходит реализация кулинарной продукции, товаров, произведенных самим предприятием. В ходе этого возникают затраты труда, связанные с завершением процесса производства в сфере обращения (транспортировка товаров, их хранение, и др.), а также затраты труда, связанные с превращением товарной стоимости в денежную.

Этап организации потребления является ключевым для предприятий общественного питания, поскольку, во-первых, данная функция присуща только сфере общественного питания, во-вторых, ее роль постоянно возрастает, а, в-третьих, другие функции общественного питания (производственная и торговая), будучи исходными, лишь способствуют ее осуществлению.

На предприятиях общественного питания бухгалтерский учет должен отражать все три перечисленные функции [140, 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 [25].

Однако в Методических указаниях о бухгалтерском учете прописано, что организации, которые занимаются изготовлением продукции или предоставлением услуг, обязаны проводить бухгалтерский учет расходов на производство и определять стоимость

произведенной продукции или оказанных услуг [52, п.6]. Это означает, что бухгалтерский учет должен осуществляться по производственному методу.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать следующий вывод: бухгалтерский учет в предприятиях общественного питания должен быть настроен с учетом того, что они предоставляют услуги общественного питания, а не исключительно продают готовые продукты. Эти услуги предоставляются для непосредственного потребления на месте в специализированных заведениях или вне их, а также включают в себя дополнительные аспекты, связанные с организацией досуга.

Следовательно, в бухгалтерском учете на предприятиях общественного питания можно применять любой из двух методов калькулирования себестоимости продукции – производственный или торговый. Вне зависимости от того, какой метод выбран, он практически не влияет на показатели финансовых отчетов, в том числе 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 [82]. Причем, остатки незавершенного производства на вышеуказанных предприятиях либо отсутствуют, либо незначительны. В этом случае себестоимость продукции, независимо от способа ее исчисления, списывается на расходы отчетного периода, в котором продукция была изготовлена и продана.

На взгляд автора, производственный метод могут использовать специализированные крупные предприятия общественного питания, а торговый метод – другие предприятия. Такой порядок калькулирования себестоимости продукции общественного питания применяется в России, Украине и в других странах [82].

Следует отметить, что в НК РФ не предусмотрены специальные правила для исчисления себестоимости продукции общественного питания. В такой ситуации согласно НК РФ для целей налогообложения могут использоваться методы финансового учета, основанные на положениях МСФО и НСБУ [49,76, ст.44]

В заключение, основываясь на представленных в этом разделе фактах, можно констатировать, что при организации бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания необходимо в обязательном порядке учитывать все перечисленные выше особенности данной сферы, и, в первую очередь, фактор разноплановости деятельности рассматриваемых предприятий. Это позволит более точно оценивать финансовые показатели деятельности, и, тем самым, более точно формировать стратегию развития предприятия с целью увеличения его прибыльности.

1.2. Роль бухгалтерского учета при формировании цен на предприятиях общественного питания

Для сферы общественного питания ценообразование является одним из ключевых элементов успеха деятельности предприятия. Этот процесс является также одним из наиболее сложных и комплексных элементов бизнеса, так как верное определение цены оказывает значительное влияние на результативность и эффективность деятельности предприятия. Стоимость товаров и услуг формирует организацию производства, имеет важное воздействие на потоки материальных ресурсов, распределение товаров и уровень прибыльности предприятия.

В соответствии с Законом № 231/2010, На предприятиях общественного питания цены обычно формируются на основе рыночных отпускных цен на готовую продукцию и товары [25, ст.20]. Однако существует исключение, когда речь идет о товарах и услугах с социальным значением, к которым применяются меры государственного регулирования цен [25, ст.4 и 20], [101].

Для того, чтобы определить оптимальные цены на товары и услуги на предприятиях общественного питания, необходимо задействовать данные бухгалтерского учета, в первую очередь, статистику и анализ затрат на сырье, материалы, персонал, аренду, а также другие затраты. Это позволяет правильно определить себестоимость продукции, что является основой для разработки конкурентоспособных цен. Анализ финансовых показателей позволяет оценить текущую прибыльность предприятия и определить предельные цены, учитывая требуемый уровень рентабельности и рыночные факторы.

Формирование цен на предприятиях общественного питания может быть осуществлено и без данных бухгалтерии, например, на основе анализа конкурентов. Однако рассмотрение только конкурентных цен может привести к неправильным выводам и игнорированию реальных затрат и финансового состояния предприятия. В этом отношении бухгалтерский учет обеспечивает объективные данные, которые являются основой для принятия обоснованных и эффективных решений в области ценообразования.

Прежде чем перейти к раскрытию основной функции бухгалтерского учета в вопросе ценообразования – калькуляции себестоимости, необходимо рассмотреть саму сущность понятия цены, ее функции и виды, уровень наценки, а также основные методы ценообразования применительно к предприятиям общественного питания.

Сущность цены в качестве экономической категории и роли в рыночной экономике раскрывается в выполняемых ею функциях. Основные из них представлены на рис. 1.5.

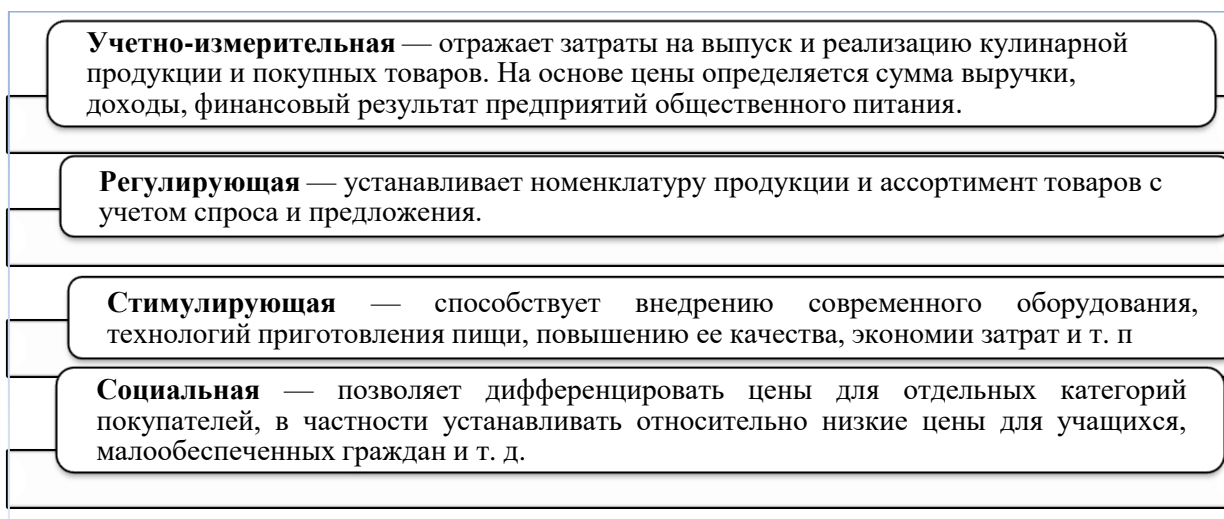


Рис. 1.5. Основные функции цен на предприятиях общественного питания

Источник: разработано автором на основе учебника «Экономика предприятия общественного питания» [124, стр. 378].

Что касается разнообразия видов предприятий общественного питания, то цены могут быть классифицированы и упорядочены по различным характеристикам, некоторые из которых могут быть представлены на рисунке 1.6.

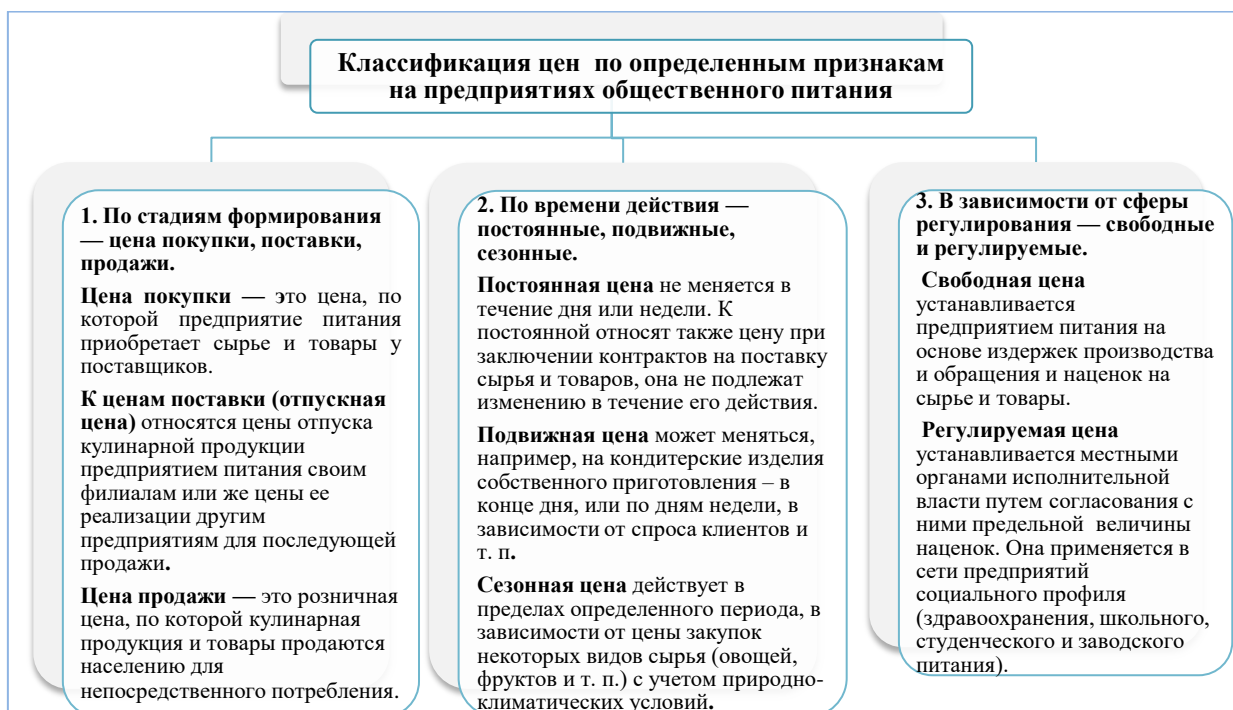


Рис. 1.6. Классификация цен по определенным признакам на предприятиях общественного питания

Источник: разработано автором на основе учебника «Экономика предприятия общественного питания» [124, стр. 379].

На формирование цен оказывает влияние множество внутренних и внешних факторов, таких как структура издержек, нормативно-правовое окружение, потребители, участники сетей поставок и сбыта, конкуренты, техническое оборудование предприятия, методы и качество обслуживания, спектр предоставляемых услуг, платежеспособность потенциальных клиентов данного продукта и многие другие [110, стр.216].

Размер наценки зависит также от типа и профиля предприятия питания (ресторан, кафе, закусочная). Вышеперечисленные факторы влияют не только на торговую надбавку, но также и на ассортимент реализуемой продукции, ее разнообразие и сложность изготовления [110, стр.216].

На основе анализа деятельности исследуемых предприятий общественного питания в условиях РМ выделены факторы для анализа и установления наценки (таблица 1.3).

Таблица 1.3. Факторы для анализа и установления наценки на предприятиях общественного питания

№	Фактор	Характеристика фактора
1	Стоимость сырья	Предполагает применение ко всем позициям меню единой наценки. Данный способ приводит к тому, что завышаются цены на блюда с высокой стоимостью ингредиентов, и наоборот. Например, напитки, салаты имеют низкую стоимость затрат на продукты, но их востребованность позволяет установить на них высокую цену. Блюда из мяса и морепродуктов должны стоить дешевле, чем предлагает стандартный метод определения цены.
2	Затраты на оплату труда	Блюда, требующие больших трудозатрат, например, десерты. В таких изделиях стоимость труда кондитера выше, чем стоимость ингредиентов. Поэтому такие блюда в меню желательно разделить на две категории: блюда с малыми прямыми трудовыми затратами и блюда с большими прямыми трудовыми затратами.
3	Соотношение между ценой и объемом продаж	Наценка на востребованные позиции в меню может быть меньше, чем на блюда, которые продаются медленно, объем продаж компенсирует низкую наценку (для непопулярных блюд с дорогими ингредиентами). Назначается высокая цена для снижения риска потерь, но это снижает продажи.
4	Категория блюд	При установлении наценки надо учитывать и категорию блюда (например, цена на десерты обычно ниже цены на основное блюдо).

Источник: разработано автором на основе статьи «Особенности формирования цены на продукцию предприятий общественного питания в условиях региона» [133, стр.158].

На основе величины наценки разработан средний ее уровень на собственную продукцию и на покупные товары исследуемых предприятий (таблица 1.4).

Таблица 1.4. Средний уровень наценки на исследуемых предприятиях общественного питания разных типов

Название предприятия	Тип предприятия	Средняя наценка, %	
		Продукция собственного производства	Товары
«MADAM WONG»	ресторан	300-450	250-500
«AUGUSTO»	кафе	150-200	100-150
«Буджак»	кафе	20-50	30
«Crisdim Lux»	банкетный зал	100-250	100-150

Источник: разработано автором

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, основные из которых указаны в таблице 1.5.

Таблица 1.5. Методы ценообразования предприятий общественного питания

№	Метод	Характеристика метода
1	Метод на основе цен на продукцию конкурентов	Вне зависимости от себестоимости готовой продукции и товаров, при данном методе розничная цена определяется из цен конкурентов – руководство определяет необходимую прибыль и принимает решение.
2	Метод на основе оценки спроса	«Сосредоточен на вкусах и предпочтениях потребителей» [109, стр.188]. При данном методе учитывается спрос на товар и готовую продукцию. При этом, несмотря на то, что затраты на производство товара могут быть одинаковыми, на товары большего спроса устанавливается высокая цена, меньшего – низкая. Установление цены происходит на основе проведения экспериментов: продукт предлагается потребителю по разным ценам и на основе анализа ответных реакций делается вывод [110].
3	Метод на основе оценки затрат	Ценообразование на основе наценки покрывает затраты, которые определяют нижний уровень цены. Расчет цены блюда с наценкой: $РЦ = РЦ \text{ без НДС} + НДС$; $РЦ \text{ без НДС} = СС + УН * СС / 100$, где: РЦ – розничная цена, СС – стоимость сырьевого набора по закупочным ценам, УН – уровень наценки от стоимости сырьевого набора, %. Преимущества: определяется процент наценки к закупочной цене, устанавливаются наценки, дифференцированные по группам товаров. Недостаток: слабая увязка цен с потребительскими свойствами, качеством продукции и спросом.

Источник: разработано автором на базе работы «Особенности формирования цены на продукцию предприятий общественного питания в условиях региона» [133, стр.159].

Все отмеченные ранее методы установления цен должны включать и информацию о себестоимости конечной готовой продукции, которая высчитывается через проведение калькуляции, как это определено в пункте 3.1 Приказа № 12/1996 (“цены на продукцию собственного производства, в том числе и на гастрономические, кулинарные, кондитерские изделия и полуфабрикаты, определяются путем калькуляции”) [100].

Термин "Калькулирование" (от лат. *Calculatio* - подсчет) означает расчет себестоимости продукции, товаров и подобного. Однако в большинстве предприятий общественного питания под калькуляцией понимается определение цены продажи единицы продукции (например, одного блюда, порции, килограмма и так далее) [94, стр.18].

Целью проведения калькуляции себестоимости продукции заключается в создании информационной основы для управления расходами в организации, расчете себестоимости готовой продукции по разным категориям и характеристикам, а также в анализе выполнения плановых показателей и выявлении финансовых результатов, связанных с основной деятельностью. Это также позволяет оценить эффективность различных организационно-технических мероприятий, направленных на развитие и улучшение производства [95,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 в кладовые предприятий общественного питания, включается покупная стоимость и расходы, связанные с поступлением, в частности:

- товарно-снабженческие расходы;
- расходы на страхование при транспортировке;
- расходы по погрузке, разгрузке;
- комиссионные посредникам;
- возмещаемые налоги и сборы;
- таможенные пошлины и другие расходы, понесенные для приведения запасов в форму и к месту использования по назначению (переработка, сортировка, упаковка) [89].

Калькулирование себестоимости позволяет определить, насколько выгодно производство определенной кулинарной продукции при конкретных экономических условиях. Оно также оценивает эффективность текущей системы организации производственного процесса и помогает выявить необходимые изменения и направления для улучшения [140, стр.103].

Как отмечают Вотинова Н. и Веретильна Г., этот процесс может быть разделен на шесть последовательных этапов:

1. Выбор объекта для расчета себестоимости.
2. Установление полноты учета себестоимости.
3. Создание системы учета, которая обеспечивает расчет себестоимости.
4. Анализ и разделение расходов на прямые и косвенные.
5. Распределение косвенных затрат на конкретные виды продукции (услуг).
6. Определение себестоимости продукции (услуг) [11].

Сложности процесса калькулирования себестоимости готовой продукции предприятий общественного питания связаны с тем, что в одном производственном процессе одновременно изготавливаются несколько блюд, одним и тем же работником с использованием универсальных приспособлений, машин и оборудования [1,112].

Составление калькуляционного расчета и определение продажной цены каждого блюда (изделия кухни) осуществляется в следующем порядке:

1. Определяется перечень блюд, на которые составляется калькуляция.
2. На основании сборника рецептов и/или технико-технологических карт устанавливаются нормы использования всех ингредиентов в готовом блюде.
3. Определяются закупочные цены на сырье и ингредиенты, подлежащие включению в калькуляцию.
4. Производится расчет стоимости сырьевого набора на 100 порций блюд путем умножения количества сырья на покупную цену и суммирования по всем позициям номенклатуры.
5. Сырьевая стоимость одного блюда получается путем деления общей стоимости сырьевого набора суммы на 100.
6. Цена продажи готового блюда исчисляется путем увеличения сырьевой стоимости на величину торговой наценки (в %), устанавливаемой приказом руководителя предприятия (рис.1.7).

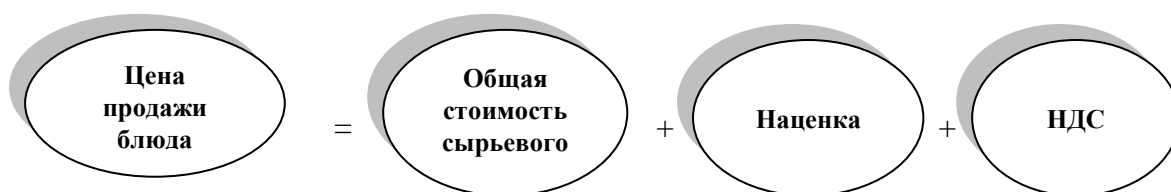


Рис. 1.7. Формирование продажной цены блюда

Источник: разработано автором

Расчет продажной цены блюда основывается на его технико-технологической карте.

Технико-технологическая карта блюда – это нормативный документ, который разрабатывается для уникальных и фирменных блюд, полуфабрикатов и кулинарных изделий, изготавливаемых и реализуемых непосредственно на конкретном предприятии.

Технологические карты для приготовления блюд и напитков разрабатываются специалистами: для блюд это делает технолог, а для коктейлей – опытный бармен. Затем эти карты направляются в бухгалтерию. Там бухгалтер-калькулятор, учитывая стоимость всех используемых ингредиентов и добавляя наценку, определяет цену, по которой продукция будет продаваться [6].

На каждой технико-технологической карте устанавливается уникальный номер, и эту карту подписывают инженер-технолог, ответственный разработчик, а также утверждает руководитель предприятия общественного питания или его заместитель [22, стр.45]. В ней зафиксированы необходимые ингредиенты и их количество в блюде, а также рассчитаны продукты «на входе» – брутто и «на выходе» – нетто. Именно соотношение «брутто – нетто» является ключевым фактором при составлении калькуляции на готовые блюда или полуфабрикаты, т. к. в процессе кулинарной обработки вес или объем исходного продукта в большинстве случаев меняется. Стоит отметить, что для целей бухгалтерского учета, для калькуляции, как правило, сразу устанавливаются единицы измерения (обычно килограммы и литры).

Расчет себестоимости производят в калькуляционных карточках на определенную дату, отдельно: на каждый вид блюда или изделия кухни, на порцию, на полуфабрикаты. Цена действует до момента каких-либо изменений: покупных цен, замены одного сырья на другое, изменения состава блюда и т.д. В таком случае в этой же карточке, но в следующей новой графе с указанием даты произошедших изменений, рассчитывается новая продажная цена. Калькуляционные карточки подписываются ответственными лицами (шеф-поваром, заведующим производством, составителями калькуляции), утверждаются руководителем предприятия и регистрируются в специальном реестре.

Согласно Приказу № 12/1996 г. в калькуляционной карточке должна указываться следующая информация [30]:

- ✓ наименование предприятия;
- ✓ порядковый номер карточки;
- ✓ наименование блюда (закуски, напитка, изделия);

- ✓ номер рецептуры, колонки и название сборника или другого нормативного документа, из которого взята рецептура;
- ✓ наименование продуктов (сырья);
- ✓ количество продуктов по норме на 100 порций или 10 кг (сосуды, фарш и т.д.);
- ✓ свободная розничная цена 1 кг продуктов, рассчитанная в соответствии с действующими нормативными документами по формированию розничных цен;
- ✓ общая стоимость сырьевого набора на 100 блюд или 10 кг;
- ✓ продажная цена одного блюда;
- ✓ выход в готовом виде одного блюда в граммах.

Нормы вложения сырья определяются по колонке «Брутто». В тех случаях, когда продукты поступают в доготовочное производство в обработанном виде, норма по ним определяют по колонке «Нетто».

Цена реализации одной порции определяется путем деления продажной стоимости набора на 100 порций или 10 кг с последующим округлением. Стоимость сырья включается в калькуляцию продажных цен на блюда по свободным розничным ценам и нормам вложения сырья, предусмотренным рецептурами, с учетом дополнений и изменений в нормативах потерь и отходов в процессе холодной и тепловой обработке продукции (сырья) на предприятиях [30].

Округление розничных цен на полуфабрикаты, кулинарные, кондитерские и хлебобулочные изделия, реализация которых осуществляется на вес, производится из расчета цены за 1 кг изделия с учетом возможности продажи продукции по 100 гр., 200 гр. и т.д. Продажа соков, напитков в розлив (стаканами) производится с учетом округления розничных цен целого числа бань за 200 мл сока и напитка, после чего определяется стоимость расфасовки [30].

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 и т. д.).

Такой метод можно было бы считать эффективным, если бы все прочие расходы являлись постоянными. Однако, поскольку среди таких расходов есть и переменные (затраты на оплату труда, коммунальные расходы), при расчете продажной цены, целесообразнее применить следующую формулу (рис.1.8).

При этом в торговой наценке предлагается учитывать долю прибыли и другие постоянные затраты, не связанные с производством, а в себестоимости – все затраты по изготовлению продукции.

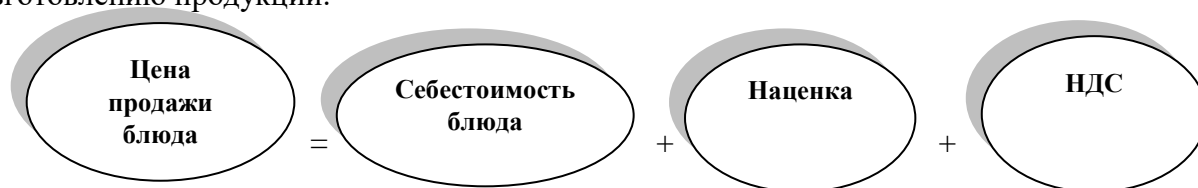


Рис. 1.8. Рекомендуемое формирование продажной цены блюда

Источник: разработано автором

В связи с этим калькуляционные карты рекомендуется дополнить двумя составляющими, а именно:

1) информация о затратах труда повара на приготовление блюда (при этом в качестве базы для расчета затрат на оплату труда можно взять время на приготовление блюда и тарифную ставку повара, который готовит это блюдо);

2) нормативная стоимость косвенных производственных затрат (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 от общих затрат на производство или в определенных единицах измерения, таких как денежные единицы на единицу продукции).

Такое дополнение позволило бы получить информацию о полной себестоимости блюда (Приложение 1).

Помимо этого, для еще более точного расчета себестоимости основного блюда, рекомендуется первоначально рассчитать себестоимость используемых в нем полуфабрикатов. То есть, для правильного расчета себестоимости, следует привести все компоненты будущего блюда к тому состоянию, в котором они фактически будут использованы (очищены, сварены 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 уже необходимую долю включить в расчет стоимости в готовом блюде. Рассмотрим это на следующем примере.

Пример 1.1.

В меню "Truffe" есть блюдо "Суши лосось" (см. Приложение 2), которое включает в себя отварной рис, используемый как полуфабрикат. Для определения себестоимости этого блюда необходимо сначала оценить себестоимость каждого компонента, включая и полуфабрикат отварной рис, и затем провести общий расчет себестоимости. Результаты

измерений и взвешивания риса "Нишики" показывают, что после варки его вес увеличивается почти вдвое, что составляет 61,11% начального веса (0,55 кг к 0,9 кг, см. рисунок 1.9.)

TRUFFE SRL Restaurant "MADAME WONG"		Дата 14.11.2021	
Технико-технологическая карта № 47			
Рис для суши п/ф			
Сырье, используемое при приготовлении, соответствует требованиям и нормативной документации, имеет сертификаты качества			
№	Наименование сырья и полуфабрикатов	Расход сырья и п/ф на 1 порцию, кг	
		Брутто, кг	Нетто, кг
1.	Рис Нишики	0,55	0,900
2.	Рисовый уксус	0,1	0,1
3.	Сахар	0,050	0,050
4.	Соль	0,002	0,002
5.	Водоросли Комбу	0,002	0,002
Выход готового изделия, кг:			1,00
Директор _____		Технолог _____	Шеф повар _____

Рис. 1.9. Технико-технологическая карта на полуфабрикат «Рис для суши»

Источник: разработано автором

Имея информацию о закупочной цене сырья, используемого для производства данного полуфабриката, можно вычислить его себестоимость сырья для 1 кг, которая составляет 46,8 лей/кг, включая НДС – 7,80 лей. Детальные расчеты приведены в калькуляционной карте по производству полуфабриката "Рис для суши" на рисунке 1.10.

Важно отметить, что в общем плане счетов не предусмотрены проводки для учета и движения полуфабрикатов. Поэтому мы можем использовать следующие операции учета для полуфабрикатов (в данном случае рассматривается только рис Нишики):

1. Зафиксирована покупная стоимость риса в объеме 1 кг:

- Дебет счета 211 «Материалы» -70,91 на сумму без НДС,
- Дебет счета 534 «Обязательства бюджету» - 14,18 лей, на сумму НДС,
- Кредит счета 521 «Текущие коммерческие обязательства» - на общую сумму покупки 85,09 лей.

2. Учтена стоимость сырья, переданного в производство для производства 1 кг полуфабриката "рис для суши":

- Дебет счета 215 «Незавершенное производство»,
- Кредит счета 211 «Материалы» - 39 лей (0,550 кг * 70,91 лей).

3. Отражена себестоимость полуфабриката "рис для суши" в составе себестоимости блюда суши «Лосось»:

- Дебет счета 811 «Основная деятельность»,

- Кредит счета 215 «Незавершенное производство» - 39,00 лей.

SRL "TRUFFE"						
организация MADAM WONG						
структурное подразделение Рис для суши						
Наименование блюда						
КАЛЬКУЛЯЦИОННАЯ КАРТА					№ документа	Дата составления
					47	14.11.2021
Номер п/п	Продукты		Норма, кг	Ед. изм.	Цена, lei. bani	Сумма, lei. bani
	Наименование	код				
1	2	3	4	5	6	7
1	Рис Нишики		0,55	кг	70,91	39,00
2	Рисовый уксус		0.1	кг	725,00	72,50
2	Сахар		0.05	кг	10,50	0,53
3	Соль		0.002	кг	4,05	0,01
4	Водоросли Комбу		0.002	кг	350,00	0,7
Общая стоимость сырьевого набора			X	X	X	112,74
Общая стоимость сырьевого набора на 1 кг			X	X	X	112,74
Наценка lei. bani						
Цена продажи блюда, lei. bani						
Выход одного блюда в готовом виде, кг			1,00			
Заведующий производством			П О Д П И С Ь			
Калькуляцию составил						
УТВЕРЖДАЮ						
Руководитель организации						

Рис. 1.10. Калькуляционная карта на полуфабрикат «Рис для суши»

Источник: разработано автором

Таким образом, основываясь на ТТК № 2 «Суши Лосось» (рис.1.11.) и Калькуляционной карте «Суши Лосось» (рис.1.12.), можно сделать вывод, что на одну порции суши «Суши Лосось» требуется 0,015кг полуфабриката (отварного риса), что в стоимостном значении равняется 1,69 лей (0,015кг *112,74 лей). Такой же алгоритм расчета себестоимости применяется и к другим полуфабрикатам.

TRUFFE SRL, Restaurant "MADAME WONG"				Дата 14.11.2021
Технико-технологическая карта № 2				
Суши Лосось				
Сырье, используемое при приготовлении, соответствует требованиям и нормативной документации, имеет сертификаты качества				
№	Наименование сырья и полуфабрикатов	Расход сырья и п/ф на 1 порцию, кг		
		Брутто, кг	Нетто, кг	
1.	Полуфабрикат «Лосось филе на коже»		0,015	
2.	Рис для суши п/ф №47		0,015	
3.	Имбирь маринованный белый	-	0,010	
4.	Васаби п/ф № 49	-	0,005	
5.	Соевый соус п/ф № 48	-	0,010	
Выход готового изделия, кг:			1/0,030	
Директор	Технолог	Шеф повар		

Рис. 1.11. Технико-технологическая карта на блюдо суши «Лосось»

Источник: разработано автором

После того как полуфабрикаты скалькулированы можно вычислить актуальную сырьевую себестоимость блюда «суши Лосось» (на одну порцию) на текущий день — 9,01 лей, и продажную стоимость – 35 лей за одну порцию (рис.1.12).

Суши Лосось						
КАЛЬКУЛЯЦИОННАЯ КАРТА			Номер документа		Дата составления	
			2		14.11.2021	
Порядковый номер калькуляции, даты утверждения			Норма, кг	Ед. изм.	Цена, lei. bani	Сумма, lei. bani
Номер п/п	наименование	код				
1	2	3	4	5	6	7
1	Полуфабрикат «Лосось филе на коже»	00135	0,015	кг	420,37	6,31
2	Рис для суши п/ф №47	0002	0,015	кг	112,74	1,69
2	Имбирь маринованный белый	0003	0.010	кг	60,00	0,06
3	Васаби п/ф № 49	0001	0.005	кг	64,20	0,32
4	Соевый соус п/ф № 48	00138	0.010	кг	63,00	0,63
Общая стоимость сырьевого набора на порцию			X	X	X	9,01
Общая стоимость сырьевого набора на 100 блюд			X	X	X	901,00
Наценка на 100 блюд lei. Bani			2400,89			
Сумма НДС на 100 блюд			198,11			
Цена продажи блюда, lei. Bani			35.00			
Выход одного блюда в готовом виде, кг			0,030			
Заведующий производством		П О Д П И С Ь				
Калькуляцию составил						
УТВЕРЖДАЮ Руководитель организации						

Рис. 1.12. Калькуляционная карта на блюдо « Суши Лосось»

Источник: разработано автором

В контексте темы калькулирования себестоимости стоит отметить и некоторые особенности формирования себестоимости мясных полуфабрикатов.

Некоторые предприятия общественного питания, равно как и крупные торговые сети, приобретают с целью дальнейшей переработки и реализации не отдельные мясные продукты, а целые туши, производя их разруб на отдельные части. Это связано с тем, что таким образом достигается более низкая себестоимость конечных мясных продуктов, реализуемых в розницу. Однако, в результате, в бухгалтерском учете возникает проблема правильного определения себестоимости полученных мясных полуфабрикатов, так как себестоимость мяса туши за кг отличается от реальных рыночных цен полученных полуфабрикатов. Например, она может быть ниже, если сравнить

рыночные цены на такие полуфабрикаты, как «шейка свиная» и «туша свинины», или выше, если сравнить стоимость полуфабрикатов «говяжьей кости» и «туша говяжья».

Предлагается несколько вариантов расчета себестоимости мясных полуфабрикатов. Например, установить в ТТК специальные коэффициенты на части туши (т.е. какая часть себестоимости относится к той или иной части полутуши) или считать эти коэффициенты автоматически, исходя из среднерыночной цены этих компонентов. Вариант с созданием отдельной ТТК – не совсем удачный, так как сложно заранее предусмотреть, сколько кг шейки, а сколько кг филе получится из полутуши. Это количество различается при каждой закупке, поэтому контролировать разруб с помощью ТТК будет сложно. Следовательно, разруб лучше проводить по факту разделки туши, а не заранее.

Рассмотрим эти особенности на примере организации учета на предприятии общественного питания. В качестве примера возьмем продажу говядины.

Пример 1.2.

В столовой 8 мая 2022 года, в соответствии с «актом закупки» была проведена закупка половины туши говядины весом 200 кг от физического лица, по цене 70 лей за 1 кг. После того, как мясник разделил полутушу, был составлен Акт переработки № 25 (см. Приложение 3.), в котором указано количество мяса-сырья, а также выход полуфабрикатов. Кроме того, известно, что за выполнение разделки туши мяснику была начислена зарплата в размере 500 лей, и сделаны отчисления в социальный фонд в размере 120 лей. На основе этих данных мы проведем расчет себестоимости для каждого полуфабриката и составим соответствующие бухгалтерские записи.

Перед тем как рассчитать сырьевую себестоимость полуфабрикатов, необходимо учесть долю расходов на оплату труда мясника, которые будут пропорционально распределены в зависимости от массы произведенных полуфабрикатов. Также в качестве основы для распределения ФОТ мясника можно учесть и стоимость мясо-сырья. Если общая сумма ФОТ мясника составила 620 лей за всю тушу, то соответственно, на каждый килограмм переработанной полутуши приходится расходы на ФОТ в размере 3,13 лей за 1 кг (620 лей / 198 кг).

Коэффициент пересчета по рыночным ценам вычисляется как отношение закупочной стоимости туши к общей стоимости полученных полуфабрикатов за вычетом стоимости отходов. То есть, коэффициент пересчета равен 0,7641, что можно выразить следующим образом: $(200 \text{ кг} * 75 \text{ лей/кг}) / (22781 - 3150)$. Ниже представлен расчет сырьевой себестоимости полученных полуфабрикатов при разделки говяжьей полутуши в таблице 1.6.

Таблица 1.6. Расчет сырьевой себестоимости полученных полуфабрикатов при разделки говяжьей полутуши

Наименование полуфабрикатов	Количество полученных полуфабрикатов, кг	Рыночная цена за 1 кг, лей	Сумма, лей	Коэффициент пересчета по рыночным ценам, %*	Сырьевая себестоимость без затрат на ФОТ за 1 кг, лей	Сырьевая себестоимость вкл. ФОТ за 1 кг, лей
1	2	3	4	5	6	
Вырезка	12,6	320	4032	0,764	244,51	247,64
Толстый край	5,14	230	1182	0,7641	175,74	178,87
Тонкий край	6,9	175	1208	0,7641	133,72	136,85
Задняя нога	9,98	150	1497	0,7641	114,62	117,75
Лопатка	5,6	135	756	0,7641	103,15	106,28
Грудинка	6,4	170	1088	0,7641	129,9	133,03
Покромка	13,26	120	1591	0,7641	91,692	94,822
Пашина	18	120	2160	0,7641	91,692	94,822
Шея	14,3	130	1859	0,7641	99,333	102,46
Обрезки	44,82	95	4258	0,7641	72,59	75,72
Отходы	63	50	3150	0,7641	38,205	41,34
Итого	200	х	22781	х	х	х

Источник: Разработано автором

На основании данных примера 1.2. в 2022 году необходимо составить следующие бухгалтерские записи, представленные в таблице 1.7.

Таблица 1.7. Бухгалтерские записи по учету движения полутуши говядины и полученных полуфабрикатов

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, в леях
		Дт	Кт	
1.	Приобретено мясо полутуши говядины 200кг	211 «Материалы»	521 «Текущие коммерческие обязательства»	15 000
2.	Удерживается подоходного налога сумма в размере 5 %,	521 «Текущие коммерческие обязательства»	534 «Обязательства бюджету»	750
3.	Осуществляется оплата физическому лицу на карточку	521 «Текущие коммерческие обязательства»	242 «Текущие счета в национальной валюте»	14 250
4.	Передача полутуши на переработку в размере 200кг	811 «Основная деятельность»	211 «Материалы»	15 000
5.	Начислена заработная плата мяснику	811 «Основная деятельность»	531 «Обязательства персоналу по оплате труда»	500
6.	Произведены отчисления на обязательное социальное страхование	811 «Основная деятельность»	533 «Обязательства по медицинскому, социальному страхованию»	120
7.	Получены полуфабрикаты без суммы отходов	216 «Продукция»	811 «Основная деятельность»	12470
8.	Получены отходы	211 «Материалы»	811 «Основная деятельность»	3150

Источник: разработано автором

Следовательно, себестоимость полученных мясо-сырья будет равна стоимости сырья и затрат на ее производство, а именно сумм заработной платы мясника и отчислений в фонд социального страхования, амортизации оборудования, использованного при разделке мяса. Также по данным таблицы можем сделать вывод о том, что приобретение целой туши для предприятий общественного питания выгоднее (но только для тех предприятий, которые в разработке меню могут использовать практически все части туши). Разделение туши на составные части значительно снижает и себестоимость мясо-сырья, а, следовательно, и себестоимость тех блюд, в которых оно будет использоваться.

Рассмотрим еще одну из особенностей формирования цен на предприятиях общественного питания. Она относится к предприятиям, которые производят кондитерские изделия.

Одной из особенностей производства кондитерских изделий заключается в том, что в кондитерских цехах создают готовую продукцию, изменяя пошагово одну и ту же исходную массу, которая в большей или меньшей степени однородна. Основными компонентами при производстве кондитерских изделий являются мука, сахар, яйца, масло и другие ингредиенты. Влажность и содержание сухих веществ в этих исходных материалах оказывают значительное воздействие на качество кондитерской продукции. Например, при соотношении 2:1 между 100 кг сахара и сиропа, содержащего 78% сухих веществ, нормативный выход карамельной массы с влажностью 2,5% составляет 94,97 кг. Однако, если сироп содержит 76% сухих веществ, выход уменьшается до 94,27 кг. Следовательно, разное содержание сухих веществ и влаги в исходных материалах при одинаковой физической массе приводит к разным объемам производства, что существенно влияет на экономические показатели кондитерской компании. В связи с этим, при планировании, учете и контроле расходов необходимо учитывать такие факторы, как нормативный объем производства, процент влажности исходных материалов и содержание сухих веществ. В кондитерском цехе для этой цели используется документ, называемый "Наряд-заказ". Расчет потребности в сырье в данном документе позволяет определить нормативную стоимость сырья для производства с учетом текущих цен.

Наряд-заказ составляется в трех экземплярах: первый экземпляр передается руководителю кондитерского цеха для выполнения заказа, второй остается в бухгалтерии предприятия для контроля, а третий служит основанием для расчета заработной платы сотрудников. Если происходит замена одного вида сырья другим, равноценным, в наряд-заказе приводятся справочные данные об этой замене.

Использование наряд-заказов обеспечивает контроль как над сырьем, так и над производством готовых изделий по их количеству и ассортименту. Кроме того, оборотную сторону наряд-заказа можно использовать в качестве табеля учета рабочего времени сотрудников кондитерского цеха, если всю партию продукции изготавливает одна бригада.

В данном исследовании применение наряд-заказов на предприятиях не было зафиксировано. Учет прихода сырья в кондитерский цех осуществлялся на основе внутренних накладных, а учет расхода сырья – на основе данных о реализованных блюдах, отраженных в отчетах по реализации или заборных листах, а также на основе актов списания испорченных продуктов. При этом сверка данных о приходе и расходе проводилась, как правило, в ходе ежемесячной инвентаризации, что позволяло получить фактическую информацию о движении сырья и готовой продукции, включая текущие остатки на складе, только по итогам месяца [4, стр.257].

Очевидно, что при таком учете невозможно организовать оперативный контроль расходов на сырье. Отсутствие данного документа создает проблемы в управлении затратами, связанными с формированием себестоимости собственного производства. Для удовлетворения требований учета и контроля материальных затрат необходимо организовать оперативный учет расходов на сырье и выход продукции. При этом рекомендуется разработать форму регистра, основываясь на уже существующей форме плана-заказа, чтобы учесть все требования и облегчить его использование. Пример такого регистра приведен в Приложении 4.

Следующей особенностью расчета себестоимости продукции на предприятиях общественного питания является возможность использовать как торговый метод, так и производственный метод [19, стр.51]. Чтобы понять, какой из методов является эффективным и уместным в применении, рассмотрим каждый из них в отдельности.

При использовании торгового метода в учете применяется счет 217 «Товары», предназначенный для обобщения информации о наличии и движении ценностей, приобретенных для перепродажи и/или продукции, переданной для продажи в собственные магазины. К данному счету открываются субсчета:

- 217.1 «Ценности, приобретенные для перепродажи» – для учета движения товаров, сырья на складе (в кладовых);
- 217.2 «Продукция, переданная для продажи в собственные магазины» – для учета продукции, товаров в рознице.

На счете 811 «Основная деятельность» учитывается исключительно стоимость сырья, используемого для изготовления продукции по ценам продажи. Остальные расходы, в том числе связанные с производственным процессом, учитываются на счете 712 «Расходы на реализацию». Учет доходов от реализации как покупных товаров, так и сырья ведется только на счете 611 «Доходы от продаж», субсчет 611.2 «Доходы от реализации товаров», а списание себестоимости товаров и готовой продукции отражается по счету 711 «Себестоимость продаж», субсчет 711.2 «Балансовая стоимость реализованных товаров». Рассмотрим пример расчета себестоимости продукции на предприятиях общественного питания с использованием торгового метода [137].

Пример 1.3.

В кафе «БУДЖАК», было закуплено сырье общей стоимостью 1200 леев, включая НДС. Предприятие – плательщик НДС. Согласно НК РМ на предприятиях общественного питания применяется сниженная ставка НДС в размере 12% [90,ст.96 лит.б]. Согласно данной статье НК, данная ставка устанавливается на все продукты питания и/или напитки, за исключением алкогольной продукции, приготовленные или не приготовленные, для потребления человеком, вместе с сопутствующими услугами, позволяющими их немедленное потребление, осуществляемыми в рамках деятельности, отнесенной к разделу I Классификатора видов экономической деятельности РМ [144]. Наценка на блюдо к учетной стоимости сырьевого компонента равна 50%. В представленном примере будут рассмотрены все виды товаров и продукции за исключением алкогольной продукции.

По данным примера в бухгалтерском учете субъекта составляются бухгалтерские проводки, представленные в таблице 1.8.

Таблица 1.8. Бухгалтерские записи по операциям, связанных с формированием себестоимости блюд при торговом методе

№	Содержание операции	Сумма, лей	Корреспондентские счета	
			Дебет	Кредит
1	Поступление сырья на склад по стоимости приобретения без НДС	1 000	217 «Товары»	521 «Текущие коммерческие обязательства»
2	На сумму НДС	200	534 «Обязательства бюджету»	521 «Текущие коммерческие обязательства»
3	Передача сырья из кладовой в производство (кухня)	1 000	217 «Товары»	217 «Товары»
4	Отражение стоимости сырья, использованного при изготовлении блюд	1 000	811 «Основная деятельность»	217 «Товары»
5	Отражение наценки на блюдо 50% от стоимости сырьевого компонента	500	811 «Основная деятельность»	831 «Торговая надбавка»

№	Содержание операции	Сумма, лей	Корреспондентские счета	
			Дебет	Кредит
6	Отражение НДС в составе стоимости блюда (НДС рассчитан в размере 12%* к сумме сырьевого компонента и наценки $(1000 + 500) \times 12\%$)	180	811 «Основная деятельность»	825 ¹ «НДС в рознице» [113]
7	Отражение поступления денег в кассу предприятия (расчет за блюдо)	1680	241 «Касса»	832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет»
8	Отражение стоимости реализации выпущенных блюд	1680	217 «Товары»	811 «Основная деятельность»
9	Отражение доходов от реализации блюд (выручка от реализации блюда без НДС)	1 500	832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет»	611 «Доходы от продаж»
10	Отражение НДС от стоимости реализованных блюд (НДС 12%)	180	832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет»	534 «Обязательства бюджету»
11	Отражение НДС, относящегося к реализованным блюдам, – первая часть операции по списанию блюда со счета 217 «Товары»	180	825 «НДС в рознице»	217 «Товары»
12	Отражение наценки, относящейся к реализованным блюдам – вторая часть операции по списанию блюда со счета 217 «Товары» (наценка на блюда рассчитывается $1680 \times 29.766\%$).	500	831 «Торговая надбавка»	217 «Товары»
13	Отражение себестоимости сырьевого компонента в составе проданного блюда (стоимость приобретения рассчитывается следующим образом: из стоимости сырьевого компонента вычитается надбавка $1500 - 500 = 1000$)	1 000	711 «Себестоимость продаж»	217 «Товары»

Источник: разработано автором

Что касается производственного метода, то учет сырья, необходимого для приготовления кулинарной продукции и покупных товаров, отражается по учетным ценам без НДС не только на счете 217 «Товары», но и на счете 211 «Материалы» соответственно. Рассмотрим на примере 1.4. расчет себестоимости продукции на предприятиях общественного питания с использованием производственного метода.

Пример 1.4

За сентябрь 2020 года рестораном "MADAM WONG" было приобретено сырье на общую сумму 150 000 леев без учета НДС и 30 000 леев на сумму НДС. В течение этого периода на кухню было передано сырье на сумму 140 000 леев. Кроме того, за этот период предприятие понесло следующие расходы: 40 000 леев на оплату труда, 9 600 леев по

¹ Общий план счетов не предусматривает специального счета для учета НДС в розничной цене, поэтому предприятия могут выбрать удобный для них свободный номер управленческого счета. В данном примере это счет 825.

отчислениям в социальный фонд, 4 500 леев амортизация производственного здания и 8 200 леев амортизация производственного оборудования, а также 80 000 леев на расходы по электроэнергии, воде и газу.

Остатков незавершенного производства за данный период не осталось. Базой распределения для косвенных производственных затрат служат материальные затраты (основой для распределения также могут выступать различные показатели, такие как объем производства, оплата труда, выручка, и другие). В данном примере деятельность ресторана связана с значительными расходами на сырье и материалы, в виду этого логично косвенные расходы распределять с учетом пропорции к прямым материальным затратам (база для распределения описана в учетных политиках предприятия).

На основе предоставленных данных формируются бухгалтерские проводки для учета деятельности данной организации, которые представлены в таблице 1.9.

Таблица 1.9. Бухгалтерские записи по операциям, связанных с формированием себестоимости блюд производственным методом за сентябрь месяц

№	Содержание операции	Сумма, лей	Корреспондентские счета	
			Дебет	Кредит
1	Поступление сырья от поставщика, на сумму без НДС	150000	211 «Материалы»	521 «Текущие коммерческие обязательства»
2	На сумму НДС	30000	534 «Обязательства бюджету»	521 «Текущие коммерческие обязательства»
3	Передача сырья со склада в производство (на кухню)	140 000	211 «Материалы»	211 «Материалы»»
4	Использование сырья для приготовления готовой продукции	140 000	811 «Основная деятельность»	211 «Материалы»
5	Отражение затрат по заработной плате основных рабочих	40000	821 «Косвенные производственные затраты»	531 «Обязательства персоналу по оплате труда»
6	Отражение затрат по отчислениям социального страхования	9600	821 «Косвенные производственные затраты»	533 «Обязательства по социальному и мед. страхованию»
7	Отражение (КПЗ) амортизация производственных помещений	4500	821 «Косвенные производственные затраты»	124 «Амортизация основных средств»
8	Отражение КПЗ по амортизации производственного оборудования	8200	821 «Косвенные производственные затраты»	124 «Амортизация основных средств»
9	Отражение КПЗ (расходы на электроэнергию, воду, газ, отопление и т.п.)	80000	821 «Косвенные производственные затраты»	521 «Текущие коммерческие обязательства»
10	Отнесение КПЗ на основное производство	142300	811 «Основная деятельность»	821 «Косвенные производственные затраты»
11	Отражение себестоимости выпущенной продукции	282300	216 «Продукция»	811 «Основная деятельность»

Источник: разработано автором

Таким образом, можно заключить, что в новых реалиях бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятий общественного питания производственный учет является более современным. Преимуществом данного метода является возможность учета всех затрат, которые входят в себестоимость блюда. В то же время, данный метод учета более трудоемкий, что приводит к увеличению затрат, например к возможному увеличению штата сотрудников, необходимости закупки дополнительного программного обеспечения. Кроме того, при данном подходе нарушается баланс между выгодой и издержками, который является одним из обязательных условий ведения бухгалтерского учета и составления финансовых отчетов (35, п. 44). Особенно это касается малых предприятий, которые совмещают торговую деятельность с изготовлением и продажей продукции общественного питания [82].

В связи с вышесказанным, производственный метод наиболее целесообразно применять на крупных предприятиях общественного питания, поскольку для мелких предприятий издержки данного метода чаще всего будут накладными.

Также на правильное формирование себестоимости готовой продукции и товаров влияет и учет МБП, в особенности на стартовом этапе работы предприятия общественного питания и в случае, если предприятие применяет производственный метод учета себестоимости.

МБП - являются одним из основных элементов товарно-материальных запасов любого субъекта. Состав, порядок признания, оценки и учет таких предметов регламентированы НСБУ «Запасы», положениями Общего плана счетов бухгалтерского учета и методических указаний по учету производственных затрат и калькуляций себестоимости продукции и услуг (в части исчисления себестоимости МБП, изготовленных субъектом) и другими нормативными актами [89, 96, 107].

Отнесение ценностей к МБП предполагает 2 варианта, устанавливается каждым субъектом самостоятельно и отражается в учетных политиках [96, п.6]:

1) МБП включает ценности, стоимость единицы которых не превышает предел, установленный законодательством (в настоящее время лимит стоимости единицы МБП составляет 12000 леев [76, ст. 26(2)]), независимо от срока службы, или со сроком службы не более одного года, независимо от стоимости единицы.

2) МБП включает ценности, стоимость единицы которых не превышает порог существенности, установленных в учетных политиках независимо от срока службы, или со сроком службы не более одного года, независимо от стоимости единицы. При выборе данного варианта субъект должен установить порог существенности, в соответствии с

НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события» [93]. Этот порог устанавливается субъектом самостоятельно в абсолютной сумме (к примеру, 2000 леев, 14000 леев) или в относительной величине (к примеру, 1-2% от стоимости запасов).

Порядок учета операций, связанных с передачей МБП в эксплуатацию зависит от стоимости МБП - не более и более 1/6 лимита от размера, установленного законодательством (далее-лимит), т.е. 2000 леев. При этом не имеет значения выбранный субъектом вариант отнесения ценностей к МБП.

При передаче МБП стоимость единицы, которых не превышает 1/6 лимита подлежат списанию на текущие затраты [89, п.52]. Износ по таким объектам не начисляется, однако, в целях контроля за использованием и сохранностью вышеуказанных предметов в эксплуатации целесообразно вести их и оперативный учет в натуральном выражении по местам их эксплуатации (бар, кухня, кондитерский цех).

Согласно НСБУ «Запасы» износ МБП начисляется:

- в обязательном порядке – по МБП, стоимость единицы которых превышает 1/6 лимита, то есть 2000 леев [89, п.52];
- в добровольном порядке (согласно учетным политикам)- по МБП, стоимость единицы которых не превышает 1/6 лимита [89, п.51].

Износ МБП начисляется в размере 50% от стоимости предметов, уменьшенной на сумму предполагаемой остаточной стоимости, - при передаче в эксплуатацию и 50%- при выбытии (списании) этих предметов из эксплуатации [89, п.53].

Однако, начислять износ согласно НСБУ на предприятии общественного питания на стартовом этапе деятельности будет затруднительно в виду следующих факторов:

1. В начале своей работы 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.

Для более подробного рассмотрения данной ситуации рассмотрим соответствующий пример.

Пример 1.5.

10 февраля 2019 года ресторан «Madam Wong» стартовал в своей деятельности и понес следующие затраты по кухне: материальные затраты – 130000 леев, прямые и распределяемые затраты на оплату труда - 49600 леев, косвенные производственные затраты (за исключением затрат по МБП)- на общую сумму 170000 леев. Остатков незавершенного производства (полуфабрикатов) не было.

Также известно, что 01 февраля 2019 в эксплуатацию были введены МБП общей стоимостью 450000 леев (из которых на 50000 лей - стоимостью до 2000 леев и на 400000 лей – свыше 2000 леев и все эти ценности связаны с процессом приготовлением пищи).

По данным примера отражены бухгалтерские проводки в таблице 1.

Таблица 1.10. Бухгалтерские записи по операциям, связанных с формированием себестоимости блюд, в том числе и по затратам от введения в эксплуатацию МБП за февраль месяц

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, в леях
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Отражение количества использованного сырья (продуктов)	811 «Основная деятельность»	211 «Материалы»	130000
2	Отражение сумм затрат по оплате труда на сумму начисленной заработной платы работникам кухни	811 «Основная деятельность»	531 «Обязательства персоналу по оплате труда»	40000
3	На сумму отчислений в социальный фонд	811 «Основная деятельность»	533 «Обязательства по социальному и мед. страхованию»	9600
4	Отражена сумма косвенных производственных затрат, полученные от поставщиков (арендная плата, электроэнергия, отопление..).	821 «Косвенные производственные затраты»	521 «Коммерческие обязательства внутри страны»	170000
5	Передача в эксплуатацию МБП, стоимость единицы до 2000 лей (относим всю сумму на затраты, т.к стоимость единицы не превышает 1 год)	821 «Косвенные производственные затраты»	213 «МБП в эксплуатации»	50000
6	Передача в феврале в эксплуатацию МБП, стоимостью единицы свыше 2000 леев	213 «МБП в эксплуатации»	213 «МБП в запасе»	400000
7	Начисление износ МБП в размере 50% от стоимости	821 «Косвенные производственные затраты»	214 «Износ МБП»	200000
8	Списаны по окончанию месяца сумма косвенных производственных затрат (170000+50000+200000)	811 «Основная деятельность»	821 «Косвенные производственные затраты»	420000
9	Отражена фактическая себестоимость произведенных блюд (130000+40000+11000+420000)	216 «Продукция»	811 «Основная деятельность»	599600

Источник: Разработано автором

Из приведенного примера следует, что доля затрат по МБП составила 41,60 % (250000:601000) от доли фактической себестоимости произведенных блюд за февраль месяц.

Причиной тому является то, что в феврале месяце были списаны МБП до 2000 леев в размере -100% от первоначальной стоимости, а для МБП стоимостью свыше 2000 леев в размере - 50% от первоначальной стоимости. И это несмотря на то, что данные активы будут использованы в течение всего года, а некоторые и более года. Наблюдаем нарушение качественных характеристик - достоверности информации [27, ст.6(d)].

Из этого следует, что учитывать МБП, применяя производственный метод на основании НСБУ «Запасы» на начальном этапе деятельности ресторана проблематично.

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 определяется каждым предприятием самостоятельно и должен отражаться в его учетных политиках [149, стр.86].

Это позволит затраты распределить пропорционально в течение всего периода эксплуатации МБП и определит реальную себестоимость блюд.

1.3. Выводы по главе 1

В заключение этой главы сделаем следующие выводы:

1. Общественное питание – важная часть национальной экономики, отличающаяся многообразием форм, комплексным правовым регулированием и разноплановостью функций. Все это обуславливает специфику организации бухгалтерского учета на предприятиях этой отрасли и требует выработки особых методов учета, которые позволили бы более точно отражать деятельность такого рода предприятий. Миссия предприятий общественного питания состоит как в удовлетворении индивидуальных и персонализированных потребностей населения по организации питания, так и в создании широких возможностей для проведения досуга и отдыха [108, стр.12].

2. Деятельность предприятий общественного питания подразделяется на три ключевые функции: производство, торговля и оказание услуг. Именно комплексное осуществление этих трех функций является определяющим свойством предприятий общественного питания и составляет их основное отличие от предприятий других сфер деятельности с точки зрения организации бухгалтерского учета. Необходимость отразить в бухгалтерском учете все три ключевые функции предприятий общественного питания

(процесс производства – приготовление пищи, торговля (реализация) и оказание услуг – организация досуга) предопределяет разновариантность подходов к постановке учета.

3. Одной из особенностей бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания является специфический способ калькулирования (исчисления себестоимости продукции, товара). В частности, калькулирование себестоимости готовой продукции происходит с учетом того, что, как правило, в ходе одного производственного процесса одним и тем же работником одновременно изготавливаются несколько блюд с использованием универсальных приспособлений, машин и оборудования. Поэтому, с целью снижения трудоемкости расчетов, в себестоимость готового блюда включают только его сырьевую составляющую (на основании сборника рецептов и/или технико-технологических карт) и не включают все прочие затраты.

4. На предприятиях общественного питания в РФ применяется как производственный, так и торговый методы учета, каждый из которых имеет свои преимущества и недостатки. Правильность выбора метода бухгалтерского учета, а также качество его постановки, оказывают непосредственное влияние на способ ценообразования и, тем самым, на прибыль предприятий общественного питания. Производственный метод позволяет получить наиболее точные данные о фактических затратах с целью определения себестоимости по каждому виду продукции и ожидаемой прибыли от ее продаж. К недостаткам данного метода следует отнести его трудоемкость. Торговый метод, как правило близок к деятельности предприятий торговой сферы. Выбор метода учета зависит также от перечня направлений деятельности предприятий общественного питания.

5. На старте работы предприятий общественного питания существуют особенности начисления износа МБП, особенно при использовании производственного метода. Если начислять износ в рамках действующего законодательства, предприятия могут завышать долю косвенных производственных затрат, что, в свою очередь, приводит к увеличению себестоимости блюд. Для 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.

2. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

2.1. Особенности бухгалтерского учета запасов и их потерь

Согласно НСБУ «Запасы», запасы – это оборотные активы (сырье, основные и другие расходные материалы), которые предназначены для продажи в ходе нормального осуществления деятельности или будут использованы в процессе производства, оказания услуг, и/или в других хозяйственных целях [89, п.5].

При учете запасов на предприятиях общественного питания возникает ряд проблем, а именно:

- 1) идентификация и оценка запасов;
- 2) порядок списания отдельных запасов;
- 3) порядок проведения инвентаризации и отражения ее в результатах бухгалтерского учета.

В своей основной деятельности предприятия общественного питания используют различные виды запасов, основными из которых являются товары и сырье для производства собственной продукции. Товары, поступающие на предприятия общественного питания – это готовые к потреблению продукты (соки, вина, хлеб и т.д.).

Сырье, в зависимости от качества, степени готовности и необходимости тепловой обработки делится на группы:

- первичное сырье, требующее механической и теплой обработки, например, мясо, птица, рыба, овощи, крупы и т.д.;
- полуфабрикаты – сырье, прошедшее первичную механическую обработку и требующее только тепловой обработки. При этом оно может иметь вид охлажденной или замороженной продукции (например, соусы, пельмени и др.).

Сырье, составляющее основу продукции собственного производства, называется основным, а продукты, используемые в процессе приготовления блюд и изделий, но не образующие его основы, являются вспомогательными или дополнительными. Например, для приготовления утки по-пекински, основным сырьем является птица, а вспомогательным – соусы и специи [5, стр.80].

В соответствии с НСБУ «Запасы» ТМЗ предприятия оцениваются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости, которая формируется в виде фактических затрат, понесенных организацией в ходе закупок или в процессе производства. При этом исключаются возмещаемые налоги НДС и акциз [89].

В ходе первоначальной оценки необходимо учитывать только те запасы, которые соответствуют следующим критериям:

- находятся в собственности предприятия;
- могут быть источником экономических выгод для предприятия в будущем;
- будут задействованы и/или проданы в нормальном цикле производства/оказания в течение 12-ти месяцев;
- их первоначальная стоимость (включая все затраты, которые относятся к приобретению, переработке, транспортировке к месту их использования по назначению) может быть определена с высокой степенью достоверности [89].

В случае несоблюдения указанных условий, приобретенные предприятием общественного питания активы, следует отнести не к категории «Запасы», а к текущим расходам, долгосрочным активам или на забалансовые счета [89].

Аналитический учет товаров на предприятиях общественного питания обычно ведется с использованием количественно-суммового метода, с учетом следующих аспектов:

- a) Разбиение по структурным подразделениям;
- b) Внутри каждого структурного подразделения – учет по материально ответственным лицам;
- c) Детализация учета для каждого материально ответственного лица – по наименованиям товаров.

В зависимости от предназначения получаемого товара предприятие учитывает ТМЗ на том или ном счете. Если товар планируется использовать как сырье, то его относят на счет 211 «Материалы», в случае если это товар - на счет 217 «Товары». По дебету счета 211 «Материалы» отражают поступление сырья, по кредиту – их выбытие (отпуск в производство или буфеты, списание товарных потерь). По дебету счета 217 «Товары» отражают поступление товаров, по кредиту – их реализация и списание (порча, недостача). Дебетовые остатки по счетам 211 «Материалы» и 217 «Товары» отражают остатки продуктов и товаров в кладовых (в случае отсутствия кладовых – непосредственно на производстве или в реализации соответственно). Отнесение ТМЗ на нужный счет происходит на этапе его приемки, и этот этап является первым в процессе товародвижения (таблица 2.1) [39, стр.409].

Первым этапом является поступление сырья и товаров на предприятие, что осуществляется, в основном, путем их приобретения.

Таблица 2.1. 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 непосредственно 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 ТМЦ – «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 ОП и/или за его пределами. Формирование заказа с учетом предпочтений клиента, возможность повлиять на его выбор, применяя «техники продаж».

Источник: Разработано автором

Однако, прежде чем приступить к закупкам, необходимо четко определить, какие именно товары следует приобрести, и в каком количестве. Также важно учитывать, что излишне большие закупки могут привести к переполнению складских помещений. Поэтому при определении объема закупок следует учитывать не только объем товарооборота и разнообразие продукции, но и вместимость складов, наличие определенных товаров на рынке, сроки поставок и другие факторы, которые влияют на работу предприятия. Важно помнить, что в общественном питании большая часть закупаемых товаров и сырья является пищевыми продуктами, подверженными порче, высыханию и утрате качества, поэтому рекомендуется их более частая оборачиваемость.

В связи с вышеизложенным, основными задачами учета запасов товаров и сырья в кладовой являются:

- организация системы документирования движения ТМЗ, учета их в кладовой и на складе, и предоставляемая в отчетности материально ответственными лицами;
- ведение синтетического и аналитического учета запасов в бухгалтерии;
- контроль за движением, состоянием запасов и их сохранностью.

Предприятия общественного питания закупают сырье и продовольственные товары на оптовых базах, в магазинах, на рынках. Кроме того, для разнообразия производимой продукции многие предприятия занимаются самостоятельным производством (соленье,

квашение, консервирование и так далее), а крупные организации могут создавать вспомогательные хозяйства (парники, птицефабрики и другие).

Закупка осуществляется на основе договора на поставку товаров, который является основным документом, определяющим права и обязанности сторон по поставкам всех видов продовольственных ресурсов. При составлении договоров купли-продажи товаров необходимо руководствоваться ГК [17], Законом РМ № 134/1994 [28], а также Положением о приемке товаров по количеству и качеству в Республике Молдова, утвержденным ПП № 1068/2000 [103]. В договорах, обязательно должны быть предусмотрены сроки и объемы поставок, требование к качеству сырья, а также согласованные цены.

Первоначально сырье и товары поступают в кладовую. На крупных предприятиях общественного питания имеются складские помещения, на которых приемку сырья и товаров по количеству и качеству осуществляет кладовщик. Он же отпускает продукцию на производство с оформлением соответствующих документов. Если на предприятии общественного питания кладовые отсутствуют, то сырье и товары поступают непосредственно на кухню. На такого рода предприятиях приемку сырья осуществляет заведующий производством или шеф-повар.

Согласно Закону № 287/2017 все хозяйственные операции оформляются первичными документами [27, ст.11], которые представляют собой документальное подтверждение, удостоверяющее совершение экономических фактов или дающее право на их осуществление (совершение), а также доказывающее совершение события [27, ст.3].

На предприятиях общественного питания поступление сырья и товаров оформляется следующими первичными учетными документами:

- Налоговой накладной. Типовая форма утверждена в Приложении № 1 к Приказу № 118/2017 [106].

- Актом закупки товаров. Составляется субъектом в случае закупки сельскохозяйственной продукции у физических лиц, не занимающихся предпринимательской деятельностью. Оформляется акт, в соответствии с инструкцией о порядке заполнения Акта закупки товаров, утвержденной Приказом № 130/2010 [108]. В соответствии с Приложением № 4 к Приказу ГНС № 623/2019, некоторым физическим лицам, являющимся резидентами, разрешается заниматься деятельностью по заготовке сельскохозяйственной продукции растениеводства, садоводства и других объектов растительного мира [104]. При этом указанные лица должны заполнять учетный лист по

закупке продукции растениеводства, садоводства и/или объектов растительного мира, который был утвержден Приказом Министерства финансов № 3/2020[105].

Следует бы отметить, что при закупке сельхозпродукции во многих случаях физические лица не готовы предоставить всю необходимую информацию для оформления актов закупок (ФИО, фискальный код и т. д.), даже с учетом того, что налоговые обязательства несут предприятия. В частности, это является обычной ситуацией при закупках у частных лиц на продовольственных рынках. С учетом того, что покупка товаров (прежде всего, сезонных овощей и фруктов) на такого рода рынках является обычной практикой в сфере общественного питания (в силу выгодных цен и хорошего качества продукции), многие предприятия общественного питания сталкиваются с проблемой ненадлежащего документального оформления такого рода закупок.

С целью решения этой проблемы рекомендуется изменение формата документации (акт закупки товаров) таким образом, чтобы закупщик (ресторан) мог в официальном документе указать в качестве поставщика нейтральное обозначение (например, «частное лицо») без указания реквизитов поставщика. Также, налоговым органам следует проводить более активное информирование продавцов-частных лиц относительно преимуществ официального оформления подобных сделок.

Вне зависимости от способов приобретения сырья, необходимо убедиться, что качество сырья и продовольственных товаров документально подтверждено как гигиеническим ветеринарным сертификатом, так и, по необходимости, сертификатом качества [102].

С этой целью, все предприятия, осуществляющие деятельность в сфере общественного питания, на основании требований п. 13 Приложения № 1 к ПП №1209/2007, обязаны заключить договоры с аккредитованной государством лабораторией, где на должном уровне будет осуществляться исследование качества поступающего сырья и производимой из него продукции [102].

Согласно ч.1) ст. 21 Закона № 231/2010 по месту реализации товаров/оказания услуг поставщики должны располагать документами, подтверждающими соответствие данных товаров/услуг действующим техническим регламентам (или их копиями, заверенные подписью коммерсанта) [25].

Помимо этого, с целью повышения уровня безопасности продовольственных товаров, все экономические агенты, занятые в сфере общественного питания, должны осуществлять и тщательно документировать процесс сортировки скоропортящихся продуктов в соответствующем документе – журнале по сортировке скоропортящихся

товаров. Формат ведения такого журнала предприятие может разработать самостоятельно с учетом индивидуальных особенностей деятельности.

На исследуемых в данной работе предприятиях такой журнал ведется всеми экономическими агентами. Также исследуемые предприятия, с целью контроля за сроком годности продуктов, в случае обнаружения после инвентаризации товаров с подходящим к окончанию сроком, маркируют его дополнительно, обозначая срок годности. Интересна и практика контроля за сроками для произведенных полуфабрикатов: перед их заморозкой на упаковке фиксируют маркером дату производства.

Необходимо учесть, что хранение скоропортящегося сырья и товаров требуется осуществлять в специально оборудованных помещениях, на складах, где есть возможность обеспечить как надлежащий температурный режим с помощью охлаждающих устройств достаточной мощности, так и соответствующие нормам санитарно-гигиенические условия с целью предупреждения преждевременной порчи сырья и обеспечения надежной защиты от загрязнения.

Еще одним важным элементом процесса приемки сырья и любых пищевых продуктов является необходимость обеспечения условий прослеживаемости, как того требует п. 57 Приложения № 4 к ПП №1209/2007 [102]. Прослеживаемостью является способность идентификации и отслеживания по ходу всех этапов производства, переработки и распределения пищевого продукта или материала, контактирующего с пищевым продуктом.

Например, хозяйствующие субъекты пищевой отрасли согласно требований ст. 8 Закона № 78/2004 должны:

1) обеспечивать возможность однозначного отслеживания пути движения пищевых продуктов и материалов, которые взаимодействуют с пищевыми продуктами, на всех этапах их обращения, а также всех веществ, предназначенных для использования (или которые могут быть использованы) в пищевых продуктах и материалах, контактирующих с пищевыми продуктами;

2) обеспечивать возможность однозначной идентификации всех лиц, которые поставили пищевое сырье, полуфабрикаты, пищевые добавки, пищевые продукты или любое вещество, предназначенное для использования (или которое может быть использовано) в пищевых продуктах и материалах, контактирующих с пищевыми продуктами;

3) располагать системами и процедурами, позволяющими идентифицировать предприятия, которым была поставлена их продукция, и предоставлять органам

государственного контроля и надзора по их требованию соответствующую информацию [26].

Как отмечалось ранее, поступление товаров в организацию общественного питания, может осуществляться из разных источников: от поставщиков, через подотчетных лиц, от населения и в результате обнаружения излишка при инвентаризации.

В зависимости от источника поступления для учета расчетов по поступившим товарам будет использоваться счет 521 «Текущие коммерческие обязательства» (поступление от поставщиков или через подотчетных лиц), счет 612 «Другие доходы от операционной деятельности» (поступление в результате обнаружения излишка).

Вторым этапом товародвижения на предприятиях общественного питания является перемещение товара со складских помещений непосредственно в производственные цеха или на реализацию в торговые залы, что отражается в бухгалтерском учете, как списание со складов и поступление в соответствующее подразделение предприятия общественного питания. Продукты из кладовой выдаются в пределах суточной нормы, рассчитанной в плане-меню, с учетом остатков предыдущего дня.

План-меню формируется и подписывается руководителем (заведующим) производством и утверждается главой организации (директором). По содержанию он представляет собой перечень наименований (с краткой характеристикой), количества и номера блюд согласно сборнику рецептур или технологической карте, а также количества блюд, намеченных к выпуску за день. Блюда в план-меню организуются в следующем порядке: начиная с холодных закусок, затем первых блюд, вторых блюд, третьих блюд и комплексных обедов. При разработке плана-меню учитывают наличие сырья, спрос со стороны клиентов и производственные возможности предприятия общественного питания [34, стр. 46].

План-меню представляет собой производственную программу предприятия общественного питания на день, что позволяет планировать работу производства на месяц, квартал. Таким образом, с учетом фактического выполнения производственной программы и объема продаж, можно прогнозировать дальнейшее развитие деятельности предприятия.

Исследуемые в данной работе предприятия не составляют план-меню, так как считают данный документ лишним звеном в документообороте. По мнению автора, такое положение дел лишает предприятия общественного питания возможности управлять поставками продукции, выпуском собственной продукции, расходом сырья (продуктов),

то есть процессами, связанными с формированием себестоимости продукции собственного производства.

При формировании плана-меню для столовых школ, домов отдыха и других предприятий закрытого типа, рекомендуется использовать меню-требование. Этот документ содержит подробные сведения о расходе сырья, включая обеспечение питания обслуживающего персонала. Применение меню-требования оправдано, особенно когда заранее известно количество посетителей.

Для удобства посетителей создается упрощенное меню, в котором указывается наименование блюд, их масса и розничные цены.

На основе меню заведующий производством составляет заказ для кладовой. В этом документе указываются наименование продуктов, их количество (в соответствующих единицах измерения), дата и подпись. После утверждения, заказ передается на рассмотрение руководителя, а затем документ направляется в кладовую, откуда продукция будет выдаваться.

С учетом индивидуального графика работы каждого подразделения в организации общественного питания, продукты из кладовой могут быть предоставлены либо в конце рабочего дня для использования на следующий день, либо начало рабочего дня может начинаться с получения продуктов и сырья из кладовой. Этот процесс обеспечивает систематичное и эффективное функционирование кулинарного производства. [94, стр.54].

Обычно продукты отпускаются по учетным ценам, но если учетные цены производства или буфета (бара) отличаются от цен в кладовой, то стоимость отпущенных товаров должна указываться по двум ценам: применяемым в кладовой и на производстве (в буфете, баре).

Порядок учета операций, связанных с поступлением и использованием товаров изложен в следующем примере.

Пример 2.1.

В марте 2022 года Crisdim Lux SRL получило товары на общую стоимость 24 000 леев, включая НДС в размере 6 000 леев. Согласно своей учетных политиках и решению руководителя Crisdim Lux SRL бухгалтер добавляет торговую наценку в размере 100% к учетной стоимости поступивших товаров перед их размещением на складе. В этом же месяце данное сырье было передано мелкорозничной сети для последующей реализации. На основе представленных данных необходимо сформировать бухгалтерские записи, которые представлены в следующей таблице. Рассматриваемый вариант предполагает, что учет товаров и сырья ведется по розничным ценам. Но в практике имеются случаи, когда

предприятия общественного питания ведут учет товаров и сырья по планово-учетным ценам.

Таблица 2.2. Бухгалтерские записи по операциям, связанных с передачей в розницу товаров из склада в мелкорозничную сеть в марте месяце

№	Содержание операции	Сумма, лей	Корреспондентские счета	
			Дебет	Кредит
1	Отражено поступление сырья от поставщика, на сумму без НДС	20 000	217 «Товары»»	521«Коммерческие обязательства внутри страны»
2	Отражение суммы НДС к вычету от стоимости приобретенного сырья	4000	534 «Обязательства бюджету»	521«Коммерческие обязательства внутри страны»
3	Передача сырья из кладовой за март 2022 г. в мелкорозничную сеть по учетным ценам	20 000	217 «Товары»»	217 «Товары»»
4	Начислена торговая наценка (20000*100%)	20 000	217 «Товары»»	831 «Торговая надбавка»
5	Отражено начисленного НДС от торговой наценки (20000+20000*100%)*6%	2 400	217 «Товары»»	825 «НДС в рознице»

Источник: разработано автором

Этот вариант наиболее целесообразен для организаций общественного питания, имеющих достаточно широкую номенклатуру продуктов. Связано это с тем, что цены на продукты постоянно меняются, и в виду этого сложно отследить произведенные при приобретении каждой партии продуктов расходы.

Третьим этапом товародвижения на предприятиях общественного питания является процесс изготовления готовой продукции и сырья, переданного со складов в производственные помещения. На данном этапе списание сырья, израсходованного на изготовление готовой продукции, производится по фактическим затратам, но не выше установленных норм. Для этого бухгалтерией составляется контрольный расчет расхода продуктов по нормам раскладки на выпущенные изделия.

Данный расчет составляется за межинвентаризационный период и служит основанием для отражения в отчете о движении продуктов на производстве стоимости израсходованного сырья, подлежащего списанию с материально ответственных лиц (94, стр. 60). Особенно важным на данном этапе является соблюдение предприятиями общественного питания нормативов технико-технологических карт по закладке сырья для получения на выходе готовой продукции с приближенными к оригиналу показателями (качества и безопасности), и контроль за составлением актов разделок, актов переработки,

актов проработки и, соответственно, корректировка ТТК, т.к. на основании данных документов формируется себестоимость произведенной продукции.

На предприятиях с небольшим объемом производства или тех, которые работают с полуфабрикатами, используется безцеховая структура производства (например, закулочные, пельменные и прочие). Здесь все производственные операции выполняются одной или несколькими бригадами, которые находятся под контролем заведующего производством.

На крупных предприятиях устанавливается цеховая структура производства, включая заготовительные (овощной, мясной, рыбный), доготовительные (горячий, холодный) и специализированные цеха (кондитерский, кулинарный). В каждом цехе создаются технологические линии – участки производства, оснащенные необходимым оборудованием для выполнения определенных технологических процессов. Например, в горячем цехе на больших предприятиях есть линия для приготовления супов и вторых блюд, а в холодном цехе - линия для приготовления салатов. Такое разделение по цехам позволяет наиболее эффективно использовать техническое оборудование, повышать производительность труда, специализировать работников и сокращать время приготовления блюд, что, в свою очередь, снижает производственные издержки.

Кроме того, в ходе производства предприятия общественного питания обычно материально ответственное лицо ежедневно составляют отчет, содержащие данные о движении тары и продуктов на кухне. Главными особенностями в этом отчете является присутствие в нем таких показателей как "фактический остаток", "излишек" и "недостача", способных выявить результаты инвентаризации продуктов путем сравнения фактического остатка с учетным.

Также в отчете каждая сумма по приходу и расходу товаров подтверждается соответствующими документами, которые прикрепляются к отчету. Например, приходные суммы подтверждаются накладными, выданными кладовой, а расходные суммы – актами о реализации и отпуске продукции со склада, либо актами о продаже и выдаче продукции со склада, а также документами, подтверждающими возврат продуктов на склад. К отчету о движении продуктов на кухне также прилагается план-меню или один экземпляр меню для полноты информации [94, стр. 57].

Бухгалтер проверяет правильность и полноту заполнения всех реквизитов, проводит сверку цифровых данных с суммами в прилагаемых к отчету документах. Кроме того, в обязательном порядке осуществляется встречная проверка отчетов всех подразделений организации, а именно: расходная часть отчета кладовой должна

соответствовать приходной части производства, буфета и т.д.; расходная часть производств должна соответствовать приходной части буфета, бара, лотка и т.д. [94, стр. 58]. В бухгалтерии на стоимость отпущенных блюд и готовых изделий с раздачи производства делается запись: Дебет счета 216 «Продукция» и Кредит счета 811 «Основное производство».

Завершающим этапом в цикле учета движения товаров является этап реализации продукции с учетом организации процесса потребления. Готовые изделия из производства отпускают на раздачу (торговые залы, буфеты, бары и т.д.). Оформление отпуска готовых продуктов из кухни на раздачу зависит от расположения точки раздачи. Если точка раздачи находится отдельно от производства, то процесс оформления отпуска готовых продуктов осуществляется через ежедневные заборные листы.

Ежедневный заборный лист на предприятиях общественного питания заполняется ежедневно в двух экземплярах, по одному для каждого материально ответственного лица. Первый экземпляр передается лицу, которое забирает продукты из кухни, а второй экземпляр остается у заведующего производством [23, стр.47]. В заборном листе отражаются: наименование и количество изделий, указанных к получению, учетные цены производства и цены реализации. Отдельно в дневном заборном листе указывается возврат нереализованной готовой продукции. На исследуемых предприятиях этот документ заполняется. Заборный лист должны дополнять все имеющиеся первичные документы, которые служат основанием для оприходования и израсходования сырья. Руководитель обязан регулярно проверять соответствие фактического количества продуктов, которые были переданы на раздачу из кухни, количеству, указанному в заборных листах.

Если раздаточная часть не отделена от места производства, то материальную ответственность за произведенные продукты несут непосредственно сотрудники производства. В таком случае наименование и количество продуктов, которые передаются с производства на раздачу, фиксируются в контрольном журнале, предпочтительно в момент передачи. Также допускается составление акта о продаже произведенных продуктов за наличный расчет.

Для списания стоимости продуктов (сырья), использованных в ходе приготовления собственной продукции, и для учета и регистрации полученной выручки от продажи такой продукции, используется специальная форма товарного отчета – «Ведомость учета движения продуктов и тары на кухне». Этот документ служит средством контроля за движением продуктов и выручкой. Ежедневно он заполняется заведующим

производством или шеф-поваром в двух экземплярах. При этом один из экземпляров передается бухгалтеру, а второй хранится у материально ответственного лица.

Продажа готовых блюд населению в предприятиях общественного питания чаще всего осуществляется наличными, поэтому оплата обычно проходит через кассу. В зависимости от способа обслуживания, готовая продукция передается потребителям через раздачную линию, через официантов или с использованием самообслуживания. Если предприятие работает в режиме самообслуживания с предварительной оплатой, расчет за продукцию производится до ее выдачи. В этом случае каждое блюдо или комплексный обед оформляются в виде кассового чека на кассе, который выдается покупателю. Проданная продукция регистрируется в акте с разделением по категориям, таким как общие блюда, обеды на вынос и заказные блюда, с указанием общей суммы за все проданные блюда. При этом общая сумма продаж должна соответствовать данным о выручке, полученным из контрольно-кассового аппарата. В случае самообслуживания с оплатой после выбора, клиент оплачивает выбранные им блюда кассиру-контролеру в конце раздачной линии и получает единый кассовый чек, содержащий общую стоимость выбранных блюд.

На предприятиях общественного питания, где обслуживание клиентов осуществляют официанты, оплата за заказ производится официанту. Он регистрирует чеки для каждого блюда или напитка с помощью кассового аппарата, который ему назначен.

Если на предприятии общественного питания используется форма обслуживания, при которой производство и раздача не разделены, объем продукции, реализованной, рассчитывается на основе выручки кассы, а количество каждого блюда, отпущенного, определяется оперативным способом на основе данных кассового журнала. На таких предприятиях, с разрешения администрации, также может использоваться акт о продаже и отпуске продукции с кухни. В этом случае значительное различие будет наблюдаться не только в документах, сопровождающих товародвижение, но и во времени, необходимым для его завершения (см. рисунок 2.1), что в ряде случаев играет важную роль в финансовой и хозяйственной деятельности предприятий общественного питания.

Также выбытие сырья и товаров выявляют в ходе инвентаризации в виде недостач и потерь, которые возникают при хранении и/или реализации. В предприятиях общественного питания инвентаризации запасов проводятся гораздо чаще, чем в других сферах хозяйственной деятельности, обычно не реже одного раза в месяц. Это обусловлено несколькими причинами:

1. Большинство запасов составляют скоропортящиеся продукты и требуют особых условий хранения, а также оперативных процедур списания в случае порчи.
2. Из-за двойного использования запасов необходимо своевременно регулировать их перемещение между счетами 211 «Материалы» и 217 «Товары».
3. Многие виды продукции подвергаются процессу формирования промежуточных полуфабрикатов, что также требует оперативного учета [143].



Рис. 2.1. Реализации продукции в зависимости от формы обслуживания на предприятии общественного питания

Источник: разработано автором на основе работы «Формирование системы товародвижения на предприятиях общественного питания» [48]

Согласно Закону № 287/2017 предприятие общественного питания обязано проводить общую инвентаризацию активов, собственного капитала и обязательств в порядке, предусмотренном Положением о порядке проведения инвентаризации, разработанным и утвержденным Министерством финансов РМ [27, ст.16].

Перед инвентаризацией необходимо назначить ответственных лиц для ее проведения. Для этого издается указ (протокол). В комиссию должны входить не меньше двух человек, один из которых – работник кухни.

При проведении инвентаризации рекомендуется соблюдать следующие правила:

- до проведения инвентаризации необходимо тщательно заполнить все учетные документы. Важно оприходовать все приходные накладные, провести акты списания для всех товаров, требующих списания, и отразить все внутренние перемещения товаров;
- на всех документах, где отражаются записи об остатках, следует указать дату, подразделение и подписи ответственных лиц, проводивших инвентаризацию;
- все записи должны быть осуществлены сплошным методом, чтобы ни одно наименование не было упущено;
- необходимо корректно отражать остатки по сырью (товарам), чтобы их номенклатура полностью соответствовала данным в программном обеспечении учета. Если в программе товар учитывается по чистому весу, то также необходимо отразить эту информацию в инвентаризационной ведомости. Например, если морской гребешок поступает на предприятие в замороженном виде в упаковке весом 0,5 кг, то важно зафиксировать количество упаковок, вес брутто и вес нетто, написанные на упаковке;
- все полуфабрикаты, заготовки, готовые блюда и отдельные ингредиенты должны быть зафиксированы отдельно;
- для обеспечения большей точности подсчет разливного алкоголя должен выполняться мерниками.

Информацию, полученную в результате инвентаризации, бухгалтер переносит в сличительную ведомость. При этом все продукты, которые были подвергнуты кулинарной обработке (полуфабрикаты), предварительно пересчитываются с использованием программы, чтобы привести их к исходному сырью. Затем проводится сравнение фактических данных инвентаризации с бухгалтерскими данными, отраженными в программе. Сличительная ведомость создается для сравнения этих результатов.

На основании утвержденного указа инвентаризационной комиссии выявленные результаты отражаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Обнаруженные при инвентаризации суммы недостач ТМЗ могут быть признаны по: фактической себестоимости, первоначальной стоимости или чистой стоимости реализации [99, п.81]. При этом, составляется следующая бухгалтерская запись: дебет 714 «Другие расходы операционной деятельности» с кредитом 211 «Материалы»/217 «Товары». Сумма излишка

оценивается по справедливой стоимости на дату выявления излишка [99, п.80]: Дебет 211 «Материалы»/ 217«Товары» с Кредитом 612 «Другие операционные доходы».

Следует отметить, что нормативным актом разрешается и взаимозачет недостач излишками в случаях пересортицы [99, п.84]. Излишки ТМЗ, оставшиеся после взаимозачета недостач излишками, отражаются по дебету соответствующих ТМЗ и кредиту счета 612 «Другие операционные доходы».

Целью инвентаризации является выявление места, где произошла потеря товарно-материальных запасов в процессе движения товаров. Обычно выделяют следующие причины недостач:

1. Хищение товара.
2. Некорректное оформление при приемке товара или в ходе перемещения сырья.
3. Ошибки и неточности в закладках ТТК (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. Обычно результаты инвентаризации отличаются от документальных итогов в пределах допустимого – от 3 до 5 %.

Помимо описанных выше причин недостач, в ходе инвентаризации могут быть выявлены и потери. Их можно разделить на несколько категорий по ряду признаков:

- по видам (естественная убыль, порча, бой и др.);
- по натуральному содержанию (сырье, товары, готовая продукция, а внутри этих групп – по наименованиям);
- по месту возникновения (образовавшиеся при хранении или реализации);
- по способу нормирования (нормируемые и ненормируемые).

Нормируемые потери возникают в результате естественной убыли товаров, которая связана с изменением их физико-химических свойств, что приводит к уменьшению веса или объема товаров. Ненормируемые потери, с другой стороны, обусловлены боями, браком и повреждением товаров, а также возникают из-за недостач, расходов, хищений и стихийных бедствий

Таким образом, все фактические потери, превышающие нормативные, признаются сверхнормативными. Деление потерь на нормируемые и ненормируемые имеет значение при решении вопроса о том, за чей счет списать ущерб, причиненный организации в результате товарных потерь. Кроме того, в организациях общественного питания могут возникнуть потери, связанные с переоценкой, т.е. уценкой товаров, продуктов [94, стр.75].

Также потери классифицируют и в зависимости от степени влияния на себестоимость изготовленной продукции и оказанных услуг:

1) потери в пределах установленных норм, требуемых для производства продукции определенного качества;

2) потери сверх установленных норм, другими словами, не планируемые в процессе производства. Они могут возникать в случае, когда нормативные потери не ожидаются или если потери превысили планируемый уровень [81].

Являясь непроизводительными расходами, потери сверх установленных норм отрицательно сказываются на финансовом положении предприятия: увеличивают издержки обращения, уменьшают прибыль и снижают рентабельность организации.

При нормировании производственных потерь необходимо принимать во внимание предполагаемые изменения в технологическом процессе в течение года (например, замену оборудования и материалов и др.). При этом следует руководствоваться положениями НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события» в части изменения бухгалтерских оценок [96]. Кроме того, нужно учитывать особенности отдельных видов продукции, а также влияния сезонных факторов (например, температуры, влажности и др.).

Нормы естественной убыли определяются на основании результатов инвентаризации или при приемке материальных ценностей. Прямой законодательной связи между обнаружением естественной убыли и инвентаризацией нет, но косвенно она следует из Положения о порядке проведения инвентаризации № 60/2012 [100]. Существует и ранее принятый нормативный акт – Постановление Департамента торговли об утверждении норм естественной убыли № 22/1996, который, несмотря на четкую формулировку названия указанного нормативного документа, применялся не только предприятиями торговли, но и предприятиями общественного питания. В данном документе сказано, что списание естественной убыли может производиться только после инвентаризации ценностей, и это ограничение нередко приводится налоговыми инспекторами в качестве законодательной нормы [100]. Однако данный нормативный акт в настоящее время не уполномочен устанавливать такие правила. Кроме того, в другом

нормативном акте, принятом позже и действующем на данный момент, говорится, что помимо инвентаризации естественная убыль может определяться при приемке товаров. Приемка в данном случае может означать как получение ценностей от поставщика, так и передачу внутри собственных подразделений [135].

Положением ч. (13) ст.24 НК вычет остатков, отходов и естественной убыли разрешается в пределах, ежегодно утверждаемых руководителями предприятий, но без превышения пределов, установленных Министерством сельского хозяйства [76]. НДС, согласно положениям ч. (8) ст.102 НК, относящийся к производственным потерям в пределах установленных норм, не корректируется, тогда как НДС от потерь сверх установленных руководителем месячных норм, не подлежит вычету и относится на затраты или расходы периода [76]. Это правило применяется лишь в том случае, если НДС был отражен как вычет при приобретении соответствующих ТМЗ.

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. Согласно «Методическим указаниям о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг» данные потери отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

- ✓ в пределах установленных норм – как увеличение производственных затрат и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и др.;
- ✓ сверх установленных норм – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и др. [52, п.44].

В соответствии с установленными правилами бухгалтерского учета и учитывая разные виды производственных потерь, их отражение может осуществляться через размещение на соответствующих счетах 811 «Основная деятельность», 812 «Вспомогательная деятельность», или, по желанию, на специальном управленческом счете, например, на 828 «Производственные потери». При превышении норм производственных потерь их учет ведется на счете 714 «Другие расходы операционной деятельности» [94].

Нормы естественной убыли, применяемые при хранении товаров на складах организации 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 [94, стр.77].

Для расчета среднего суточного остатка товаров необходимо суммировать остатки товаров в натуральном выражении за каждый день хранения в межинвентаризационном периоде и разделить на количество дней в этом периоде. Однодневный оборот рассчитывается путем деления количества проданных товаров за период между инвентаризациями на количество дней в этом периоде [94, стр.78].

Пример 2.5.

31 марта 2021 года в кладовой ресторана "Madam Wong" провели инвентаризацию сырья и полуфабрикатов. В результате обнаружили следующее: избыток скумбрии в объеме 0,250 грамма на 16 леев без НДС (рыночная цена 70 леев за кг), а также недостачу замороженного лосося в объеме 0,300 грамма на 50 леев без НДС (цена 189 леев за кг).

Предыдущая инвентаризация проводилась 28 февраля 2021 года, и между ней и текущей инвентаризацией прошло 31 день. Начальный остаток замороженного лосося составлял 47 кг, а с 28 февраля по 31 марта списали 270 килограммов. С учетом этих данных, норма естественной потери для замороженной рыбы составляет -0,08% [127]. Максимальный размер товарных потерь из-за естественной убыли - 0,120 кг. На основе данного примера необходимо составить бухгалтерские проводки для учета в ресторане, которые представлены в таблице 2.3.

Таблица 2.3. Бухгалтерские записи по операциям по отражению результатов инвентаризации за март 2021г.

№ п/п	Содержание операции	Сумма, лей	Корреспондентские счета	
			Дебет	Кредит
1	Отражение стоимости излишков скумбрии в размере 0,250 гр	16	211 «Материалы»	612 «Другие доходы от операционной деятельности»
2	Отражение в учете недостач лосося в пределах норм 0,120гр (50/0,3*0,120)	20	821 «Косвенные производственные затраты»	211 «Материалы»
3	Отражение в учете недостач лосося сверх норм 0,180 гр (50/0,3*0,180)	30	714 «Другие расходы операционной деятельности»	221 «Материалы»
4	Восстановление ранее заченного НДС согласно ч. (4) ст. 102 НК по недостаче лосося сверх норм (30*20%)	6	713 «Административные расходы»	534 «Обязательства бюджету»

Источник: разработано автором

Согласно представленному примеру, можно утверждать, что имеется недостача лосося, которая превышает нормы естественной убыли. Ущерб, возникший из-за этой недостачи сверх норм, должен быть возмещен виновными лицами [99, п.86]. Если достигнуто соглашение о добровольном возмещении ущерба, то этот факт отражается в учете на основании соглашения о взыскании. В противном случае, ущерб будет отражен в учете только после выигрыша судебного процесса [99, п.90]. Кроме того, недостача может быть сопоставлена с излишком, если стоимость недостающих ценностей превышает стоимость излишков [99, п.82].

Если материально-ответственное лицо согласно добровольно возместить ущерб, то возмещение осуществляется по стоимости, соответствующей рыночным ценам на день возникновения ущерба [122, ст.341(3)]. В учете этот процесс отражается следующими бухгалтерскими проводками: дебет 211 «Материалы», субсчет 211.1 «Сырье и основные материалы», кредит 211 «Материалы», субсчет 211.1 «Сырье и основные материалы» на сумму 16 леев.

После этой операции разница для возмещения материального ущерба со стороны виновных лиц составит 20 леев (30 - 16), и по весу она составит 120 грамм ($30 / 0,180 * 20$), что приведет к сумме возмещения материального ущерба в размере 22,68 леев ($0,120 * 189$), которая будет отражаться следующей бухгалтерской записью: дебет 226 «Дебиторская задолженность персонала», субсчет 226.2 «Дебиторская задолженность по возмещению материального ущерба» и кредит 612 «Другие доходы от операционной деятельности», субсчета 612.3 «Доходы от возмещения материального ущерба» на сумму 22,68 леев.

Следует отметить, что расчетный показатель 0,120 килограмма значительно разнится с фактическими данными. Одной из причин такой разницы является использование бухгалтером нормы естественной убыли для замороженной рыбы, которая была представлена в нормативном акте с датой 1996 года [100 Если сравнивать этот показатель с нормами других стран, например, Румынии, то он значительно выше и составляет 0,55% [143].

Исходя из этого, возникает предложение пересмотреть данное нормативное законодательство, учитывая современные стандарты и нормы. Если сравнивать суммы потерь от естественной убыли на предприятиях общественного питания с этими показателями на предприятиях других отраслей, например, торговли, то они – на порядок выше. Это связано со спецификой деятельности и технологией производства (например, разморозка импортируемых морепродуктов).

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

В качестве одного 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 предусматривает регулярные отчисления, размер которых зависит от уровня риска потерь. При низких рисках отчисления могут составлять от 2% до 5% (например, для картофеля можно использовать 3%), а при высоких рисках - до 10% (например, для замороженной рыбы – 10%). Расчет размера резерва производится при приобретении сырья для каждой конкретной позиции или группы позиций, исходя из уровня риска потерь.

Экономист Т. Тухарь [146 с.173] также выражает мнение о важности расчета резервов на убытки продукции в предприятиях общественного питания в промежутке между инвентаризациями.

Формирование резерва предполагает внесение ряда изменений в методику бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятий общественного питания.

При формировании и учете оценочных резервов необходимо обратить внимание на следующие ключевые аспекты:

- Нормативные акты, включая НСБУ, не содержат специальных положений, которые бы обязывали субъектов формировать оценочные резервы. Решение о необходимости их создания принимается каждым субъектом самостоятельно. В случае принятия решения об образовании оценочных резервов, их перечень и порядок определения и использования должны быть отражены в учетных политиках [83, стр.55].

- Оценочные резервы формируются на основе первоначальной стоимости активов и/или текущих затрат/расходов [92, п.85].

- Оценочные резервы могут использоваться только в целях, для которых они были изначально созданы. Таким образом, оценочные резервы, предназначенные для покрытия определенных затрат/расходов (например, убыли сырья и материалов), не могут быть перенаправлены на другие цели (например, для выплаты отпускных) [92, п.86].

- Размер оценочных резервов определяется каждым субъектом самостоятельно и отражается в его учетных политиках.

- В соответствии с учетными политиками субъекта, оценочные резервы могут формироваться в течение отчетного периода (ежемесячно, ежеквартально) или на отчетную дату [92, п.87].

Согласно НСБУ «Представление финансовых отчетов» и Приложению III к Директиве 2013/34/ЕС для учета оценочных резервов предусмотрены счета 426 «Долгосрочные оценочные резервы» и 538 «Текущие оценочные резервы» [90, 21].

Так, в действующий План счетов целесообразно включить счет 538 «Текущие оценочные резервы» с отдельным субсчетом 538.4 «Резерв по 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 [53].

Предлагается следующая схема счетов по операциям создания и использования оценочного резерва для покрытия потерь при естественной убыли (таблица 2.4).

Таблица 2.4. Предлагаемая схема корреспонденции счетов по учету оценочного резерва для покрытия потерь при естественной убыли 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 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

Из вышеизложенного можно заключить, что основные проблемы по учету движения товаров и сырья на предприятиях общественного питания связаны с учетом выбытия сырья, в частности его убылью. Главной причиной этого является отсутствие актуальных норм по естественной убыли.

На первый взгляд может показаться, что это утверждение ошибочно, так как сегодня предприятия могут самостоятельно устанавливать данные нормы, закрепляя их в своих учетных политиках. Но, исходя из практики, можно утверждать, что данные нормы устанавливаются либо по результатам инвентаризации прошлых периодов, либо ориентируется на фактические данные (т.к. убыль сверх норм рассматривается как не

вычитаемые расходы; также по данным списаниям требуется восстановить НДС). И в первом и во втором варианте данные искажены.

По мнению автора, такие нормы должны быть независимыми и более детально закрепляться законодательно, как например, в Румынии [141]. Далее, в виду особенностей своей деятельности предприятия общественного питания несут значительные расходы по списанию испорченных продуктов на этапе производства. Одно из возможных решений для контроля этих потерь – создание резерва, за счет которого предприятия общественного питания смогут равномерно распределять между отчетными периодами предстоящие в будущем расходы, а, следовательно, в течение года формировать и компенсировать свои потери от естественной убыли, возникающие сверх нормы.

Инвентаризация выявляет и пересортицу товара. Пересортица означает наличие излишков одной товарной позиции и недостачи другой, сходной по характеристикам и использованию. Она может возникать по нескольким причинам:

- товар поступает под одним наименованием, но расходуется в другом виде (например, филе лосося на шкуре и филе лосося);
- в процессе приготовления блюда происходит замена сырья (например, в ТТК указан салат валериана, а при приготовлении блюда используется крест-салат);
- неправильное оформление сырья при приемке товара;
- ошибки и недочеты со стороны поваров и барменов при выдаче продукции посетителям, например, выдача другой марки виски вместо запрошенной.

Важно отметить, что пересортица не является нормой, и в каждом конкретном случае необходимо провести анализ действий сотрудников, чтобы выявить причины возникновения данной проблемы и предотвратить ее в дальнейшем.

Еще одной особенностью, согласно мнению автора, которая оказывает влияние на недостачу сырья и товаров на предприятиях общественного питания, является неправильное учетное списание определенных расходов, таких как расходы на фритюр и специи, расходы на сырье для приготовления комплементов от шеф-повара и расходы на сырье для разработки новых блюд.

Для решения данной проблемы в учетных политиках предприятия необходимо установить нормы списания каждого из перечисленных видов расходов и периодичность их списания.

Предельные нормы можно установить следующим образом:

- списание сырья на проработку новых блюд – на основе выручки предприятия;

- списание сырья на комплементы от шефа – в зависимости от суммы заказа;
- списание фритюра – на основе выручки блюд, которые используют фритюр.

Для периодичности списания можно рекомендовать ежемесячное списание в виде прочих косвенных затрат с соответствующей классификацией бухгалтерской записью: Дебет 821 «Косвенные производственные затраты» и Кредита 211 «Материалы».

Инвентаризация может выявить также завышение товарных остатков на складах или на производстве, которое можно определить с помощью анализа. Пример анализа указан в таблице 2.5.

Таблица 2.5. Анализ товарооборота и товарных остатков кафе «Augusto»

Вид ТМЦ	Товарооборот За месяц, тыс. леев	Доля себестоимости, %	Сумма себестоимости, леев	Товарооборотчиваемость, дней	Фактическая сумма закупки за месяц, леев	Фактическая товарооборотчиваемость, дней
По продукции	112,0	30	33,6	$33,6 / 30 = 1,12$	140	$140 / 30 = 4,67$

Источник: разработано автором

Из таблицы видно, что в кафе «Augusto» товарные запасы хранятся около 5 дней. Показатель незначительно отличается от нормы. Но нередки ситуации, в особенности в ресторанах, где данный показатель превышает норму в пять раз. Такое положение дел приводит к нехватке оборотных средств, к забитым просроченным товаром холодильникам, к большой потере качества продуктов. При этом надо иметь в виду, что оптимальное количество товарных запасов в общественном питании составляет не более 8-10 дней хранения.

Инвентаризация позволяет выявить и излишних товаров. Их превышение над нормой указывает на наличие проблемы, например, недостаточного использования сырья при производстве, что может отразиться на качестве продукции и спросе. Излишки также могут возникать при обработке продуктов и полуфабрикатов в случае завышения объема отходов в ТТК. Для снижения уровня излишних товаров следует более тщательно анализировать сырье, особенно при смене поставщика или переходе на другой полуфабрикат.

Кроме того, случаи излишне оприходованного веса товара могут возникать, если в процессе приемки товара забывают вычесть вес тары. Часто излишки формируются из-за ошибок в инвентаризации или в оформлении документов по списанию.

Для более эффективного управления процессами на предприятиях общественного питания необходимо разделить все процессы по зонам ответственности. Шеф-повар или

заведующий производством должны отвечать за величину товарного остатка и товарооборачиваемость. Они могут видеть остатки товара на складе и на производстве по ежедневному анализу списаний сырья и товара. Также они отвечают за списание продуктов на кухне, включая случаи порчи продуктов и разработки новых блюд. За своевременное списание в зале ресторана отвечает администратор, который контролирует такие списания, как «комплименты от шеф-повара» для гостей или представительские расходы. Все акты должны быть переданы своевременно в бухгалтерию.

Для предотвращения дальнейших отклонений необходимо выявить позиции, по которым чаще всего возникают несоответствия, и принимать меры для ликвидации таких списаний. Для этого по отдельным позициям можно проводить внеплановые инвентаризации с оприходованием излишков и удержанием недостач с тех, кто причастен к этому. Кроме того, в разработке новых блюд должна принимать участие комиссия из ответственных лиц (помимо шеф-повара и технологов это может быть, например, сотрудник бухгалтерии или администрации), которые будут контролировать нормы закладки сырья.

По результатам инвентаризации необходимо провести тщательный анализ всех процессов, сравнив их не только с документальными остатками, но и с предыдущими результатами за прошлые периоды [125, стр.403].

2.2. Роль и значение управленческого учета, как фактора снижения затрат и расходов

Сфера общественного питания в Республике Молдова в последние десятилетия переживает активный рост. Вместе с этим растет конкуренция внутри отрасли, что вынуждает предприятия искать способы увеличения своей конкурентоспособности.

Одним из очевидных методов для достижения этой цели является снижение себестоимости производимой продукции. Для эффективного достижения этой цели руководству предприятия необходимо получать максимально полные и точные финансовые данные о процессах производства и реализации продукции, что достигается через внедрение системы управленческого учета.

Управленческий учет в организациях общественного питания должен обеспечивать способность выявлять неблагоприятные отклонения на ранних этапах и учитывать факты хозяйственной деятельности. Он также должен предоставлять возможность оперативно получать четкую и понятную информацию о работе предприятия и служить инструментом внутреннего контроля на всех уровнях его осуществления [50, стр.24].

Постоянное расширение ассортимента продукции и услуг, предоставляемых предприятием общественного питания, требует создания более сложных и эффективных методов учета и контроля расходов. Это обуславливает необходимость разработки новых подходов к использованию бюджетирования и аналитических инструментов управленческого учета, что делает данное исследование актуальным.

В данном разделе проводится анализ возможностей управленческого учета и его практическое применение на предприятиях общественного питания и возможности внедрения бюджетов. В этой связи мы рассмотрим следующие аспекты: определение, сфера применения и объект управленческого учета, процесс бюджетирования и принципы организации управленческого учета на предприятиях общественного питания.

Определение управленческого учета – сложный вопрос. Разносторонность подходов к управленческому учету формирует различие в его определениях. Мнения авторов разнятся в зависимости от приоритетов: одни авторы ставят смысловое ударение на слово «учет», другие – на слово «управление».

По мнению российских авторов (Т.Г. Шешуковой и Е.Л. Гуляевой) под управленческим учетом понимается процесс идентификации, измерения, накопления, подготовки, анализа, интерпретации и представления информации, на основании которой руководством организации принимаются оперативные и стратегические решения [130, стр.61].

Доктор хабилитат экономики, профессор А.Д. Недерица (Республика Молдова) определяет управленческий учет «как систему сбора и обработки информации о внутреннем управлении» [142, стр.7]. Ряд молдавских авторов, также под руководством профессора Александра Недерицы, определяют управленческий учет, как самостоятельную область бухгалтерского учета, основной целью которой является измерение, сбор, обработка и передача информации для планирования (бюджетирования), калькулирования, контроля и анализа исполнения бюджетов с целью подготовки, и отражения информации во внутренней отчетности для принятия управленческих решений [33, стр.10].

Румынский автор, К. Опря, дает определение управленческого учета как «отражение всех операций сбора и распределения затрат по направлениям, соответственно на продукты, работы, услуги, заказы, этапы производства, виды деятельности и т.д., расчет себестоимости выпускаемой продукции, работ и предоставляемых услуг, в том числе незавершенного производства» [144, стр.17]. Таким образом, К. Опря основной

задачей управленческого учета определяет сбор, фиксацию и анализ производственных затрат.

Специалисты Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Форстер (США) в своей работе «Бухгалтерский учет: управленческий аспект» [127, стр.8] рассматривают управленческий учет как «идентификацию, измерение, сбор, систематизацию, анализ, разложение, интерпретацию и передачу информации, необходимой для управления какими-либо объектами».

По мнению экономиста Колин Друри (Англия), «управленческий учет – это предоставление информации лицам в самой организации, на основе которой они принимают более обоснованные решения и повышают эффективность и производительность текущих операций» [24, стр.4]. По мнению Алан Апчёрн (Великобритания), «задачей управленческого учета является обеспечение информацией, полезной для принятия управленческих решений, так как отчетных данных недостаточно для решения задач прогнозирования» [2, стр.25].

Рэй Гаррисон, Эрик Норин и Питер Брюэр, в своем исследовании по управленческому учету, определяют его как механизм предоставления информации для руководителей, которые управляют и следят за процессами внутри организации[12].

Как можно увидеть из существующих точек зрения, сегодня нет единого мнения относительно рассматриваемого понятия. Единственным общим фактором в этих взглядах является то, что управленческий учет используется для финансового управления в рамках деятельности предприятия [85, стр.132]

По мнению автора данной работы, управленческий учет представляет собой способ отражения хозяйственных операций в виде единого информационного пространства, используемого в целях управления предприятиями общественного питания, то есть, планирования, бюджетирования, управления основными бизнес-процессами, а также в целях их анализа и контроля.

Качественное ведение управленческого учета на предприятиях общественного питания позволяет руководству организации своевременно получать точную информацию, на основе которой менеджеры предприятий имеют возможность всеобъемлющим образом оценивать текущие состояние дел, анализировать объемы производства продукции и продаж, сопоставлять доходы и расходы по видам продукции и продаж, оперативно вносить корректировки в организацию тех или иных производственных процессов, правильно распределять расходы по видам деятельности и местам возникновения, а также прогнозировать пути стратегического развития предприятия.

Таким образом, основной целью управленческого учета является предоставление руководству предприятия систематически изложенной информации, включающей в себя фактические, плановые и прогнозные данные о функционировании предприятия, а также предоставление данных по предприятию в целом и в разрезе структурных подразделений, центров ответственности.

Разнообразие мнений наблюдается и относительно объекта и предмета управленческого учета. Рассмотрим некоторые из них.

Так, П.Г. Николенко и А.М. Терехов определяют объекты управленческого учета, как «производственные ресурсы (основные средства, нематериальные ресурсы, материалы, незавершенное производство), хозяйственные процессы (сбытовые, снабженческие, инвестиционные, маркетинговые, организационные) и их результаты» [87, стр.26].

С.Г. Нафикова и Н.К. Рожкова дают объектам управленческого учета следующие определение: это «затраты и доходы организации в совокупности, а также по отдельным управленческим задачам, областям деятельности». А «предмет управленческого учета – финансово-хозяйственная (производственная и коммерческая) деятельность экономического субъекта в целом и его отдельных подразделений (цех, отдел, участок и т. п.)» [77, стр.125].

Авторы из РМ, под руководством доктора хабилитат, профессора А.Д. Недерицы, определяют объекты управленческого учета, как «экономические ресурсы, которыми располагает предприятие, а также производственные процессы (включая взаимоотношения между субъектами управления) и результаты деятельности, как всего предприятия, так и отдельных структурных подразделений» [33, стр.12]; «предметом управленческого учета является производственно-хозяйственная деятельность предприятия и его отдельных структурных подразделений в процессе всего цикла управления» [33, стр.11].

Широко распространенным инструментом управленческого учета, используемым для планирования и контроля на предприятиях, является бюджетирование. Бюджетные системы помогают менеджерам увидеть перспективу деятельности. Осуществляя планирование, можно увидеть и предупредить возможные проблемы до того, как они возникнут, и вместо борьбы с недостатками внимание руководства может быть сконцентрировано на возможностях.

Бюджетирование на предприятиях общественного питания, в особенности на крупных предприятиях, является одной из основ эффективного бизнеса. В особенности

это наблюдается по мере развития и масштабирования бизнеса, когда возникает потребность в делегировании части управленческих функций наемному персоналу, наличие выстроенной системы бюджетирования обеспечит собственникам надежный контроль над всеми бизнес-процессами, даже без непосредственного их участия в этих процессах.

Что же понимают под терминами «бюджет» и «бюджетирование» в управленческом учете? Для того, чтобы получить развернутый ответ на этот вопрос, необходимо обратиться к специализированной экономической литературе.

Экономисты Дж. Г. Сигел и Дж. К. Шим определяют бюджет, как количественный план деятельности предприятия и выполнения программ, представляющий собой связанный набор финансовых и (или) натуральных экономических показателей деятельности компании [131, стр.459]. Б. Нидлз, С. Миллз и Г. Андерсон характеризуют бюджет, как план действий, который предсказывает будущие операции, деятельность и результаты в финансовом и нефинансовом выражениях. В. Керимов определяет бюджет, как «план, выраженный в натуральных и денежных единицах. Он является инструментом для управления доходами, расходами и ликвидностью предприятия» [31].

Если суммировать вышеизложенное, можно сформулировать следующее определение: бюджет – это основа плана экономического развития предприятия, формализованное выражение его затрат и доходов в краткосрочном временном интервале в соответствии с заданными целями и с учетом имеющихся ограничений.

По мнению М. А. Вахрушиной, в бухгалтерском учете под бюджетированием следует понимать «процесс планирования финансовых целей предприятия» [10, стр.12].

Профессор А. Апчерч считает, что бюджет – это «план, выраженный количественно, ориентирующий на достижение цели организации» [2, стр.541].

В.Б. Ивашкевич определяет бюджетирование как процесс разработки взаимосвязанных планов производственно-финансовой деятельности предприятия и его подразделений, основанных на текущих и стратегических целях функционирования. Этот процесс также включает в себя контроль за выполнением этих планов и применение корректирующих мер для устранения отклонений от установленных параметров [39, стр.450].

В соответствии с В. Бурцевым, бюджетирование в общем понимании можно рассматривать как информационную систему внутрифирменного корпоративного управления, использующую определенные финансовые инструменты, называемые бюджетами [7, стр.33].

Из вышеприведенных определений можно сделать следующий вывод: бюджетирование – это планирование проекта желаемых финансовых результатов и путей наиболее эффективного их достижения [41, стр.37].

Бюджетирование является важнейшим компонентом в системе управления предприятием, так как именно от него, в первую очередь, зависит успех реализации стратегии развития организации [54, стр.187].

Бюджеты могут быть разработаны как в целом для предприятия (главный бюджет), так и для его структурных подразделений, а также для его отдельных функций (частные бюджеты).

При создании главного бюджета разрабатываются следующие элементы:

1. План по прибылям и убыткам.
2. Прогноз по денежным потокам.
3. Прогнозный бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении).

Главный бюджет формируется на основе двух основных бюджетов: операционного и финансового. В операционных бюджетах хозяйственная деятельность предприятия отражается с помощью системы специальных технико-экономических показателей, описывающих различные аспекты и этапы производственно-хозяйственной деятельности. Конечной целью создания операционных бюджетов является составление баланса доходов и расходов, также известного как план прибыли и убытков организации. При этом формировании учитываются бюджеты на продажи, сбытовые расходы, производство, закупку ТМЗ, материальные расходы, трудовые расходы, общепроизводственные расходы, административно-управленческие расходы и др.[31, стр.64].

На предприятиях рассматриваемой сферы бюджет рекомендуется планировать на год, с учетом сезонности, праздников, и тому подобных факторов. По мере выполнения бюджетного плана, его следует ежемесячно актуализировать с учетом фактических потребностей и возможностей предприятия. Актуализацию бюджетного плана желательно проводить не позднее 25-го числа каждого месяца, корректируя план на следующий месяц.

Основной задачей бюджетирования на предприятиях общественного питания является определение всех отклонений от финансового плана. Учет должен быть обращен в будущее, чтобы была возможность контролировать процесс еще до его реального начала.

Разработка бюджета происходит в четыре основных этапа (рис. 2.2):

- постановка задачи и сбор исходной информации для подготовки бюджета;

- анализ и обобщение данных, полученных на первом этапе и прогноз основных показателей деятельности предприятия на их основе;
- оценка, и, по необходимости, доработка проекта бюджета;
- утверждение бюджета [31, стр.62].



Рис. 2.2. Схема разработки и реализации бюджета

Источник: разработано автором на основе работы «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник для бакалавров», Керимов В. Э [31]

По мнению автора, такая схема разработки и реализации бюджета универсальна и подходит для всех предприятий, в том числе, и для предприятий общественного питания. На основе данной схемы рассмотрим подробнее процесс бюджетирования и составления производственной программы.

На первоначальном этапе бюджетирования необходимо составить прогноз продаж товаров и готовой продукции. Модель бюджета предприятий общественного питания

рассмотрена на примере кафе быстрого питания «Augusto», которое специализируется на продаже мучных изделий, салатов, супов и напитков.

Для анализа использованы данные по горячим напиткам – кофе и чай. Данные о прогнозах объемов продаж получены методом экспертных оценок.

Объем выпуска и реализации продукции в кафе за сентябрь 2021 г. составил 111 848 леев. На октябрь 2021 г. за счет рекламы и акций запланирован рост увеличения товарооборота на 3%. Для выполнения данного плана выпуска и реализации продукции, предприятию необходимо приготовить 4 326 чашек кофе по цене 17 лей и 3605 чашек чая по цене 11 лей. Анализ фактических продаж за предыдущий месяц показал, что соотношение объемов реализации кофе и чая составило 55% и 45% соответственно.

Таблица 2.6. Бюджет выпуска и реализации продукции на октябрь 2021 г. кафе «Augusto»

Показатели	Факт, 09/2021	Прогноз, 10/2021
Выручка от продажи продукции итого, леев	111 848	115 204
- кофе, леев	70 493	72 608
- чай, леев	41 355	42596
Продажная стоимость за единицу продукции:	X	X
- кофе, леев	17	17
- чай, леев	11	11
Выпуск продукции, шт.:	X	X
- кофе, леев	4326	4456
- чай, леев	3605	3713
Соотношение чая и кофе, продаваемых согласно меню, :	100	100
- кофе, леев	55	55
- чай, лей	45	45

Источник: разработано автором

Для обеспечения производства и продажи запланированного объема напитков необходимо провести закупку сырья, такого как чай и кофе. Поэтому требуется разработать бюджет закупок, который формируется на основе прогноза производства и продаж продукции общественного питания. При составлении этого бюджета учитываются начальные и конечные остатки сырья на складе.

Бюджет запасов сырья тесно связан с бюджетом производства и продаж, и его формирование зависит от оптимизации уровня товарных запасов. Это позволяет настроить размер запасов для различных категорий сырья с учетом потребностей в производстве.

Такой подход позволяет более эффективно управлять ресурсами и обеспечить планомерное производство напитков.

Таблица 2.7. Сводный бюджет потребности сырья на октябрь 2021 г. кафе «Augusto»

Наименование	Сумма без НДС, леев
1. Прогнозируемый товарооборот	115 204,0
2. Остатки запасов сырья на 01.10.2021 г.	2330,0
3. Бюджет закупок на октябрь 2021 г.	17557,0
4. Остатки запасов сырья на 01.11.2021 г.	2550,0

Источник: разработано автором

Из произведенных расчетов можно сделать вывод о том, что, учитывая запасы на начало и на конец периода, для реализации запланированного объема товарооборота, равного 115204,0 леев, объем закупок кафе «Augusto» должен составлять 17557,0 леев в закупочных ценах без НДС, и 21068,0 леев, включая НДС.

Главными источниками информации для составления бюджета товарных запасов являются данные аналитического учета по складу о производстве и реализации продукции общественного питания. Информация о товарных запасах представлена в таблице 2.8.

Таблица 2.8. Запасы сырья в кафе «Augusto»

Наименование сырья	Ед. изм.	Запасы на 01.10.21 г.		Планируемые запасы на 01.11.21 г.	
		Кол-во	Сумма без НДС, леев	Кол-во	Сумма без НДС, леев
1. Кофе в зернах	кг	5	1805,0	5,6	2022,0
2. Пакетированный чай	кг	1	525,0	1	528,0
Итого	X	X	2330,0	X	2550,0

Источник: разработано автором

Исходя из товарных запасов сырья, продуктов и плана выпуска продукции предприятия, бюджет закупок будет следующий (таблица 2.9):

Таблица 2.9. Бюджет закупок сырья на октябрь 2021 г. для приготовления кофе и чая в кафе «Augusto»

Наименование сырья	Кол-во, кг	Средние цены по региону за ед. с НДС, леев	Сумма с НДС, леев
1. Кофе в зернах	37	433,0	16021,0
2. Пакетированный чай	8	630,0	5040,0
Итого	X	X	21061,0

Источник: разработано автором

Наличие бюджета закупок обеспечивает возможность эффективно организовать процесс снабжения, четко контролировать важнейшие для предприятия параметры – объем закупок и цены, и делать это по всем направлениям закупок (в т. ч. и мелкооптовые, рыночные). Таким образом, усиление контроля над процессом закупок с помощью бюджета позволяет оптимизировать затраты, а бюджет продаж позволяет прогнозировать и контролировать результат операционной деятельности – ключевого показателя эффективности работы предприятия.

Прежде, чем классифицировать затраты в управленческом учете на предприятиях общественного питания, нужно разобраться, что такое затраты.

В экономической литературе затратами называют денежную оценку ресурсов предприятия, задействованных в ходе осуществления хозяйственной деятельности. Учитывая, что затраты могут быть отнесены как в актив бухгалтерского баланса, так и в расходы предприятия, необходимо разделять понятия расходов и затрат.

Для учета расходов предприятия используется класс 7 «Расходы». Счета этого класса считаются активными. В течение отчетного периода счета расходов дебетуются, отражая нарастающим итогом с начала года сумму накопленных расходов, а в конце отчетного периода они кредитуются для списания накопленных сумм на финансовый результат [91, ст.5].

К расходам операционной деятельности относятся следующие виды расходов: материальные расходы, трудовые, расходы по амортизации и др.

К расходам других типов деятельности можно отнести: расходы, связанные с долгосрочными активами, финансовые расходы и чрезвычайные расходы.

Также необходимо выделить расходы на реализацию, которые могут включать в себя следующие категории:

- Расходы на оформление зала для мероприятий.
- Расходы на доставку блюд.
- Расходы на организацию развлечений.
- Вознаграждение приглашенным артистам или ведущим мероприятий.
- Амортизация оборудования зала и бара.

В бухгалтерском учете производственные затраты учитываются по трем статьям: прямые и распределяемые материальные затраты, прямые и распределяемые затраты на персонал и косвенные производственные затраты.

Для учета затрат, связанных с производством продукции на предприятиях общественного питания, применяется счет 811 "Основная деятельность", который предназначен для обобщения информации о производственных затратах и калькуляции себестоимости продукции и услуг. Этот счет является калькуляционным.

Так, МСФО 2 «Запасы» (IAS 2) регулируют оценку расходов по материалам [75], МСФО 16 «Основные средства» (IFRS 16) – затраты по амортизации [73], МСФО 19 «Вознаграждение работникам» (IAS 19) – расходы по оплате труда [74]. Эти стандарты, в том числе, регулируют порядок включения затрат в первоначальную стоимость продукции (материалов, товаров), основных средств и нематериальных активов (их капитализацию), а также порядок их списания в виде амортизации или выбытия.

В управленческом учете классификация затрат определяется исходя из целей и задач управления. Она позволяет более детально анализировать затраты и принимать обоснованные решения на основе информации о расходах. Обобщенно классификацию затрат предприятия для управленческого учета можно представить в следующем виде (Приложение 5.) [115, стр.3].

Что касается учета затрат и расходов на предприятиях общественного питания, то основной особенностью здесь является использование упрощенной системы расчета себестоимости продукции. В этой системе учитываются только прямые материальные затраты на производство блюд, и остальные расходы, такие как косвенные производственные затраты, оплата труда работникам основного производства и отчисления в социальный фонд, относятся на коммерческие расходы по счету 712 "Расходы по реализации".

Например, на одном из исследуемых предприятий, таких как Truffe SRL, данные расходы могут быть отнесены на счет 821 "Косвенные производственные затраты", но в целом суммарно, без распределения по каждому виду продукции.

Этот метод учета затрат достаточно прост в применении, так как позволяет легко определить производственную себестоимость каждого блюда на основе калькуляционных карт.

Однако следует отметить, что такой способ учета затрат предоставляет точную информацию только о расходах на продукты и другие материалы, использованные при производстве продукции, но не дает полной картины о фактической себестоимости каждого блюда.

Формирование неполной себестоимости на предприятиях общественного питания происходит из-за того, что распределение косвенных производственных затрат (включая

заработную плату и отчисления работникам кухни) между различными видами и партиями продукции затруднено, так как нельзя четко определить, к какому виду продукции они относятся. Кроме того, в процессе приготовления блюд регистрируются расходы, которые фактически должны отражаться как незавершенное производство и фиксироваться как актив на счете 215 "Незавершенное производство". Несмотря на это искажение, оно не оказывает существенного влияния на финансовую отчетность, поскольку на конец отчетного периода у предприятий общественного питания обычно нет больших объемов незавершенного производства

Пример 2.5. Рассмотрим практическую ситуацию учета формирования себестоимости блюд ресторана «Madam Wong» за декабрь 2021, в частности, как формируется себестоимость по одному из блюд и в совокупности по всем произведенным блюдам за этот период.

Таблица 2.10. Исходные данные для примера 2.5.

Показатели, понесенных затрат (расходов)	По блюду «Утка по-пекински», леев	В общем, в леех
Стоимость сырьевого набора для	8958*	297235
Заработная плата поваров	X	57600
Отчисления в социальный фонд с заработной платы поваров	X	13824
Затраты по электроэнергии	X	26965
Затраты по амортизации здания и оборудования		33605
Прочие косвенные производственные затраты	X	44620
Итого	8958	473849

Источник: разработано автором

Из примера видно, что за декабрь 2021г. фактическая стоимость произведенных блюд составила 473849 леев. Из этой суммы 176614 леев (что составляет 37,27% от общей стоимости затрат) приходится на косвенные производственные расходы. Что касается блюда "Утка по-пекински", то у нас есть информация только о материальных затратах, которые составили 8958 леев. Стоимость материальных затрат на одну порцию этого блюда составляет 37,33 лея (8958 леев / 240 порций). Однако нет данных о косвенных производственных затратах и затратах на оплату труда, связанных с этим блюдом, так как не проводилась детализация расходов для каждого блюда в отдельности. Также нет информации о том, каким образом распределяются косвенные производственные затрат

на данное блюдо. Следовательно, невозможно точно определить фактическую себестоимость блюда и прибыль, получаемую предприятием от его продажи.

Таблица 2.11. Бухгалтерские записи по учету затрат и расходов в ресторане «MADAM WONG» за декабрь 2021 г.

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, в леях
		Дт	Кт	
1.	Списаны материалы на производство всех блюд: в том числе и блюда «Утка по-пекински»	811 «Основная деятельность»	211 «Материалы»	297235 8958
2.	Начислена заработная плата поварам	821 «Косвенные производственные затраты»	531 «Обязательства персоналу по оплате труда»	57600
3.	Произведены отчисления на обязательное государственное социальное страхование	821 «Косвенные производственные затраты»	533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию»	13824
4.	Отражены затраты электроэнергии	821 «Косвенные производственные затраты»	521 «Текущие коммерческие обязательства»	26965
5.	Начислена амортизация здания и производственного оборудования	821 «Косвенные производственные затраты»	124 «Амортизация основных средств»	33605
6.	Начислены прочие косвенные производственные затраты	821 «Косвенные производственные затраты»	521 «Текущие коммерческие обязательства»	44620
7.	Списаны и включены в себестоимость готовых блюд косвенные производственные затраты	811 «Основная деятельность»	821 «Косвенные производственные затраты»	176614
8.	Отражена фактическая себестоимость готовых блюд	216 «Продукция»	811 «Основная деятельность»	473849

Источник: разработано автором

Проведенный в данной статье практический пример демонстрирует, что отсутствие детализированных данных о себестоимости продукции может вызвать затруднения при точном определении фактической себестоимости продукции. Эти затруднения, в свою очередь, могут привести к искажениям в установлении розничной цены на товар. Подобные искажения являются недопустимыми, так как они могут негативно сказаться на ключевых показателях деятельности предприятия, включая его прибыльность.

В заключение можно сделать вывод, что успешное развитие предприятия в сфере общественного питания в Республике Молдова требует использования комплексных инструментов учета и управления затратами. Внедрение системы управленческого учета, помимо прочего, предоставляет возможность более детально изучить производственный

процесс и, при необходимости, провести его оптимизацию. Важным этапом в этом процессе является определение базы для распределения косвенных производственных затрат. Как правило, в качестве такой базы используются материальные (сырьевые) затраты, так как они имеют наибольший вес в себестоимости блюд.

2.3. Совершенствование учета доходов и расходов, связанных с реализацией продукцией и товаров

Как известно одним из наиболее важных участков учета в любого субъекта являются учет доходов и расходов, так как на основе этих показателей предприятия формирует итоговой финансовый результат – прибыль или убыток. Этот показатель важен для всех заинтересованных сторон, потому что его успешное формирование позволяет участникам деятельности в конечном итоге достичь своих финансовых целей. Положительный результат деятельности (прибыль) является показателем эффективности, ресурсом для развития, что дает возможность экономическим субъектам обеспечивать жизнеспособность предприятия и масштабировать бизнес в стратегической перспективе.

С учетом вышеперечисленных обстоятельств, основной целью данного исследования является совершенствование практики учета доходов и расходов на предприятиях общественного питания в соответствии с актуальными методами учета и действующим законодательством РМ.

Доходы и расходы на предприятиях общественного питания учитываются на основе общих правил бухгалтерского учета. Порядок учета доходов и расходов регламентирован НСБУ «Доходы», НСБУ «Расходы», НСБУ «Представление финансовых отчетов», Методическими указаниями о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг (далее – Методические указания) и Общим планом счетов бухгалтерского учета [119, стр.24]. Вместе с тем на данных предприятиях имеется определенные особенности, основные из которых составляют:

- определения состава доходов и расходов;
- момент признания;
- обобщения информации доходов и расходов;
- правила оценки.

Сравнение определений, приведенных в таблице 2.12, позволяет сделать вывод, что определения доходов и расходов по НСБУ и МСФО тождественны, несмотря на это они требуют раскрытия в учетных политиках порядка признания и способов определения стадии завершенности операций.

Таблица 2.12. Определение доходов и расходов в соответствии НСБУ и международными стандартами

Экономическая категория	НСБУ	МСФО
Доходы	Доходами увеличение экономической выгоды, отраженной в течение отчетного периода в виде поступлений активов, или увеличения их стоимости, или уменьшения обязательств, приводящих к увеличению собственного капитала, за исключением увеличений капитала, связанных со взносами собственников [88, п.5,102]	Доход представляют собой увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами держателей прав требования в отношении собственного капитала организации. [35, п.4.68].
Расходы	Расходы представляют собой уменьшения экономических выгод, отраженные в отчетном периоде в форме выбытия, уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, способствующие уменьшению собственного капитала (финансового результата), за исключением связанных с его распределением между собственниками [91, п.5,103].	Расходы представляют собой уменьшение активов или увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением в пользу держателей прав требования в отношении собственного капитала организации [35, п.4.69].

Источник: Разработано автором на базе НСБУ и МСФО

Все доходы и расходы, входящие в рамки определений согласно НСБУ «Доходы» и НСБУ «Расходы», участвуют в формировании финансового результата, причем признаются таковыми в учете только те, которые признаются в его составе.

Чего нельзя сказать об иных системах стандартов – в МСФО одна часть доходов и расходов формирует финансовый результат, а другая признается непосредственно в составе капитала организации. Расходы, относящиеся на капитал, в отечественной системе называются статьями добавочного капитала [20, с.180.] Примечательно то, что в состав дохода не включается: акцизы, НДС и полученные авансы, в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг [126, с.36].

Что касается классификации доходов их общие положения учета закреплено в Концептуальные основы финансовой отчетности [35]. В обеих системах ведения бухгалтерского учета классификация доходов аналогична и составляет две большие группы – доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. Согласно Принципам, расходы делятся на расходы от обычной деятельности и убытки – соответствующие прочим расходам в НСБУ, а дальнейшей разбивки расходов от обычной деятельности по элементам не дано. Ниже в таблице 2.13 представлена сравнительная классификация доходов и расходов.

На основании представленной таблицы можно сделать вывод, при классификации категорий доходов, в НСБУ «Доходы» подразделяются на доходы от операционной деятельности и доходы других видов деятельности, поэтому поступления от операционной деятельности признаются только в том случае, если соответствующие виды деятельности являются предметом деятельности организации. В противном случае эти поступления признаются прочими доходами. Согласно МСФО, доходы делятся на выручку и прочие доходы. В МСФО отмечается условный характер отнесения доходов к той или иной группе в зависимости от конкретной деятельности компании и характера различных статей доходов по экономической природе, так как все они представляют собой увеличение экономических выгод.

Что касается расходов, то деление расходов в НСБУ принимает конкретный вид, тогда как в МСФО лишь упоминается о присутствии общепринятой практики деления расходов. Разграничивая расходы следует учитывать характер организации и ее операций. В Концептуальных основах отражено, что статьи, возникающие по результатам обычной деятельности в одной организации, могут быть прочими в другой организации.

Таблица 2.13. Классификация доходов и расходов в соответствии НСБУ и МСФО

Экономическая категория	НСБУ	МСФО
Доходы	<p>1) По видам деятельности субъекта на:</p> <p>а) доходы от операционной деятельности,</p> <p>в) доходы от других видов деятельности.</p> <p>2) По характеру и источникам получения доходов подразделяются на:</p> <p>а) доходы от продажи товаров;</p> <p>в) доход от продажи продукции;</p> <p>с) доходы от оказания услуг;</p> <p>д) доходы от других операций [88, п.5].</p>	<p>Выручка – включает “выручка от продаж”, “вознаграждение за услуги”, “проценты”, “дивиденды”, “роялти” и “арендная плата” [35, п. 4.29].</p> <p>Прочие доходы представляют собой другие статьи прибыли, которые удовлетворяют определению доходов и могут возникать как в ходе обычной деятельности организации, так и без отношения к ней [35, п. 4.30].</p>
Расходы	<p>Классификация осуществляется по следующим признакам:</p> <p>1) по назначению (функциям):</p> <p>а) расходы операционной деятельности;</p> <p>в) расходы других видов деятельности;</p> <p>с) расходы по подоходному налогу.</p> <p>2) по сущности:</p> <p>а) материальные расходы;</p> <p>б) расходы на персонал;</p> <p>с) расходы, связанные с амортизацией и обесценением;</p> <p>д) прочие расходы. [91, п. 5].</p>	<p>Расходы по обычной деятельности: Расходы, которые возникают в процессе основной деятельности. Включают в себя себестоимость продаж, заработную плату и амортизацию. Они обычно представляют собой выбытие или “истощение” активов, таких как денежные средства и эквиваленты денежных средств, запасы, основные средства. [35, п. 4.33].</p> <p>Убытки - расходы, которые могут возникать и не возникать в процессе основной деятельности, например убытки от реализации необоротных активов [35, п. .34].</p>

Источник: Разработано автором на базе НСБУ и МСФО

Расходы, по результатам обычной деятельности компании, включают в себя, например, зарплата и амортизация, продажи товаров при этом стандартом IAS 1 «Представление финансовой отчетности» предусмотрен к представлению минимальный перечень и классификация по функциям или по характеру [71], а IAS 2 «Запасы» — в части себестоимости [75]. Также отличие норм НСБУ от МСФО – признание дохода, которые представлены в таблице 2.14.

Таблица 2.14. Критерии и принципы для признания доходов и расходов в соответствии НСБУ и МСФО

Экономическая категория	НСБУ	МСФО
Критерии и принципы для признания доходов	<p>Критериями для признания доходов служит:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) наличие обоснованной уверенности в том, что экономические выгоды, связанные со сделкой, будут получены субъектом; 2) наличие реальной возможности достоверно определять сумму дохода» [88, п. 10]. <p>Принципами для признания доходов служит:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) «начисления – доходы признаются в том отчетном периоде, в котором они были заработаны, независимо от момента фактического поступления денежных средств и/или другой формы компенсации» [88, п.10]; 2) «соответствия – доходы и расходы, относящиеся к одним и тем же экономическим фактам, признаются в одном и том же отчетном периоде» [88, п. 10]. 	<p>Критериями для признания доходов служит: Организация должна признавать выручку, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т. е. актива) покупателю. Актив передается, когда (или по мере того, как) покупатель получает контроль над таким активом [72, п.31]. В некоторых обстоятельствах предприятие может быть неспособно обоснованно оценить результат выполнения обязанности к исполнению. В таких обстоятельствах до того момента, когда организация сможет обоснованно оценить результат выполнения обязанности к исполнению, организация должна признавать выручку только в объеме понесенных затрат [72, п.45].</p>
Критерии и принципы для признания расходов	<p>Критериями для признания является:»</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) «Существует обоснованная уверенность в уменьшении экономических выгод субъекта»; 2) «Величина расходов может быть достоверно оценена» [91, п. 6]; 3) «Этот принцип позволяет учитывать расходы на основе их фактического возникновения и уменьшения экономических выгод». 	<p>Критериями для признания расходов служит:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) существует вероятность того, что организация потеряет будущие экономические выгоды, обусловленные соответствующим объектом признания; 2) уменьшение активов и увеличение обязательств может быть надежно оценено; 3) Признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшения активов (задолженность по выплате зарплаты, амортизация оборудования) [72, п. 4.49-4,53].

Источник: Разработано автором на базе НСБУ и МСФО

Критерием признания дохода в НСБУ является переход права собственности на продукцию от продавца покупателю, а не переход рисков и выгод, как в МСФО. В НСБУ одним из критериев признания дохода от продажи товаров и готовой продукции, в

отличие от МСФО, является не передача значительных рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, а передача самого права собственности. То есть в НСБУ дохода от продаж признается методом начисления без анализа того, какова вероятность ее получения. Сложность признания и формирования доходов и расходов в рамках IFRS 15 определяется сложностью формулировок договорных обязательств между продавцом и покупателем, в процессе передачи готовой продукции, товаров или услуг. Отсюда возникает сомнительная и даже безнадежная дебиторская задолженность по операциям. Как пишет Щадилова С. Н. «на Западе это вызывает законное возмущение специалистов» [38, 132, стр.43], так как отражение в активе безнадежной задолженности в течении трех лет приводит к раздуванию чистых активов и недостоверности отражения финансового состояния компании.

Применительно к предприятиям общественного питания, в рамках IFRS 15 следует признать доход от продаж как финансовый эквивалент передачи готовой продукции, товаров или предоставления услуг клиентам в той сумме, которая справедливо отражает их право на получение (возмещение) дохода в обмен на эти переданные товары, услуги или готовую продукцию. В соответствии с Законом 134/194 «по договору купли-продажи товаров продавец передает товара в собственность покупателю, а покупатель принимает и оплачивает стоимость данного товара» [28, ст.2].

В соответствии с МСФО 15, клиент-контрагент, который заключает с экономическим субъектом договор купли-продажи для приобретения товара, рассматривает результатом этой деятельности (то есть денежный эквивалент проданных товаров и готовой продукции, а также предоставленных услуг) как свой доход. [72].

Сравнив основные правила оценки доходов и расходов, представленные в таблице 2.15, можно сделать вывод, что основные принципы оценки доходов на предприятиях общественного питания в соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета (НСБУ) и Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) практически идентичны. Основное различие возникает в случае отсроченной оплаты, когда предоставляется беспроцентный кредит от поставщика. В этом случае производится дисконтирование вознаграждения с учетом ставки беспроцентного кредита.

В качестве ставки дисконтирования можно использовать один из следующих показателей, который может быть определен наиболее четко:

- ставку процента, по которой покупатель или другой заёмщик мог бы заемные средства по аналогичным сделкам;

- ставку процента, которая вычисляется путем сравнения номинальной суммы вознаграждения по данной операции с более ранней оплатой товара наличными средствами.

Таблица 2.15. Основные правила оценки доходов и расходов в соответствии НСБУ и МСФО

Наименование критерия	НСБУ	МСФО
Правила оценки доходов	Доходы оцениваются по справедливой стоимости возмещения, полученной или подлежащей к получению, уменьшенной на стоимость любых снижений цен, бонусов и других торговых скидок, предоставленных продавцом [88, п. 7]. Где справедливая стоимость – это сумма, на которую актив может быть добровольно обменен или погашено обязательство при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо осведомленными сторонами [88, п. 5].	Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения . [72, п. 22].
Правила оценки расходов	Расходы оцениваются по их фактической стоимости по реальной стоимости тех ресурсов, которые были использованы расходы оцениваются по: а) балансовой стоимости выбывших активов, в) фактической себестоимости оказанных услуг, с) сумме заработной платы, фактически начисленной персоналу и др.[91, п. 14].	Не имеются специальных правила оценки расходов в «Концептуальных основах финансовой отчетности», но они существуют в соответствующих стандартах, регламентирующих учет отдельных объектов.

Источник: Разработано автором на базе НСБУ и МСФО

Что касается расходов, то как в НСБУ, так и в МСФО, они признаются по принципу начисления. Следует отметить, что в МСФО запрещено использование метода последнего поступившего, который не регламентирован в НСБУ. По отношению к всем аналогичным запасам, имеющим схожий характер или назначение, должна применяться одна и та же формула расчета себестоимости.

Ведение учета доходов и расходов на предприятии общественного питания имеет свои особенности. Важно учитывать все поступления, включая выручку от продажи блюд и напитков, а также дополнительные доходы, например, от услуги обслуживания мероприятий. К расходам относятся закупка продуктов и сырья, выплата зарплаты

персоналу, амортизация оборудования, оплата коммунальных услуг и другие операционные издержки

В соответствии с учетными политиками предприятий общественного питания и требованиями НСБУ бухгалтерский учет доходов по основной деятельности, то есть доход от продажи продукции собственного производства, покупных товаров и предоставления услуг можно организовать следующим образом:

- 611.1 «Доходы от реализации продукции»- учитываются доход от продаж продукции собственного производства.

- 611.2 «Доходы от реализации товаров» - предусмотрен для учета дохода от продажи товаров.

- 611.3 «Доходы от оказания услуг» - учитываются доходы от проведения различных мероприятий, кейтеринг, оформление зала для мероприятия и др.

При этом важно помнить, что при расчете полученных доходов следует учитывать их справедливую стоимость, которая уменьшается на стоимость любых снижений цен, предоставленных бонусов и других коммерческих скидок [88, п. 7].

Что касается расходов, то предприятия общественного питания самостоятельно выбирают каким образом их отражать в учете. На практике имеются два варианта, при первом варианте на счете 811 «Основное производство» отражают только стоимость израсходованного сырья, а все остальные расходы операционной деятельности отражать на счетах операционной деятельности. При втором варианте на счете 811 «Основное производство» уже включаются все затраты связанные с производством, а все прочие операционные расходы отражаю на счетах операционной деятельности, которым относятся следующие счета:

- 712 «Расходы на реализацию»- учитываются расходы, связанные со сбытом товаров, готовой продукции и оказанием услуг (расходы на оплату труда официантов и уборщиков, создание меню, аренда зала, доставка заказов на дом, упаковка и др.);

- 713 «Административные расходы»- предусмотрен для расходов, связанных с организацией, обслуживанием и управлением субъектом в целом (зарплата административному персоналу, представительские расходы, банковские, канцелярские и др.) [91, п.26].

- 714 «Другие расходы операционной деятельности»- «расходы, связанные с осуществлением операционной деятельности субъекта, но которые не могут быть отнесены к себестоимости продаж, расходам на реализацию или административным расходам» (затраты по займам, расходы по недостаткам, брак и др.) [91, п.28].

Используемый вариант организация должна закрепить в учетных политиках. Рассмотрим на следующем пример второй вариант.

Пример 2.3.

Кафе Crisdim Lux SRL за август 2022 была получена выручка на сумму 755800 лей из которых за продажу товаров -293950 лей, 461850- реализация готовой продукции. Балансовая стоимость товаров -97980 , готовой продукции составляет 120600 леев. Также известно, что за данный период предприятие понесло следующие расходы:

- украшение зала – 12500 леев;
- услуги музыкантам – 20000 леев;
- доставка заказов – 7500 леев;
- заработная плата официантов и уборщиков – 120 500 леев;
- отчисления на ОГСС (320500 леев × 24 %) – 28 920 лея;
- заработная плата администратора зала –14200 лея;
- отчисления на ОГСС (14200 леев × 24 %) – 3408 лея;
- стоимость израсходованных упаковочных материалов – 45600 лея;

Предприятие применяет метод розничных цен.

По данным примера в бухгалтерском учете субъекта составляются следующие бухгалтерские проводки, представленные в таблице 2.16.

Исходя из данного примера, можно сделать вывод о том, что для правильного составления финансовой отчетности на предприятиях общественного питания необходимо учитывать доходы с разных источников: доходы от продажи товаров, доходы от продажи блюд и напитков, а также доходы от предоставления различных услуг, таких как кейтеринг или аренда помещений для проведения мероприятий. Бухгалтерский учет расходов должен быть детализированным и охватывать все операционные издержки, включая расходы на сырье и продукты, заработную плату сотрудников, амортизацию оборудования, арендные платежи и другие операционные расходы. Особое внимание следует уделять учету себестоимости продукции, чтобы точно определить уровень прибыльности бизнеса.

Необходимо уделить особое внимание расходам в ходе операционной деятельности, а именно расходам по статье 712 "Расходы на реализацию". Из опыта работы в области общественного питания становится ясно, что расходы, связанные с производством и которые впоследствии должны учитываться в себестоимости готовой продукции (например, заработная плата сотрудников на кухне, аренда производственных помещений, амортизация оборудования на кухне и другие накладные производственные расходы),

фактически относятся к коммерческим расходам. Автор считает это нарушением, так как эти расходы не имеют отношения к коммерческой деятельности, а, на самом деле, представляют собой расходы, связанные с производственной деятельностью.

Таблица 2.16. Бухгалтерские записи по операциям, связанных с реализацией товаров и готовой продукции в Crisdim Lux SRL

№	Наименование операции	Сумма, лей	Корреспондентские счета	
			Дебет	Кредит
1	Отражение выручки (с учетом НДС) от продажи товаров и готовой продукции за наличный расчет	755 800	241 «Касса»	832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет»
2	Отражение доходов от реализации: · готовых блюд без НДС · товаров без НДС	435708 119583	832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет»	611.1 «Доходы от реализации продукции» 611.2 «Доходы от реализации товаров»
3	Отражение суммы НДС: · готовым блюдам · товарам	26142 48992	832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет»	534 «Обязательства бюджету»
4	Списание торговой наценки: · по реализованной продукции (461850-26142-120600) · по реализованным товарам (293950-48992-97980)	315108 146978	831 «Торговая надбавка»	217 «Товары» 216 «Готовая продукция»
5	Списание суммы НДС торговой наценки по: · готовым блюдам · товарам	26142 48992	825 «НДС на торговую наценку»	217 «Товары» 216 «Готовая продукция»
6	Списана балансовая стоимость проданных готовых блюд и товаров	120600 97980	711.2 «Балансовая стоимость реализованной продукции» 711.2 «Балансовая стоимость реализованных товаров»	217 «Товары» 216 «Готовая продукция»
7	Отражены расходы: · украшение зала · услуги музыкантов · доставке товаров · стоимость израсходованных упаковочных материалов	12500 20000 7500 45600	712 «Расходы на реализацию»	521.1 «Текущие коммерческие обязательства»
8	Отражены расходы: · заработная плата официантов и уборщиков · отчисления на ОГСС · заработная плата администратора зала · отчисления на ОГСС	120500 28920 14200 3408	712.1 «Расходы на коммерческий персонал» 712.11 «Расходы по соц. страхованию» 713.1 «Расходы на административные персонал» 713.11 «Расходы по соц. страхованию»	531.1 «Обязательства персоналу по оплате труда» 533.1 «Обязательства бюджету по соц.страх» 531.1 «Обязательства персоналу по оплате труда» 533.1 «Обязательства бюджету по соц.страх.»

Источник: Разработано автором

2.4. Особенности формирования интегрированной отчетности

В условиях постоянно меняющихся экономических условий, социальных и экологических требований назревает необходимость создания и внедрения более совершенных и всеобъемлющих механизмов оценки деятельности коммерческих предприятий. В случае предприятий общественного питания одним из таких перспективных механизмов можно считать интегрированную отчетность.

По данным британской организации The Value Reporting Foundation, более 500 ведущих мировых компаний уже применяют интегрированную отчетность (из них более 150 – предприятия стран Европы) [148]. В число мировых компаний входят такие, как BASF (химическая отрасль, Германия), Bayer AG (фармацевтика, Германия), Toyota (автомобильная отрасль, Япония), NUTRESA (производство продуктов питания, Колумбия).

Внедрение интегрированной отчетности обусловлено тем, что для принятия управленческих или инвестиционных решений в современной экономике необходимо учитывать множество неочевидных факторов, которые отсутствуют в классических финансовых и управленческих отчетах. Сегодня инвесторов и управленцев в значительной мере интересуют и нефинансовые аспекты деятельности предприятия, в том числе экономическая, социальная и экологическая политики предприятия. Эти, и другие важные нефинансовые данные, могут быть получены путем внедрения интегрированной отчетности.

В РФ интегрированная отчетность известна лишь узкому кругу специалистов, поэтому практика ее применения фактически отсутствует, за исключением некоторых специфических отчетов, составленных отдельно от финансовых, по требованиям инвесторов [138, 139]. Необходимо отметить, что тема интегрированной отчетности мало изучена экономистами страны. Соответственно, и порядок составления интегрированной отчетности в РФ нормативными актами не регламентирован.

Вместе с тем, в международной практике при составлении вышеупомянутой отчетности применяются положения следующих стандартов:

□ МСФО (МСФО; IFRS англ. International Financial Reporting Standards) – комплекс документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия [49];

□ Международный стандарт ISO 26000 - содержит руководство для бизнеса и организаций по повышению своего уровня социальной ответственности. Предназначен

для всех организаций вне зависимости от размера и сферы деятельности или места положения [50];

□ Международный стандарт интегрированной отчетности – в данном стандарте дано определение интегрированной отчетности, сформулированы основные принципы составления отчетности, представлены содержание и сущность ее элементов, обозначены цели составления отчетности и ее пользователи [51].

□ Стандарт социальной отчетности компаний AA1000 AS – предназначен для измерения результатов деятельности предприятий с этических позиций и предлагает процедуру и набор критериев, при помощи которых может быть осуществлен социальный и этический аудит их деятельности. Также даны определения степени соответствия основным принципам стандарта Account Ability [120].

Следует отметить, что ключевой вклад в развитие стандартов интегрированной отчетности сегодня вносит Международный совет по интегрированной отчетности (МСИО). Это глобальное объединение регулирующих органов, инвесторов и компаний, разрабатывающее стандарты для профильных организаций, ученых и неправительственных организаций. Членов этой структуры объединяет задача формирования плодотворной среды обмена практическим опытом и теоретическими разработками в вопросе сохранения или утраты стоимости. Деятельность МСИО высоко оценивается в профессиональных кругах с точки зрения ее влияния на эволюцию корпоративной отчетности.

Заметим, что в нормативных актах и в экономической литературе нет единого понятия «интегрированная отчетность».

Так, согласно МСИО, интегрированная отчетность является «кратким сообщением о том, как стратегия организации, методы управления, результаты и перспективы, в контексте внешней среды, приводят к созданию стоимости в краткосрочной, среднесрочной и в долгосрочной перспективе» [65].

Экономистом В.Г. Гетьман, при определении этого вида отчетности, акцентируется ее отличие от других видов отчетности, которое состоит в том, что при составлении интегрированного отчета необходимо, в первую очередь, уделять внимание анализу способности организации создавать стоимость в результате взаимодействия на протяжении кратко-, средне- и долгосрочного периодов с внешней средой и капиталами (финансовым, производственным, человеческим, интеллектуальным, природным, социальным) [18, стр.44].

В свою очередь, исследователь Н.В. Малиновская подчеркивает, что интегрированная отчетность предназначена для поддержания более устойчивой бизнес-среды и принятия лучших решений поставщиками финансового капитала. При этом, по мнению автора, целью интегрированной отчетности является предоставление информации, позволяющей заинтересованным пользователям оценить способность организации создавать ценность на протяжении времени [60, стр.13].

М.С. Рыбьянцева и В.Е. Храмова дают следующее определение: «интегрированная отчетность – это инструмент финансового учета, представляющий собой укомплектованный массив информационных данных о субъекте, включающий в себя комплекс показателей, характеризующих экономический, социальный и экологический аспекты сферы деятельности хозяйствующего субъекта, а также о системе корпоративного управления, что позволяет заинтересованным пользователям увидеть процесс создания стоимости хозяйствующего субъекта и сформировать мнение о его экономической ценности» [139, стр.1510].

В определении, предложенном Когденко В.Г. и Мельником М.В., "Интегрированная отчетность" описывается как отчет, который информирует о стратегическом курсе развития компании и ее способности эффективно управлять ресурсами. Такая отчетность должна также демонстрировать, насколько компания прибыльна и выполняет социальные и экологические обязательства[43, стр.4].

Однако, на взгляд автора данной работы, наиболее точное определение интегрированной отчетности, основанное на систематизации ее основных аспектов, дают М.А. Вахрушина и А.А. Толчеева. Эти авторы определяют интегрированную отчетность, как в наибольшей степени отвечающую критериям корпоративной отчетности: объединяя финансовую, экологическую и социальную составляющие деятельности компании, она содержит финансовые и нефинансовые, системные и внесистемные, отчетные и прогнозные данные, фокусируясь на проблемах развития бизнес-модели компании [14, стр.306].

Основываясь на предложенных экспертами определениях, можно заключить, что 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 [190, стр.42].

Как уже отмечалось выше, интегрированная отчетность с успехом применяется на крупных предприятиях любой сферы деятельности, обеспечивая целый ряд преимуществ

на фоне других методов, прежде всего, позволяя инвесторам и менеджерам более всеобъемлюще оценивать работу предприятия с учетом набирающих значимость факторов.

Применительно к предприятиям общественного питания интегрированная отчетность обеспечивает возможность получать важные нефинансовые данные, например, о таких аспектах его деятельности, как:

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

Целью рассмотрения данного вопроса в представленной работе является раскрытие значимости, роли, базовых принципов, структуры, а также перспектив применения интегрированной отчетности в сфере общественного питания в РФ.

Показатели, отражаемые в интегрированной отчетности, принято классифицировать на финансовые и нефинансовые. Такое деление обусловлено классификацией корпоративной отчетности на финансовую и нефинансовую [47, стр.19]

Интегрированная отчетность является завершающим этапом учетного процесса. Она представляет собой совокупность достоверной информации и показателей о деятельности хозяйствующего субъекта, группы взаимосвязанных организаций за определенный период времени, сгруппированных в установленном порядке и последовательности [137, стр.45].

Отчетность компании отражает культуру ведения бизнеса. Значение совершенствования отчетности обусловлено тем, что она привносит изменения и в практику управления компанией, т.е. имеется взаимосвязь между отчетностью и управлением бизнесом: с одной стороны, чем качественнее отчетность, тем эффективнее управление; с другой – чем эффективнее бизнес, тем качественнее отчетность. Таким образом, массовое внедрение интегрированной отчетности способно обеспечить более устойчивое финансово-экономическое состояние не только отдельных компаний, но и экономики страны в целом.

В интегрированной отчетности предоставляются сведения о ресурсах предприятия и их взаимосвязи. 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 этом

заинтересованы все потенциальные пользователи отчетной информации, к которым относятся кредиторы, инвесторы, продавцы и покупатели, контролирующие органы и др.

В целом, можно заключить, что благодаря интегрированной отчетности, можно получить наиболее широкое представление о компании и о перспективах сотрудничества с ней [60, стр.16].

На предприятиях общественного питания интегрированная отчетность может выполнять целый ряд 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.

Интегрированная отчетность основана на следующих принципах:

- комплексность: отчет должен формировать целостную картину деятельности организации, взаимосвязей факторов, которые влияют на создание ее ценности в будущем;

- адресность: включение в состав отчетности информации, актуальной для различных заинтересованных пользователей;

- достоверность: информация, отраженная в отчетности, должна отражать как положительные факты, так и отрицательные, в сбалансированной форме и без ошибок;

- существенность: проявляется в отражении только той информации, изменение которой может существенно повлиять на деятельность организации в обозримом будущем;

- рациональность: информация должна быть максимально полезной;

- краткость: отчет не должен быть перегружен большим объемом данных, информация должна быть укомплектована наглядно.

Отметим, что интегрированная отчетность субъекта должна содержать только самую актуальную информацию, а также такую, которая позволит оценить финансовую устойчивость фирмы. Объем отчетности зависит от специфики деятельности компании, от

выбора раскрываемой информации [20, стр.128]. Основываясь на международном стандарте «Интегрированная отчетность», в интегрированный отчет рекомендуется включить элементы, указанные в Приложении 6 [65, стр.26].

В завершении отметим, что интегрированная отчетность является перспективным видом отчетности, которая позволяет 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 и политических факторов [47, стр.21].

Данная отчетность должна содержать ответ на вопрос, какие сложности и неопределенности могут возникнуть у организации при реализации ее стратегии, и каковы в перспективе их потенциальные последствия для ее бизнес-модели и деятельности. Базируясь на результатах проводимого системного анализа, руководство должно выявить все болевые точки компании на пути к достижению стратегических целей и отразить их в интегрированной отчетности. Параллельно необходимо указать, каким образом компания готова реагировать на все сложности, привести потенциальные последствия от этих явлений, которые могут сказаться на ее деятельности и финансовом состоянии. Хотя, на взгляд автора работы, далеко не все компании сочтут целесообразным предавать гласности эту информацию в полном объеме, поскольку она не относится к факторам, положительно сказывающимся на имидже организации.

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

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

Следует отметить, что внедрение интегрированной отчетности в РМ невозможно без активного участия и поддержки государства, которое должно быть заинтересовано в этом в силу необходимости повышения прозрачности бизнес-среды. Поэтому представляется целесообразным, чтобы Министерством финансов РМ был разработан отдельный стандарт по интегрированной отчетности или, как минимум, регламент порядка составления и применения данной отчетности на основе международных стандартов.

2.5 . Выводы по главе 2

1. Одной из отличительных особенностей учета на предприятиях общественного питания является учет ТМЗ: один и тот же ТМЗ, в зависимости от предназначения, может быть отнесен на первичном этапе товародвижения (в ходе приемки) как к категории товаров, так и к категории сырья. При этом в первом случае его относят на счет 211 «Материалы», во втором – на счет 217 «Товары».

2. При хранении и реализации товаров нередко на предприятиях общественного питания возникают потери. Данные потери должны находиться под надлежащим контролем. Один из наиболее эффективных вариантов контроля – создание компенсационного оценочного резерва. Принцип его формирования предполагает ежемесячное отчисление в зависимости от риска оценочных потерь. Благодаря формированию такого резерва, предприятие может равномерно распределять будущие расходы по отчетным периодам, тем самым, более точно и экономно компенсировать свои потери.

3. На предприятиях общественного питания суммы затрат на закупку сырья, как правило, составляют значительную часть себестоимости блюд (около 30%), в связи с чем потери сырьевых запасов могут оказать существенное негативное влияние на финансовые показатели предприятия. По этой причине крайне важно наладить тщательное отслеживание движения сырья от момента приемки до момента реализации изготовленных из этого сырья продуктов с помощью проведения регулярных инвентаризаций. Задача инвентаризации – выявить и зафиксировать, на каком этапе товародвижения произошла потеря товара. Также с помощью инвентаризации на предприятиях данной сферы могут быть выявлены не только недостачи, но и излишки. Выявление наличия сырья сверх нормы может свидетельствовать, в том числе, о нарушениях в технологии приготовления блюд, а именно: недовложении сырья в блюдо при завышении отходов в ТТК, при холодной или тепловой обработке продукта и полуфабрикатов. На предприятиях общественного питания особое внимание следует уделить потерям, понесенным в пределах установленных норм, размер которых утверждается в учетных политиках. Дело в том, что на практике данные нормы устанавливаются либо по результатам инвентаризации прошлых периодов, либо ориентируется на фактические данные (т.к. убыль сверх норм рассматривается как невычитаемые расходы; также требуется восстановить НДС по данным списаниям). Поскольку ни первый, ни второй вариант не обеспечивают получение точных данных о

потерях, на взгляд автора, такие нормы должны быть независимыми и закрепляться законодательно (как например, это реализовано в Румынии).

4. Несмотря на ряд отличий, регламенты по учету доходов и расходов в НСБУ и МСФО в целом основываются на одних и тех же принципах, что позволяет учитывать доходы и расходы в системе НСБУ таким образом, чтобы получаемые данные соответствовали требованиям международных стандартов. В то же время, одной из нерешенных проблем практики учета по НСБУ является отражение всех доходов, даже если их получение маловероятно, тогда как расходы фиксируются в отчете только если они были фактически понесены, что в итоге искажает отчетность. В МСФО эта проблема отсутствует, поскольку, согласно международным стандартам, учитываются только доходы, в отношении которых есть высокая вероятность получения.

5. Также для предприятий рассматриваемой сферы рекомендуется применение управленческого учета. Грамотно внедренная система управленческого учета позволит решать множество задач, таких как: прогнозирование доходов и расходов организации; определение резервов снижения себестоимости продукции; обеспечение адекватного и своевременного реагирования на внешние экономические процессы; оперативное планирование производства, гибкое ценообразование; своевременное внесение корректировок в технико-технологическую и калькуляционную документацию предприятия; принятие обоснованных управленческих решений как стратегического, так и оперативного характера.

6. Внедрение интегрированной отчетности на крупных предприятиях общественного питания позволяет получить более полную картину о предприятии, включая перспективы его развития с учетом современных факторов (экологических, политических, социальных). Тем самым, благодаря интегрированной отчетности, крупные предприятия общественного питания могут получить конкурентные преимущества, такие как улучшение деловой репутации, рост биржевой стоимости, увеличение ценности бренда, обеспечение притока капитала.

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

3.1. Планирование аудита на предприятиях общественного питания

Планирование аудиторской деятельности является неотъемлемым этапом аудиторского процесса, призванным уточнить стратегический и тактический план аудита, определить глубину проведения аудиторской проверки, составить общий аудиторский план, разработать аудиторскую программу, а также уточнить детали конкретных аудиторских процедур [44].

В рамках предприятий сферы общественного питания, аспект планирования аудиторской деятельности приобретает важное значение, так как он оказывает существенное влияние на качество результатов выполненных аудиторских задач и на их общую эффективность. Согласно МСА 300, стратегическое планирование предусматривает разработку общей концепции аудиторской проверки и структурирование аудиторского плана [59]. В Приложении 7 представлен образец общего плана аудита на предприятиях общественного питания.

Планирование основывается на следующих принципах: комплексности, непрерывности и оптимальности.

Принцип комплексности подразумевает, что все этапы планирования должны быть взаимосвязанными и согласованными, начиная с предварительного планирования и заканчивая составлением общего плана и программы аудита.

Принцип непрерывности заключается в том, чтобы устанавливать взаимосвязанные задачи для аудиторской группы и согласовывать временные рамки и смежные хозяйствующие субъекты в ходе планирования. Этот принцип подразумевает, что аудиторы должны работать согласованно и учитывать взаимосвязи между различными этапами аудита, а также с учетом сроков и других субъектов, вовлеченных в хозяйственную деятельность, чтобы обеспечить эффективное и последовательное проведение аудиторской проверки.

Принцип оптимальности планирования аудита подразумевает, что при разработке планов и программ аудита аудиторской организации следует предусмотреть разнообразные варианты для возможности выбора наилучшего общего плана и программы аудита на основе заранее установленных критериев. Эти критерии определяются самой аудиторской организацией и могут включать в себя факторы, такие как эффективность, соблюдение стандартов аудита, оптимизацию ресурсов и другие. Этот принцип позволяет

аудиторам гибко реагировать на уникальные особенности каждой аудиторской задачи и обеспечивать наиболее эффективное выполнение аудиторской работы. Также принцип способствует более эффективному и эффективному выполнению аудиторской работы, позволяя адаптировать методы и подходы к конкретным условиям и потребностям клиента [97, с.192].

Цели планирования аудиторской работы, предпринятого до начала аудиторской проверки, заключаются в том, чтобы:

- убедиться, что различным областям аудита уделено должное внимание;
- убедиться, что все потенциальные проблемы определены;
- обеспечить все необходимые условия для проведения проверки;
- правильно распределить работу среди ассистентов;
- координировать работу других аудиторов и экспертов [44, с.10].

Таким образом, планирование нацелено на то, чтобы аудиторская проверка была осуществлена квалифицированно и в срок. В данном разделе рассмотрены следующие вопросы, охватывающие планирование аудиторских проверок на предприятиях сферы общественного питания:

▲ основные категории аудита, широко используемые в современной практике, и определение их применимости на предприятиях изучаемой сферы;

▲ обозначение ключевых этапов разработки аудиторских проверок и выявление планки значимости, аудиторского риска и контроля за ним.

Перед началом проведения аудита на предприятиях общественного питания, аудитор сталкивается с важным этапом – определением типа аудита, который наилучшим образом соответствует целям и задачам, стоящим перед аудиторской проверкой. В этом контексте, в зарубежной аудиторской практике принято выделять три основных вида аудита, каждый из которых имеет свои специфические цели и методологию проведения (рис. 3.1).

В РМ на предприятиях общественного питания финансовый аудит входит в число популярных типов аудита. Традиционно подобный аудит выполняется внешним аудитом, но он является обязанностью и внутреннего аудита. Осуществляя его, внутренние аудиторы могут оценить эффективность использования ресурсов в производственном процессе, а не просто ограничиться проверкой механизмов учета. По мнению автора, после определения типа аудита, важным этапом является построение оптимального плана аудиторской проверки. Планирование подразумевает глубокое изучение деятельности

клиента, оценку вероятности наличия существенных искажений в бухгалтерском учете и отчетности и организацию эффективного проведения аудита.

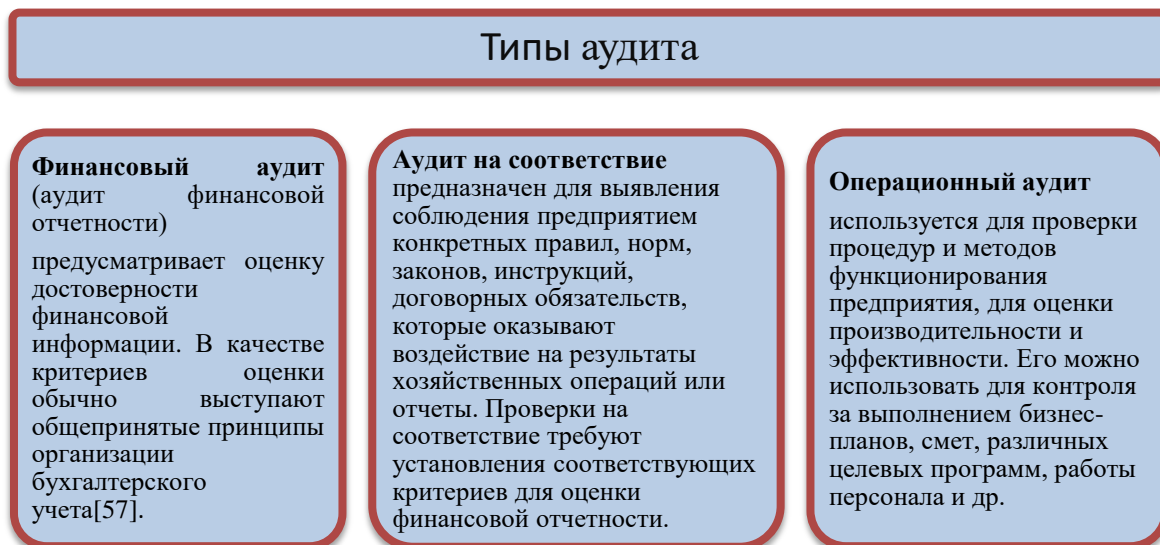


Рис.3.1. Типы аудита по объекту изучения

Источник: разработано автором по материалам источников [118, стр.23]

Необходимо это для того чтобы были оптимально использованы трудовые ресурсы аудиторского предприятия, время и возможность сведения до предельно низкого уровня риска не обнаружения существенных ошибок [116, стр.36]. Весь процесс планирования можно разделить на 6 этапов (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Этапы процесса планирования аудита

Источник: разработано автором по материалам источников [58, стр.169]

На этапе «Знакомство с клиентом и его деятельностью» происходит налаживание взаимодействия потенциальных партнеров. Между аудиторской организацией и клиентом происходит обмен информацией, на основе которой каждая из сторон принимает решение

о принципиальной возможности и целесообразности дальнейшего сотрудничества в области аудита [147].

Для этого аудиторской компанией заполняется анкета «Информация о клиенте», содержащая общие сведения об аудируемом экономическом агенте (Приложение 8).

В сфере общественного питания при ознакомлении с бизнесом клиента аудитор может получить информацию из следующих источников:

- устав и документы о регистрации предприятия общественного питания;
- учетные политики;
- бухгалтерская и статистическая отчетность;
- контракты, договоры, соглашения экономического субъекта;
- документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта;
- информация, полученная из бесед с руководством и другими сотрудниками предприятия;
- информация, полученная при осмотре основных структурных подразделений компании;
- публикации об отрасли;
- посещение административных и производственных помещений;
- документы по различным вопросам и др.

При этом особое внимание уделяется проверке следующих пунктов:

- текущая стратегия предприятия (положение на рынке, целостность и системность поставленных целей);
- рынок и конкуренция, цикличность или сезонность производства;
- технология процесса производства;
- форма и структура собственности;
- источники финансирования;
- схема информационных потоков;
- уровень рентабельности;
- перечень видов деятельности;
- распределение финансов и учет движения денежных средств;
- оценка установленной продажной цены, среднего чека;
- основные финансово-экономические показатели деятельности организации;
- кадровая политика, оценка внутренней структуры;
- ассортимент выпускаемой продукции и рынка сбыта;

- организация системы обслуживания посетителей.

Второй этап планирования – «Оформление отношений с клиентом», предполагающий заключение письменного договора между клиентом и аудиторской фирмой на проведение аудита или предоставление аудиторских услуг, осуществляется в соответствии с положениями Гражданский Кодекс РФ [17]. Следует также отметить, что МСА 210 указывает на то, что если национальное законодательство страны своими нормативными актами допускает возможность заключения между сторонами другого документа (например, если имеющийся контракт содержит основные положения письма соглашения), то составление договора не обязательно [56, п. 11].

По мнению доктора экономических наук Ю. Коченова, перед заключением договора также рекомендуется направить руководству предприятия письмо-обязательство. Смысл данного документа заключается в предоставлении дополнительных пояснений потенциальному клиенту относительно специфики аудиторской деятельности, а также в разграничении прав и обязанностей, а также ответственности сторон при проведении аудита. Направление подобного письма клиенту способствует избежанию возможных недоразумений с руководством экономического субъекта относительно условий предстоящего договора. Кроме того, в случае возникновения конфликтной ситуации между экономическим субъектом и аудиторской фирмой, при рассмотрении дела в арбитражном суде письмо-обязательство (с подтверждением от экономического субъекта о его получении) может служить дополнительным аргументом, свидетельствующим о надежности аудитора [37, с. 151].

Также аудитору необходимо принимать во внимание положения МСА 510. Данным стандартом устанавливаются его действия в случаях, если он проводит у клиента аудит впервые и возникает необходимость подтвердить остатки по бухгалтерским счетам на начало периода [63].

В случае, если за предыдущий период аудит у клиента проводила другая аудиторская фирма, то аудитор может запросить рабочие документы предыдущей аудиторской фирмы, и в их обзорной проверке может убедиться в достоверности остатков. Если же финансовая отчетность не была проверена другим аудитором, то аудитор, используя определенные процедуры в ходе аудита, может в текущем периоде получить достаточно доказательств правильности остатков по счетам на начало проверяемого периода [63, п.а 4].

На третьем этапе планирования аудита «Оценка надежности внутреннего контроля» аудитору необходимо выполнить один из важнейших тестов – оценку системы

внутреннего контроля предприятия. Порядок тестирования системы внутреннего контроля регламентируется стандартом МСА 315. Данный стандарт содержит следующее понимание внутреннего контроля: это «сложный комплекс процессов, разработанных, внедренных и поддерживаемых теми, кто отвечает за корпоративное управление, руководителями и всеми другими членами коллектива организации. Целью этих процессов является обеспечение разумной уверенности в достижении организацией своих стратегических и операционных целей в сфере подготовки надежной финансовой отчетности, обеспечения результативности и эффективности деятельности, а также соблюдения применимого законодательства и нормативных актов» [73, п.4с].

Стандартом МСА 315 определяются следующие компоненты внутреннего контроля:

- ✓ контрольная среда;
- ✓ процесс оценки рисков в организации;
- ✓ контрольные действия;
- ✓ мониторинг средств контроля;
- ✓ информационная система, связанная с финансовой отчетностью, включая соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие [73, п.58 а].

Данные компоненты в той или иной степени влияют на процесс аудита предприятий.

Также для эффективного аудита необходимо придерживаться конкретных целей, которые должны выполняться системой внутривладельческого контроля и достижение которых позволяет воспрепятствовать возникновению ошибок в записях, а именно:

1. Реальность – т.е. изучаемые хозяйственные операции имели место.
2. Разрешение – на операции должным образом получено одобрение.
3. Полнота – совершенные хозяйственные операции отражены в учете.
4. Оценка – хозяйственные операции адекватно оцениваются.
5. Классификация – хозяйственные операции должным образом разнесены по счетам.
6. Своевременность – хозяйственные операции отражаются своевременно.
7. Обобщение – записи о хозяйственных операциях должным образом включены в регистры, итоги по ним правильно суммированы и обобщены [3, с. 263].

Характер и качество проверки во многом будут зависеть от того, насколько грамотно и достоверно аудитор изучит систему внутреннего контроля.

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, 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 следующие моменты:

- ✓ нужно проверять документацию предприятия общественного питания 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: составляя описательный отчет, блок-схему документооборота и анкету по внутрихозяйственному контролю. Все эти методы можно использовать как по отдельности, так и комбинируя [3, с.283].

Описательный отчет обычно используется при упрощенной системе внутрихозяйственного контроля. Недостаток метода в том, что он не позволяет в доступной форме описать подробности системы внутрихозяйственного контроля.

Блок-схема документооборота – это символическое графическое изображение типов документов клиента и их последовательного движения в рамках организации. При помощи блок-схемы можно кратко описать всю учетную систему клиента, что также позволяет выявить недостатки системы внутреннего контроля, облегчая тем самым полное понимание того, каким образом она работает.

В анкете по внутрихозяйственному контролю содержатся серии вопросов о контрольных моментах в каждой области аудита, включая среду контроля, как средство доведения до аудитора тех аспектов системы внутрихозяйственного контроля, которые могут оказаться неудовлетворительными. В большинстве случаев анкета составлена так, что на вопросы надо давать ответы "ДА" или "НЕТ", при этом отрицательные ответы

свидетельствуют о наличии потенциальных недостатков в системе внутривозрастного контроля.

Главное достоинство анкеты в том, что она позволяет сравнительно полно охватить все области аудита, являясь, таким образом, хорошим рабочим средством. Более того, анкету обычно можно подготовить достаточно быстро в самом начале выполнения заказа. Основным недостатком анкеты – в том, что отдельные элементы учетной системы клиента изучаются без достижения полного понимания этой системы [3, с.284].

Этап «Оценка аудиторского риска» регламентируется стандартом МСА 200 [55, п.13с]. Согласно представленному стандарту, аудиторский риск является вероятностью возможности того, что аудитор выразит недостаточно точное мнение, если финансовая отчетность существенно искажена. Аудиторский риск – это субъективно определенная степень риска, которую аудитор готов взять на себя. При выборе более низкой степени риска, аудитор стремится к достижению более высокой степени уверенности в том, что финансовая отчетность лишена существенных ошибок.

Аудиторский риск может быть выражен относительным значением, находящимся в диапазоне от 0 до 1, или в процентах. Нулевое значение аудиторского риска обозначает абсолютную уверенность аудитора в том, что финансовая отчетность лишена финансовых несоответствий. Единица или 100%, наоборот, говорят о риске того, что финансовая отчетность составлена полностью не корректно.

В практической деятельности большинство аудиторов считают, что величина приемлемого аудиторского риска не должна превышать 5-10%.

Аудитор должен четко представлять себе, в чем заключается аудиторский риск, его сущность, составные части, методы его определения и его максимально допустимый уровень. Все это – важные вопросы, от решения которых будет зависеть согласие аудитора на составление плана проведения проверки финансовой отчетности или отказ от нее, а также выбор направлений, подходов, методов и приемов аудиторской проверки. Уровень аудиторского риска демонстрирует вероятность того, в какой мере бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать не выявленные существенные ошибки или искажения после подтверждения ее достоверности, либо вероятность того, в какой мере проверка содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

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 обнаружения.

Применительно к аудиту указанные риски означают следующее (таблица 3.2.):

Таблица 3.1. Значения составляющих аудиторского риска

Составляющая аудиторского риска	Значение
AR	Выражает вероятность проведения неэффективного аудита, связанного с выражением ненадлежащего мнения относительно достоверности отчетности клиента
IR	Выражает вероятность возникновения существенной ошибки в отчетности клиента при сложившейся в его организации финансово-хозяйственной деятельности до ее проверки системой внутреннего контроля
CR	Выражает вероятность того, что существующая ошибка отчетности, превышающая допустимую величину, не будет обнаружена системой внутреннего контроля
DR	Выражает вероятность того, что выполнение всех аудиторских процедур проверки по существу и надлежащий сбор доказательств не позволят аудиторам обнаружить ошибки в отчетности, превышающие допустимую величину

Источник: разработано автором

Схематично структура аудиторского риска представлена на рисунке 3.3.



Рис 3.3. Структура аудиторского риска

Источник: разработано автором

Однако В. Краснов с соавторами 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 [40].

А. Бобрович предлагает следующую модель аудиторского риска, которая исключает мультиколлинеарность факторов стандартной модели [136, с.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.

Однако, какую бы модель (или формулу) расчета аудиторского риска мы не использовали, для получения точного и адекватного значения необходимо иметь инструмент вычисления отдельных элементов модели аудиторского риска, а именно риск неотъемлемый; риск средств контроля; риск необнаружения.

Представленные в Приложениях 9,10,11 результаты тестирования помогут в этом.

В Приложении 9 отражено тестирование системы внутреннего контроля. На основании данного тестирования можно количественно определить степень фактической надежности системы внутреннего контроля. Результаты расчётов представлены в таблице 3.2.

Таблица 3.2. Определение риска средств внутреннего контроля на предприятиях общественного питания

Общее количество вопросов	Ответ «Да»	В % к общему количеству	Ответ «Нет»	В % к общему количеству	Ответ «Не знаю»	В % к общему количеству
21	10	47,62	6	28,57	5	23,81

Источник: разработано автором

Представленные результаты свидетельствуют о том, что надежность системы внутреннего контроля находится на среднем уровне, так как не превышает 50%.

В Приложении 10 отражено тестирование неотъемлемого риска. Согласно данному тестированию, уровень неотъемлемого риска составил 53% (из максимального количества – 13-ти ответов, положительных – только 7).

$$IR = 7 / 13 \times 100\% = 53 \%$$

Если сравнить полученный результат с установленными нормами, то он является умеренным. В Приложении 11 представлено тестирование риска необнаружения. По

результатам тестирования, фактическое количество положительных ответов составило 6 баллов, а максимальное количество баллов составляет 15. Ответы по тестированию приведены в таблице 3.3.

Таблица 3.3. Ключ ответ к тесту «Риск необнаружения»

Общее количество вопросов	Ответ «Да»	В % к общему количеству	Ответ «Нет»	В % к общему количеству	Ответ «Не знаю»	В % к общему количеству
15	6	40%	7	46,67	1	6,66

Источник: разработано автором

На базе этих расчётов, определим риск необнаружения по формуле:

$$DR = 7 / 15 \times 100\% = 46,67\%.$$

Рассчитаем риск существенного искажения (**MMR**) как произведение его компонентов:

$$MMR = IR \times DR \quad (3)$$

$$MRR = 0,4762 \times 0,53 \times 100\% = 25,24\%$$

Рассчитаем аудиторский риск на основании результатов, по следующей формуле:

$$AR = MMR \times DR \quad (4)$$

$$AR = 0,2524 \times 0,40 \times 100\% = 10,1\%$$

Данный результат аудиторского риска составляет 10,1%, то есть, находится на удовлетворительном уровне.

Существуют также следующие практические модели расчета аудиторского риска.

1) Прямая модель. Исходит из прямых суждений аудитора. Например, если аудитор полагает, что неотъемлемый риск составляет 90%, риск контроля – 70 % и риск необнаружения – 9,5%, то по выше обозначенной формуле $AR = 0,9 \times 0,7 \times 0,095 = 0,06$, т.е. 6%.

2) Косвенная модель. Исходит из того, что ключевая характеристика работы аудитора – риск необнаружения, и именно его следует оценивать. Поэтому задается приемлемый аудиторский риск, как правило, 5%, оценивается неотъемлемый риск и риск контроля (для примера – 90% и 50% соответственно) и, на основании этой же формулы, рассчитывается риск необнаружения: $DR = AR / IR \times RC = 0,05 / 0,9 \times 0,5 = 0,028$, то есть 2,8%. Его снижение требует увеличения количества подлежащих сбору свидетельств.

3) Матричная модель. Исходит из того, что если задать по вертикали уровни неотъемлемого риска (высокий, средний и низкий), по горизонтали – соответствующие уровни риска контроля, то на пересечении этих уровней можно оценивать риск

необнаружения в градации – самый низкий (верхняя левая клетка), средний и самый высокий (правая нижняя клетка). Нижеследующая таблица показывает, как приемлемый уровень риска необнаружения может изменяться в зависимости от оценок неотъемлемого риска и риска контроля.

Таблица 3.4. Взаимосвязь между компонентами аудиторского риска

		Аудиторская оценка риска контроля		
		Высокий	Средний	Низкий
Аудиторская оценка неотъемлемого риска	Высокий	Самый низкий	Более низкий	Средний
	Средний	Более низкий	Средний	Более высокий
	Низкий	Средний	Более высокий	Самый высокий

Источник: разработано автором на основе данных МСА 315 [59]

Действительно, существует обратная взаимосвязь между риском необнаружения и комбинированным уровнем неотъемлемого риска и риска контроля в контексте аудита. Это означает, что уровни этих рисков влияют друг на друга и должны быть сбалансированы в процессе аудита, чтобы достичь приемлемого уровня аудиторского риска.

Например, если неотъемлемый риск (риск того, что в финансовой отчетности есть существенные ошибки) и риск контроля (риск того, что внутренние контрольные меры неэффективны) высоки, то аудитору следует установить более низкий приемлемый уровень риска необнаружения (риск того, что аудитор не выявит существенные ошибки), чтобы снизить общий аудиторский риск до приемлемого уровня.

С другой стороны, если как неотъемлемый риск, так и риск контроля низкие (например, из-за эффективных внутренних контрольных мер и низкого уровня сложности в финансовой отчетности), то аудитор может допустить более высокий уровень риска необнаружения, сохраняя при этом аудиторский риск на приемлемо низком уровне.

Эта балансировка рисков помогает аудитору достичь более эффективного и эффективного выполнения аудита, учитывая специфику каждого клиента и его внутренних контрольных процессов.

Источниками аудиторских доказательств являются первичные документы клиента или третьих лиц, регистры бухгалтерского учета клиента, данные главной книги и финансовой отчетности, инвентаризационные описи, устные и письменные объяснения руководства, результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности клиента, договора, акты сверки с налоговой инспекцией, с поставщиками и клиентами [129, стр.90].

Этап «Оценка уровня существенности» предполагает, что при проведении аудита, аудитор должен учитывать, является ли полученная им информация существенной, и как ее искажение повлияет на достоверность финансовой отчетности. МСА 320 определяет, что информация является существенной, если ее отсутствие или искажение может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности [60, п.2]. Так же, вышеуказанный стандарт предписывает аудитору при подготовке плана аудита установить приемлемый порог существенности, учитывая количественный уровень и качественную характеристику существенных искажений.

В мировой практике аудита применяются различные методы определения уровня существенности. Наиболее известными и применяемыми являются индуктивный и дедуктивный подходы определения уровня существенности. МСА 320 не дает конкретных рекомендаций по их определению [60].

Дедуктивный подход является предпочтительным, так как при его применении сумма оценок существенности по отдельным статьям не превышает допустимую величину для финансовой отчетности в целом. В мировой практике наиболее распространен расчет уровня существенности, как доли от установленных базовых показателей, так называемых критических компонентов, каковыми являются: балансовая прибыль, доходы от продаж, валюта баланса, собственный капитал [72].

Суммы искажений, содержащиеся в отчетности, обычно считаются несущественными, если составляют:

- 5% чистой прибыли;
- 2% доходов от продаж;
- 2% валюты баланса;
- 10% собственного капитала;
- 2% затрат некоммерческой организации.

Для определения уровня существенности при проведении аудита Truffe SRL за 2021 г., необходимо провести следующие расчеты.

1. Для определения уровня существенности производится расчет значений по критическим компонентам, который представлен в таблице 3.5.

2. Расчет среднего арифметического значения, применяя ранее полученное значение существенности по критическим компонентам:

$$1496207 : 4 = 374\,052,0 \text{ леев}$$

3. Далее необходимо проанализировать числовые значения и отбросить значения, сильно отклоняющиеся от среднего. Таковыми являются:

189 380,0 леев и 694 879,0 леев.

4. Расчет процента отклонения наибольшего значения от среднего:

$$[(694\ 879 - 374\ 052) : 374\ 052] * 100 = 86\%$$

5. Расчет процента отклонения наименьшего значения от среднего:

$$[(374\ 052 - 189\ 380) : 374\ 052] * 100 = 49\%$$

6. На базе оставшихся показателей определяется средняя величина:

$$(311991 + 299\ 958) : 2 = 305\ 975,0 \text{ леев}$$

Таблица 3.5. Расчет значений существенности по критическим компонентам

Наименование базового показателя	Значение базового показателя (леев)	Доля от базового показателя (%)	Значение, применяемого для нахождения уровня существенности (леев)
1	2	3	4
Чистая прибыль (до н/о)	6 239 818,0	5	311 991,0
Доходы от продаж	9 468 981,0	2	189 380,0
Валюта баланса	14 997 892,0	2	299 958,0
Собственный капитал	6 948 788,0	10	694 879,0
ИТОГО	37 655 479,0	X	1 496 207,0

Источник: разработано автором на основании информации бухгалтерского учета Truffe SRL

7. Затем, используя дедуктивный метод, рассчитанный уровень существенности распределяется между значимыми статьями баланса на основе анализа бухгалтерского баланса экономического субъекта (см. таблицу 3.6).

Таблица 3.6. Статьи баланса, имеющие наибольший удельный вес

Статьи актива / абсолютное значение (леев)	Удельный вес, %	Статьи пассива / абсолютное значение (леев)	Удельный вес, %
Незавершенные материальные активы / 1 690 386,0	11	Долгосрочные займы / 6 948 788,0	46
Основные средства / 9 256 334,0	62	Обязательства по расчетам с бюджетом / 524 526,0	4
Материалы / 612 712,0	4	Обязательства по торговым счетам / 278 834,0	2
Денежные средства / 1 726 964,0	11	Собственный капитал / 6 953 96,0	46
ИТОГО	88	ИТОГО	98

Источник: разработано автором на основании информации бухгалтерского учета Truffe SRL

8. Затем рассчитанный уровень существенности необходимо разделить между значимыми статьями актива и пассива. Для этого требуется получить информацию о

дебетовых и кредитовых оборотах по соответствующим счетам. Уровень существенности для каждого счета определяется как доля в общем обороте, умноженная на долю дебетового или кредитового оборота данного счета в общем обороте.

9. Производится расчет уровня существенности по статьям актива (таблица 3.7.).

Таблица 3.7. Определение уровня существенности по статьям актива

Статьи баланса Актив	Оборот по дебету / доля в суммарном обороте (леев/%)	Уровень существенности (леев)	Оборот по кредиту/доля в суммарном обороте (леев/%)	Уровень существенности (леев)
Незавершенные матер. активы	162 299/0,4%	2046,0	22 916/0,06%	342,0
Основные средства	62 916/0,1%	512,0	40 000/0,1 %	570,0
Материалы	4 258 550/11,7%	59865,0	4 192 751 /11,3 %	64434,0
Денежные средства	17 375 980/47,6 %	243552,0	15 665 772 /42.2%	240629,0
ИТОГО	21 859 745/59,8%	305 975,0	163 43 297/53,66%	305 975,0

Источник: разработано автором на основании информации бухгалтерского учета Truffe SRL

Суммарная доля в общем дебетовом обороте отобранных для аудита счетов составляет 58,82% (0,4 + 0,1 + 11,7 + 47,6). Уровень существенности по основным средствам составляет 305,0 леев и рассчитан следующим образом: $[(305\ 975:59,8\%) * 0,4\%]$. Аналогичный алгоритм расчета и по остальным статьям баланса.

10. Расчет уровня существенности по статьям пассива представлен в таблице 3.8.:

Таблица 3.8. Определение уровня существенности по статьям пассива

Статьи баланса Пассив	Оборот по дебету / доля в суммарном обороте (леев/%)	Уровень существенности (леев)	Оборот по кредиту / доля в суммарном обороте (леев/%)	Уровень существенности (леев)
Собственный капитал	5724273/12,76%	145 247,0	5724273/12,84%	90025,0
Долгосрочные займы	-	-	6948788/15,58%	109236,0
Обязательства по расчетам с бюджетом	2540045/5,63%	64086,0	2934784/6,58%	46135,0
Обязательства по торговым счетам	3831793/8,49%	96642,0	3852163/8,64%	60579,0
ИТОГО	12 096 111 /26,88%	305 975,0	19 460 008 /43,64%	305 975,0

Источник: разработано автором на основании информации бухгалтерского учета Truffe SRL.

На практике существует обратная связь между существенностью и аудиторским риском, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск (рис. 3.4).

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, аудиторский риск, соответственно, повышается. В таком случае 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.

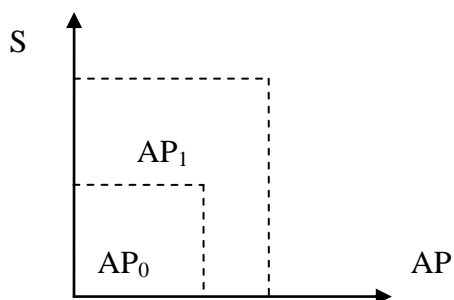


Рис. 3.4. Зависимость аудиторского риска (AP) от существенности выявленных искажений финансовой отчетности (S)

Источник: разработано автором

Этап «Выявление областей с повышенным риском». Аудитор рассматривает сущность рисков на основе анализа факторов, событий, обстоятельств их возникновения, последствий влияния на деятельность организации и достоверности бухгалтерской отчетности.

- Подчеркивать внимание своей аудиторской команды к важности поддержания высокой степени профессионального скептицизма.
- Рассмотреть возможность привлечения более опытных сотрудников или экспертов с необходимыми специализированными навыками.
- Осуществлять более строгий контроль над работой менее опытных членов аудиторской команды.
- Внедрить дополнительные элементы непредсказуемости при выборе последующих аудиторских процедур.
- Рассмотреть внесение общих изменений в характер, сроки или объем аудиторских процедур, например, пересмотреть момент проведения процедур проверки сущности так, чтобы это происходило не на промежуточной дате, а в конце отчетного периода, или изменить способы проведения аудиторских процедур для более убедительных аудиторских доказательств [61, п.а 1].

Также при планировании аудита следует обратить внимание на:

- наличие конфликтов с предыдущими аудиторами;

- перечень ошибок, выявленных в ходе налоговых проверок;
- наличие судебных разбирательств с поставщиками и клиентами.

Все имеющиеся в вышеперечисленных обстоятельствах нарушения могут повториться и после их обнаружения.

Планирование аудита заключается в построении общей стратегии и детального подхода к продолжительности, характеру и ожидаемому объему аудита. Это делается для того, чтобы аудиторское задание было выполнено экономично, эффективно, результативно и в предусмотренные сроки.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что планирование аудиторской проверки на предприятиях общественного является одним из важнейших этапов при проведении всего аудита. На этапе планирования определяются основная стратегия и тактика аудита, формируются предпосылки для качественного проведения аудита, разрабатываются конкретные аудиторские процедуры, рассчитывается уровень существенности, анализируются риски.

3.2. Аналитические процедуры и аудиторские доказательства, используемые в процессе проведения аудита на предприятиях общественного питания

Сложность ведения бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания заключается в том, что в ежедневном режиме необходимо проводить множество операций, связанных с закупкой товаров, калькуляцией блюд, актуализацией меню, производством и реализацией готовой продукции. Кроме того, у многих компаний общественного питания есть дополнительные статьи доходов-расходов, связанные с организацией досугово-развлекательной деятельности. Все это обуславливает высокий риск появления ошибок в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, обнаружить и устранить которые позволяет финансовый контроль и аудит.

Вся информация, которую собирает и анализирует аудитор в процессе проведения финансового контроля и аудита, называется аудиторскими доказательствами. От их достоверности, качества и актуальности зависит основная цель аудиторской работы - дать аудитору возможность выразить свое мнение о правильности и достоверности отражения финансового положения организации и результатов ее деятельности. Кроме того, аудитор стремится убедиться в том, что информация, представленная в финансовой отчетности, не содержит существенных искажений и соответствует основным принципам ее составления. В настоящее время в Республике Молдова действуют Международные стандарты аудита (МСА), которые определяют четкий перечень аудиторских процедур для получения

качественных аудиторских доказательств. Однако они не предоставляют подробных инструкций относительно методов их сбора и не учитывают особенности отраслей деятельности предприятий. Эти факторы, однако, играют важную роль в ускорении процесса аудиторской проверки и повышении ее качества. Поэтому основной целью данного исследования является раскрытие сущности и видов аудиторских доказательств, а также определение порядка их сбора и использования с учетом специфики отрасли, чтобы обеспечить обоснованное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности на предприятиях данной отрасли.

В разделе рассмотрены следующие вопросы, связанные с аудиторскими доказательствами:

- понятие аудиторских доказательств, основные их виды и порядок получения на предприятиях общественного питания;
- понятие аналитических процедур, цель, классификация.

В соответствии с МСА 500, аудиторские доказательства – это информация, применяемая аудитором при формировании заключений, которые лежат в основе аудиторского мнения. Аудиторские доказательства охватывают данные бухгалтерского учета, на которых базируется составление финансовой отчетности, а также другие источники, включая: аудиторские документы, первичные бухгалтерские записи и документы, результаты инвентаризации, отчеты о ходе финансово-хозяйственной деятельности предприятия, информацию, полученную от сторонних структур и т.д. [62, п. 5].

На предприятиях общественного питания аудиторские доказательства получают в результате проведения тестов контроля и процедур проверки по существу [98]. Эти процедуры помогают аудиторской фирме оценить достоверность и надежность информации, используемой для аудита.

Следует отметить, что в данном контексте наиболее ценными и надежными считаются внешние доказательства [36, стр.31]. Это информация, полученная от независимых источников или третьих сторон, что увеличивает ее независимость и обоснованность. Затем по степени их ценности и надежности следуют смешанные данные, которые сочетают в себе информацию от экономического субъекта и подтверждение от третьей стороны [118, стр.143].

Тесты контроля - это специальные процедуры, проводимые в организации для оценки эффективности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля [46, стр.

75]. Они выполняются с целью обеспечения точности и надежности бухгалтерской информации и могут включать следующие элементы:

- 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 направлены на выявление значительных искажений в финансовой отчетности. Существуют два вида таких процедур:

1) детальные проверки операций и сальдо счетов, которые включают в себя:

- а) инспекцию – аудиторская проверка записей, документов и материальных активов. В ходе инспекции аудитор получает разнообразные аудиторские доказательства, имеющие разную степень надежности, зависящую от их природы, источника и эффективности внутреннего контроля над их обработкой. Путем инспекции материальных активов предоставляются аудиторские доказательства, достоверно подтверждающие их наличие, хотя не обязательно подтверждающие право собственности на них или их стоимостную оценку;

- б) наблюдение – изучение процессов или процедур, выполняемых другими лицами. Осуществляя процедуру наблюдения, аудитор, не вмешиваясь, отслеживает ход выполнения определенного процесса другими лицами, как правило, сотрудниками аудируемого лица. Обычно при проведении наблюдения аудитор получает более достоверное аудиторское доказательство по сравнению с тем, которое может быть получено путем запросов. Например, аудитор может получить аудиторское доказательство относительно надлежащего разделения обязанностей, либо наблюдая за лицами, применяющими процедуру контроля, либо опрашивая соответствующих сотрудников;

- в) запрос и подтверждение – поиск и получение информации у осведомленных лиц. В запросе выражается просьба о предоставлении информации, адресованная компетентным в данных вопросах лицам, как состоящим, так и не состоящим в штате

организации. При этом форма запросов может быть, как письменной, так и устной. Ответы на запросы могут помочь аудитору получить необходимую информацию для подтверждения (или опровержения) каких-либо фактов;

г) подсчет – используется аудитором при проверке правильности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях клиента, а также для самостоятельных вычислений.

2) аналитические процедуры, представляющие собой анализ и оценку полученной аудитором информации.

Аналитические процедуры являются неотъемлемой частью аудиторской работы и применяются как на этапе планирования аудита, так и в ходе его проведения на разных этапах. Эти процедуры заключаются в анализе и оценке информации, полученной аудитором, а также в вычислении и изучении ключевых финансовых и экономических показателей деятельности предприятия. Целью аналитических процедур является выявление несоответствий в учете финансово-хозяйственных операций, а также выявление причин, которые могли привести к ошибкам и искажениям в финансовой отчетности предприятия. [127, стр.91].

Цели и задачи проведения аналитических процедур зависят от этапа, на котором они выполняются. Наибольшее распространение аналитические процедуры получили на этапах планирования и завершения аудита [121, стр.61].

Согласно МСА 520, аналитические процедуры состоят из оценки финансовой информации путем изучения взаимосвязей между финансовой и нефинансовой информацией. Кроме того, аналитические процедуры включают в себя анализ обнаруженных аномалий или соотношений, которые не соответствуют другой доступной информации или значительно отличаются от ожидаемых показателей. [64, п.4].

Применение аналитических процедур имеет следующие цели:

- ▲ анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятий питания;
- ▲ выявление нетипичных ситуаций в функционировании предприятия;
- ▲ исследование систем внутреннего контроля и учета движения товаров, сырья, полуфабрикатов и готовой продукции;
- ▲ определение областей проверки, требующих дополнительных аудиторских процедур;
- ▲ формирование оценки достоверности остатков в финансовой отчетности.

Аналитические процедуры классифицируются по следующим видам:

▲ качественный анализ (неколичественные логические оценки) – основан на применении эмпирических и научных знаний бухгалтерского учета, экономической деятельности компании и логических взаимосвязей. Является простым методом;

▲ простые количественные процедуры – применяются для проверки контрольных соотношений, например, между показателями в различных видах финансовой отчетности (процедуры проверки равенства показателей в бухгалтерской и налоговой отчетности). Используются в различных видах аудита, контроля и ревизии. Примером простых количественных аналитических процедур является экспресс-анализ финансовой деятельности компании на основе простых коэффициентов;

▲ сложные формализованные процедуры – основаны на использовании экономико-математических, математико-статистических моделей. Использование данного метода характеризуется высокой точностью результатов. Недостатком этого метода является высокая стоимость, трудоемкость, а также необходимость наличия программного обеспечения и специальных знаний и навыков. Сложные формализованные процедуры включают анализ трендов, вариационный анализ, регрессионный анализ и моделирование.

Аналитические процедуры могут использовать различные методы экономического и финансового анализа в зависимости от поставленных целей.

Критически важно, чтобы аудиторские процедуры, применяемые в рамках аудиторской проверки, были экономически обоснованными, с учетом достижения равновесия между затратами (включая экономические, временные и др.) и качеством аудита. Аналитические процедуры именно служат таким инструментом для достижения этой сбалансированности: результаты аналитических процедур позволяют значительно снизить трудозатраты аудиторской команды, сохраняя при этом высокое качество аудиторской проверки, так как они считаются информативными и способными выявлять потенциальные искажения данных в бухгалтерском (финансовом) учете.

В процессе аудита у аудиторов нет единой методики проведения анализа, поэтому каждый аудитор сам определяет показатели, коэффициенты и методы анализа, учитывая доступную информацию и особенности деятельности организации.

- Анализ может быть проведен с использованием следующих методов:
- 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.

Выбор конкретного метода зависит от конкретных обстоятельств и задач, поставленных перед аудитором [123].

В связи с высокой эффективностью использования и, прежде всего, обеспечением унификации и сокращением трудоемкости следует расширять сферу применения аналитических процедур, например, в экспресс-анализе. В таблице 3.9. представлено значение аналитических процедур на разных этапах экспресс-анализа.

Таблица 3.9. Аналитические процедуры на разных этапах экспресс-анализа

Этапы экспресс-анализа	Цель аналитических процедур	Информационная база	Аналитические процедуры
Подготовительный этап	Подтверждение существенности и полноты используемой информации	Нормативные документы компании, бухгалтерская и управленческая отчетность	- проверка отчетности на соответствие требованиям нормативно-правовых актов; - сравнение прямых и косвенных контрольных соотношений между показателями
Предварительный обзор финансовой и нефинансовой информации	Определение положительных и отрицательных тенденций, взаимосвязей	- годовая бухгалтерская отчетность; - маркетинговые исследования и обзоры рынков	- подбор информации о компании (отрасль функционирования, положение на рынке и т.д.); - анализ темпов роста и прироста основных показателей деятельности; - сравнение основных показателей деятельности со среднеотраслевыми значениями; - проверка на наличие проблемных статей в отчетности
Предварительный обзор финансовой и нефинансовой информации	Подготовка общего вывода по данным бухгалтерской отчетности	- годовая бухгалтерская отчетность; - годовой отчет общества	- оценка имущественного положения; - расчет показателей финансовой устойчивости; - оценка платежеспособности и ликвидности; - оценка результативности

Источник: разработано автором на основе работы «Этапы проведения аудиторской проверки: Особенности аудита организаций оптовой торговли» [8]

Данная таблица представлена как один из вариантов эффективного метода проведения экспресс-анализа. Каждый аналитик, исходя из своего опыта, квалификации,

специфики деятельности компании, может использовать свой набор аналитических процедур и систем показателей. Важной задачей экспресс-анализа на всех этапах является получение достаточных и правильных аудиторских доказательств, касающихся операций по движению товаров и раскрытия информации о них, а также оценка влияния этих операций на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемой организации.

Для эффективного аудита в сфере общественного питания рекомендуется проводить ряд аудиторских процедур, среди которых основными являются:

- проведение проверки системы внутреннего контроля приобретения товаров и материалов для производства продукции, их продажи и иного списания, поступления денежных средств;
- тесты дебиторов и кредиторов по сальдо индивидуальных заказчиков: просмотр сопутствующей документации по отгрузке и получению выручки;
- проведение анализа счетов «Товары», «Готовая продукция», «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет» и прочих счетов/субсчетов на предмет выявления: существенных оборотов, нетипичных хозяйственных операций, нарушений отражения в учете операций по приобретению, производству и продаже готовой продукции и товаров, а также соответствия их учета порядку, прописанному в учетных политиках проверяемой организации, требованиям нормативных актов, изучение информационных систем, связанных с подготовкой и формированием бухгалтерской (финансовой) отчетности и прочие аналитические процедуры;
- направленное тестирование дебетовых записей по счетам 216 «Продукция», 217 «Товары», 832 ««Выручка от продажи ценностей за наличный расчет»» (с целью выявления занижения) и кредитовых записей по счету 521 «Текущие коммерческие обязательства» (с целью выявления завышения);
- проверка правильности отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности операций по поступлению и выбытию товаров, готовой продукции, соответствия информации, представленной в отчетности, данным бухгалтерского учета. Проверка правильности формирования коммерческих расходов в соответствии с порядком, закрепленным в учетных политиках, требованиями законодательства РМ и др.;
- оценка результатов – направлена на получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств, необходимых для формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в первую очередь в отношении

отражения в учете и отчетности торговых операций и операций, связанных с производством готовой продукции;

- сравнение фактических показателей с нормативными (сметными) или плановыми значениями – является неотъемлемой частью анализа (примером может служить контроль за соответствием реально используемого сырья в блюдах данным, указанным в технологических рецептурах);

- посещение мест и проведение неожиданных тестов, например, наблюдение за запасами в местах, где участие аудитора не было заранее объявлено;

- проверка, были ли зарегистрированы различия в недостатке между стоимостью инвентаризации и стоимостью ввода в бухгалтерию;

- проверка, были ли созданы резервы на случай наличия устаревших запасов - результат проверки остатков по возрасту запасов [137, стр.256].

Практика проведения аудита организаций общественного питания позволила выделить и систематизировать наиболее типичные ошибки, свойственные для данного вида экономической деятельности:

- ненадлежащая организация аналитического учета товаров и готовой продукции в бухгалтерии или на складах, кладовых или в других местах хранения;

- отсутствие оформленных в соответствии с требованиями законодательства результатов проведения инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, при смене материально ответственных лиц или некорректное отражение результатов инвентаризации в учете;

- неправильное формирование фактической себестоимости готовой продукции (завышение закладки расходов в ТТК по сравнению с фактическими);

- некорректное и несвоевременное списание испорченных продуктов и прочее.

Все выявленные в ходе аудита ошибки и искажения подлежат регистрации в рабочих документах (аудиторская документация), разработанных в аудиторской компании.

Согласно МСА 230 аудиторская документация – это записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах [57, п.6].

Рабочие документы аудитора используются:

- при планировании аудиторских проверок;

- при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;

- для фиксирования аудиторских доказательств;

- для записи вопросов, имеющих значимость для будущих аудиторских заданий.

Документация аудитора может вестись как на бумажных, так и на электронных носителях, а также формироваться в специализированных аудиторских программах. В список аудиторской документации могут быть включены копии документов аудируемой организации (например, значимые договоры) [57].

Аудиторская документация формируется в виде аудиторских файлов. Аудиторский файл - это набор одной или нескольких папок, а также других носителей информации, будь то бумажные документы или электронные файлы, предназначенных для хранения данных, которые составляют аудиторскую документацию, связанную с определенной задачей или аудиторским проектом [57].

В каждом рабочем файле отражают следующую информацию:

- наименование предприятия, в котором проводится аудит;
- дата проведения проверки;
- имена лиц, составляющих рабочий документ;
- имя лица, отвечающего за контроль (руководитель аудиторской проверки).

Однако прежде чем включить выявленные нарушения и замечания в аудиторский отчет и аудиторское заключение, необходимо получить надлежащие доказательства, которыми являются документированные источники данных, полученных в результате аудиторской проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации общественного питания. Они включают: документацию, регистры и отчетность бухгалтерского учета, расчеты аудитора, заключения экспертов, сведения, полученные от персонала проверяемой организации и третьих лиц. Состав и содержание доказательств зависят от вида аудиторских процедур и объектов проверки. Пример подобной взаимосвязи представлен в таблице 3.10. Взаимосвязь, представленная в таблице 3.10., может быть положена в основу формирования программы аудита и разработки процедур проверки по существу.

Процесс получения аудиторских доказательств не должен быть хаотичным и бессистемным, а, напротив, должен определяться установленной последовательностью действий аудитора, степенью важности результатов, полученных на определенной стадии аудиторской проверки, с точки зрения обоснованности общих итогов, объемов времени и трудозатрат.

Таблица 3.10. Пример взаимосвязи между объектом проверки, аудиторскими процедурами и источником доказательств

№ п.п.	Объект проверки	Аудиторская процедура	Источник доказательств
1.	Товар	Проверка правильности отражения в учете и документального оформления оприходования и списания товаров	<ul style="list-style-type: none"> - учетные политики; - регистры аналитического учета; - договоры купли-продажи; - договор поставки товара; - накладные; - счета-фактуры; - журналы регистрации полученных счетов-фактур; - книги покупок и продаж.
2.	Выручка от продажи товара	Проверка полноты, своевременности и правильности отражения выручки от реализации продукции (работ, услуг)	<ul style="list-style-type: none"> - учетные политики; - регистры аналитического учета; - договоры купли-продажи; - договор поставки товара; - накладные; - счета-фактуры; - книги покупок и продаж.
3.	Готовая продукция	Проверка правильности отражения в учете формирования себестоимости готовой продукции, оприходования и списания	<ul style="list-style-type: none"> - технико-технологические рецептуры; - калькуляционные карты; - учетные политики; - книги покупок и продаж.
4.	Инвентаризация товара, сырья и полуфабрикатов	Проверка правильности проведения инвентаризации товара, материалов, полуфабрикатов и отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском и налоговом учете	<ul style="list-style-type: none"> - журнал регистрации приказов; (распоряжений руководителя); - приказы руководителя; - инвентаризационные описи; - сличительные ведомости; - акты инвентаризации.

Источник: разработано автором на основе работы «Этапы проведения аудиторской проверки: Особенности аудита организаций оптовой торговли» [8]

Схематично процесс получения аудиторских доказательств представлен на рис. 3.5.

Таким образом, процесс получения аудиторских доказательств основан на целевом и информационном подходах к их сбору и оценке [134].

Поскольку основным показателем деятельности организаций общественного питания является товарооборот, то в ходе применения аналитических процедур необходимо особое внимание уделить именно этому показателю.

Товарооборот в общественном питании – это объем реализованной потребителям продукции (покупной или собственного производства). Рост товарооборота и совершенствование его структуры позволят снизить объем издержек обращения, что, в свою очередь, поможет повысить эффективность деятельность предприятий общепита.

Под экономической эффективностью коммерческой организации понимается соизмерение полученных результатов с имеющимися ресурсами и произведенными затратами.



Рис.3.5. Процесс получения аудиторских доказательств на предприятиях общественного питания

Источник: разработано автором на основании работы «Аудиторские доказательства как объективная основа мнения аудитора» [134]

В качестве показателей оценки эффективности деятельности организаций общественного питания могут выступать: соотношение темпа роста расходов и темпа роста доходов, среднемесячная заработная плата работников, коэффициент роста розничного оборота хозяйствующего субъекта, коэффициент рентабельности продаж, коэффициент уровня издержек обращения, коэффициент ритмичности товарооборота, индекс цен.

При этом можно использовать следующие формулы для расчета показателей эффективности на предприятиях исследуемой сферы:

$$\text{Коэффициент рентабельности продаж} = \frac{\text{Прибыль до налогообложения}}{\text{Розничный товарооборот}} \quad (5)$$

Данный коэффициент описывает эффективность реализации продукции. В качестве источника показателя можно учитывать статистические данные.

$$\text{Коэффициент ритмичности товарооборота} = \frac{\text{Розничный товароборот за квартал}}{\text{Годовой розничный товароборот}} \quad (6)$$

Представленный коэффициент позволяет определить равномерность продаж на протяжении года и выявить степень удовлетворения покупательского спроса [154].

$$\text{Соотношение темпа роста расходов} = \frac{\text{Расходы отчетного периода}}{\text{Расходы предыдущего периода}} \quad (7)$$

$$\text{Соотношение темпа роста доходов} = \frac{\text{Розничный товароборот отчетного периода}}{\text{Розничный товароборот предыдущего периода}} \quad (8)$$

Сопоставление темпов роста этих составляющих позволяет оценить, какой из них оказал позитивное или негативное влияние на прибыль. При этом темп роста расходов должен быть меньше темпа роста доходов [123].

Представленные показатели позволяют оценить эффективность деятельности предприятий в сфере общественного питания, проводя расчеты и сопоставляя полученные результаты с ожидаемыми показателями. В случае выявления аналитическими методами каких-либо отклонений от ожидаемых результатов, аудитор должен провести более детальное исследование этих расхождений и запросить у руководства предприятия пояснения. Если руководство не в состоянии предоставить адекватные объяснения или их аргументация окажется недостаточной, аудитор может применить дополнительные аналитические методы [123].

Перечень аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для сбора аудиторских доказательств, и их объем указываются в программе аудита.

Согласно МСА 230 целью аудитора является подготовка документации, которая обеспечивает:

- достаточные и надлежащие данные, обосновывающие аудиторское заключение;
- доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с положениями МСА и нормативно-правовыми документами по аудиту РМ [57].

В этом контексте, стоит отметить, что достаточность – это количественный параметр аудиторских доказательств, в то время как надлежащие данные представляют

собой качественную основу аудиторских подтверждений, обеспечивая их соответствие конкретным предпосылкам формирования финансовой отчетности и подтверждая ее достоверность.

Обычно аудитор полагается на аудиторские доказательства, которые представляют собой убедительные факты или информацию, поддерживающую определенные выводы. Однако следует отметить, что аудиторские доказательства редко бывают исчерпывающими и часто собираются из различных источников или на основе разнообразных документов, содержащих различные сведения. Это делается с целью подтверждения законности и корректности определенной хозяйственной операции или группы подобных операций.

Для определения достаточности и уместности доказательств, аудитору следует оценивать их существенность, а также учитывать неотъемлемые риски и риски контроля, опыт предыдущих проверок, уровень убедительности доказательств, наличие ошибок или фактов мошенничества, обнаруженных в ходе проведения проверки.

Аудиторские доказательства – это не только информация, полученная аудитором при проведении проверки, но и результаты анализа такой информации. При их сборе и анализе, аудитору следует учитывать, что аудиторские доказательства должны обладать следующими условиями: достаточностью, достоверностью и иметь надлежащий характер, так как это способствует снижению рисков до приемлемо низкого уровня. Также важно учитывать, что при сборе аудиторских доказательств на предприятиях общественного питания следует руководствоваться не только МСА, но и учитывать специфику предприятия [128, стр.189].

3.3. Процедуры завершения и пути применения результатов аудита

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 было представлено больше полезной им информации, а именно имеющиеся проблемы аудируемого лица. Повышенное внимание пользователей, заинтересованных в получении качественной информации о деятельности предприятия, значительно увеличивает статус данного документа и требует постоянного развития и совершенствования нормативно-правовой базы как в РФ, так и за рубежом.

В силу этого обстоятельства, в данном подзаголовке будут рассмотрены следующие вопросы, связанные с завершением аудита на предприятиях общественного питания:

- ✚ структура, содержание и виды аудиторского заключения;
- ✚ особенности составления аудиторского заключения на предприятиях общественного питания.

Важность аудиторского заключения, как средства повышения надежности информации, представленной в бухгалтерских отчетах, определяет необходимость предъявления жестких требований к его содержанию и оформлению.

Вопросам составления аудиторского заключения посвящены международные стандарты:

✓ МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности». При выдаче аудиторского заключения аудитор руководствуется данным стандартом, так как он определяет форму и содержание аудиторского заключения, которое составляется на основе результатов аудита финансовой отчетности [65];

✓ МСА 701 "Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении" определяет обязанность аудитора предоставлять информацию о ключевых аспектах аудита в аудиторском заключении. Стандарт определяет, какие аспекты следует выделить, и устанавливает форму и содержание такой информации с целью повышения прозрачности проведенного аудита [66].

✓ МСА 705 "Модифицированное мнение в аудиторском заключении" устанавливает обязанности аудитора, в случае сбора соответствующих доказательств. Этот стандарт определяет, как выражение аудитором модифицированного мнения влияет на форму и содержание аудиторского заключения [67].

✓ МСА 706 "Разделы 'Важные обстоятельства' и 'Прочие сведения' в аудиторском заключении" устанавливает обязанности аудиторов по раскрытию дополнительной информации в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к важным событиям, обстоятельствам или вопросам, которые не представлены в финансовой отчетности[68].

✓ МСА 710 "Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность" устанавливает требования к аудиторским процедурам, связанным с событиями или условиями, которые могут возникнуть после даты завершения аудиторской работы, но до даты выдачи аудиторского отчета[69].

✓ МСА 720 "Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации" определяют обязанности аудитора по рассмотрению другой финансовой и нефинансовой

информации, по которой аудитор не обязан составлять аудиторское заключение, но которая содержится в документах, включающих проаудированную финансовую отчетность[86].

Согласно МСА 700 содержание и структура аудиторских заключений включает следующие основные элементы:

Аудиторское заключение
<ul style="list-style-type: none">• Заголовок• Адресат• Мнение аудитора• Основание для выражения мнения• Ключевые вопросы аудита• Прочая информация• Ответственность за финансовую отчетность• Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности• Обязанности по составлению других отчетов• Имя руководителя задания• Подпись аудитора• Адрес аудитора• Дата аудиторского заключения

Рис.3.6. Структура аудиторского заключения

Источник: разработано автором на основании МСА 700 [65, п.20]

Автор данной работы считает, что при проведении аудита на предприятиях общественного питания следует уделить особое внимание 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 должно раскрыть эту информацию в отчетности;
- 2) обоснование, почему этот вопрос является наиболее значимым для аудита и почему он был определен как ключевой вопрос аудита;

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 [97, с.21].

В случае, если аудитором было выражено модифицированное мнение, то особое внимание следует уделить параграфу «Основания для выражения мнения», в котором содержатся пояснения, почему проверяющий не смог безоговорочно подтвердить достоверность отчетности.

В зависимости от выводов, сделанных на основе анализа аудиторских доказательств, аудитор может выразить одно из следующих мнений:

Таблица 3.11. Виды аудиторского заключения

Мнение аудитора			
Немодифицированное	Модифицированное		
	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение	Отказ от выражения мнения
Аудитор в заключение устанавливает такое мнение, в случае если отчетность достоверна. Что финансовый учет соответствует всем правовым нормам [65, 7 с]	Аудиторские доказательства указывают на то, что в финансовой отчетности имеются определенные несоответствия, имеющие существенное значение [67, п.7а]. Такое мнение дается аудитором, в случае если в ходе проверки аудитором не было собранно недостаточное количество доказательств, или были собраны существенные доказательства, но не в достаточном количестве. [67, п. 7 b].	Аудиторские доказательства указывают на то, что при проверке были собранно достаточных доказательств, указывающих на то, что финансовая отчетность не соответствует всем требованиям [67, п. 8]	Аудитор не может получить достаточно убедительных аудиторских доказательств для обоснования своего мнения [67, п.9]. Или, в крайне редких ситуациях, связанных с наличием множества факторов неопределенности. [67, п. 10].

Источник: разработано автором

Модифицированное мнение на предприятиях общественного питания может возникнуть в случае:

- ✓ искажения данных в отчетности (нецелесообразность выбранной политики, существенные ошибки в отчетности, ошибочное применение учетных политик);
- ✓ недостаточности доказательства (запрет на участие в инвентаризации, запрет на получение подтверждения от третьих лиц);

✓ ограничения объема работы аудитора настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства (уничтожение бухгалтерских документов).

В случае выражения мнения с оговоркой на предприятиях общественного питания автор рекомендует, чтобы в отчете аудитор дал разъяснение и привел доказательства причин формулирования такого мнения, а именно дал количественную оценку их возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность в отдельной, предшествующей части. Можно включить ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен выразить отрицательное мнение, если после получения доказательств в ходе аудита, приходит к выводу, что искажения, по отдельности или в совокупности, являются существенными и значительными для финансовой отчетности [67, 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 по продажам и закупкам 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.

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 [67, п.9].

Необходимо датировать аудиторское заключение точной датой завершения аудита, так как такое обозначение предоставляет пользователю основание полагать, что аудитор учел все события и операции, которые были известны на момент завершения аудита, произошли до этой даты и оказали влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение. Важно, чтобы аудиторское заключение было подписано руководителем аудиторской фирмы или другим уполномоченным лицом и лицом, которое проводило аудит (либо руководителем аудиторской проверки), а также важно указать

номер и срок действия его квалификационного аттестата [3]. Подписи обязательно должны быть заверены печатью. В случае, если аудит проводился индивидуальным аудитором, который самостоятельно осуществлял аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором.

Вместе с тем, в отечественной практике принято помимо аудиторского заключения о достоверности аудируемого участка предоставить клиенту и отчет о проведенном аудите.

Заключение

Проведённые автором исследовательские мероприятия, результаты которых представлены в настоящей работе, наглядно демонстрируют, что отраслевые особенности предприятий общественного питания имеют большое значение для процесса организации аудиторской проверки, выбора применяемых в ходе проверки аналитических процедур и методов завершения аудита, а также применения его результатов.

Очевидно при этом, что учет отраслевых особенностей важен не только при аудите в сфере общественного питания, но и в других отраслях экономики. В этой связи, с целью достижения наиболее достоверных результатов аудиторской проверки, автор рекомендует дополнять стандартные схемы аудита специальными программами, схемами и методами, учитывающими отраслевые особенности различных сфер экономической деятельности. Исключение фактора отраслевых особенностей из программы аудиторской проверки негативно сказывается на эффективности аудита даже в тех случаях, когда отраслевые особенности той или иной сферы экономики относительно незначительны.

Аудиторское заключение представляет собой результат аудита, но не его цель. Цель состоит собственно в проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности для оценки ее достоверности [118].

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 надежные объяснения, чтобы не вводить пользователей такого отчета в заблуждение. В конце аудиторской миссии рекомендуется провести финансово-экономический анализ субъекта. Результаты финансово-экономического анализа субъекта должны быть приложены к выводам и рекомендациям, относящимся к аудиторскому отчету.

3.1. Выводы к главе 3

В заключении данной главы можно сделать следующие выводы:

1. Аудит является крайне значимой практикой для предприятий общественного питания, поскольку он способствует оптимизации использования ресурсов и сокращению временных затрат для владельцев. Особое внимание следует уделить внутреннему аудиту, так как он позволяет осуществлять контроль за выполнением обязанностей сотрудниками, обеспечивать высокое качество продукции и следить за эффективностью выполнения задач руководителями.

2. В настоящее время аудит на предприятиях общественного питания проводится в разрезе различных разделов активов и обязательств, что не всегда соответствует международным требованиям и может снижать эффективность аудита.

3. Особое внимание при аудите следует уделять проверке ценообразования на продукцию, а также учету материальных и производственных запасов на складе. Так как неправильное ценообразование оказывает влияние на финансовую отчетность. Неверное ценообразование или неправильный учет запасов могут привести к искажению финансовых показателей организации, таких как прибыль, оборотные активы и обязательства.

4. Уровень риска при аудите рекомендуется устанавливать на отметке 5%, даже если это потребует дополнительных усилий. Установление низкого уровня риска (5%) помогает аудитору обеспечить высокую надежность и точность аудиторских результатов. Это особенно важно, так как финансовая отчетность компании является ключевой информацией для принятия бизнес-решений стейкхолдерами, такими как инвесторы, кредиторы и регуляторы.

5. Необходимо учитывать специфику предприятий и адаптировать аудиторские процедуры под их потребности. Так как у каждого вида деятельности свои уникальные риски и сложности. Каждое предприятие может столкнуться с уникальными рисками и сложностями, связанными, например, с особенностями производства, технологией, клиентской базой или правовыми обязательствами. Аудитор должен идентифицировать и анализировать эти риски, чтобы оценить их влияние на финансовую отчетность.

6. Важно уделять внимание бухгалтерской документации и правильности математических расчетов. Доказательства точности и достоверности информации: Бухгалтерская документация и математические расчеты являются основой для составления финансовой отчетности. Аудиторская проверка этих данных помогает

убедиться в их точности и достоверности. Неправильные расчеты или ошибки в документации могут привести к недостоверным финансовым отчетам, что может повлиять на принятие важных бизнес-решений и инвестиции.

7. Представление анкеты главному бухгалтеру предприятия на начальном этапе аудиторской миссии может помочь получить дополнительные сведения о качестве учета. Так как анкета может содержать общую информацию о предприятии, его деятельности и организационной структуре. Это позволяет аудитору лучше понять контекст, в котором работает компания, что, в свою очередь, помогает оценить особенности учета и финансовой отчетности. Также анкета может содержать вопросы о бухгалтерской политике, методах учета и процедурах, принятых на предприятии. Эта информация позволяет аудитору определить, соответствует ли учет установленным стандартам и требованиям.

8. При проведении аудита товародвижения рекомендуется тщательно проверять все связанные документы, относящиеся к данному циклу, чтобы обеспечить надежность аудиторских результатов. Так как Проверка документации товародвижения важна для того, чтобы удостовериться, что компания соблюдает требования законодательства и бухгалтерских стандартов, особенно в отношении учета товаров и расчетов с поставщиками и клиентами.

ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

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

1. Необходимость отразить в бухгалтерском учете все три ключевые функции предприятий общественного питания (процессы производства – приготовление пищи, торговли, то есть реализации, и оказания услуг – организация досуга) предопределяет разновариантность подходов к постановке учета. На предприятиях общественного питания в РМ применяются как производственный, так и торговый методы учета, каждый из которых имеет свои преимущества.
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 это со спецификой 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 метод (как более точный), а для всех остальных – торговый (как менее трудоемкий).
2. Для верного исчисления себестоимости продукции автор рекомендует пересмотреть специфический метод калькулирования себестоимости готовой продукции и в производственные затраты включать все косвенные производственные затраты.
3. Автор рекомендует 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 невычитаемые 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 также рекомендуется применение управленческого учета. 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. При проведении внешнего аудита на предприятиях общественного питания аудитору рекомендуется установить уровень риска – 5%, чтоб повысить качество аудита, несмотря на то, что это потребует больше времени и средств.
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.

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. АКИМЕНКО, Е. «Методические аспекты учета затрат предприятий общественного питания». *Символ науки* [online]. 2016, nr.4-1, стр.14-19 [citat 08.06.2019]. Disponibil:<https://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskie-aspekty-ucheta-zatrat-predpriyatiy-obschestvennogo-pitaniya>
2. АПЧЁРЧ, А. *Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ. / А. Апчерч, под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой.* М.: Финансы и статистика, 2002, 952 с. ISBN 5-279-02251-9.
3. 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.*
4. БАЖЕРЯН, Е. *Бухгалтерский учет в торговле. Молд. Экон. Акад.. Chişinău: ASEM, 2011, 331 с. ISBN 978-9975-75-576-4.*
5. БАТРАЕВА, Э. *Экономика предприятия общественного питания: учебник и практикум для среднего профессионального образования. Москва: Издательство Юрайт, 2019, 390 с. ISBN 978-5-534-04578-9.*
6. БЕЛЯЕВА, Е. «Учет в ресторанном хозяйстве». *«Бухгалтерская неделя»* [online]. № 31, 06.2017 [citat 09.09.2021]. Disponibil:<https://i.factor.ua/journals/bn/2017/july/issue-31/article-29391.html>
7. БУРЦЕВ, В.В. *Бюджетирование в управлении коммерческой организацией. Аудитор* [online]. 2006, № 3, стр. 32-37 [citat 09.09.2021]. Disponibil:https://gaap.ru/articles/byudzhetrovanie_v_upravlenii_kommercheskoy_organizatsiyey
8. ВАРЛАМОВА, Е. Н. *Этапы проведения аудиторской проверки: Особенности аудита организаций оптовой торговли. Международный бухгалтерский учет. Серия: Экономика и экономические науки* [online]. 2012, № 4 (202), стр. 56-63 (citat: 09.04.2021). Disponibil:<https://cyberleninka.ru/article/n/etapy-provedeniya-auditorskoy-proverki-osobennosti-audita-organizatsiy-optovoy-torgovli>
9. ВАХРУШИНА, М., ТОЛЧЕЕВА, А. *Корпоративная отчетность как результат эволюции отчетной информации компании. Вестник ПГУ. Серия: Экономика* [online]. 2017, №2, стр. 297-310 [citat 09.07.2021]. Disponibil:<https://cyberleninka.ru/article/n/korporativnaya-otchetnost-kak-rezultat-evolyutsii-otchetnoy-informatsii-kompanii>
10. ВАХРУШИНА, М.А. *Проблемы и перспективы развития российского управленческого учёта. Международный бухгалтерский учёт* [online]. 2014, № 33,

- стр. 12 – 23 [цитат 05.06.2019]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-i-perspektivy-razvitiya-rossiyskogo-upravlencheskogo-ucheta>
11. ВОТИНОВА, Н., ВЕРЕТИЛЬНАЯ, Г. Бухгалтерский учет затрат на производство и продажу продукции на предприятиях общественного питания. *Экономика и менеджмент инновационных технологий* [online]. 2017, №8, [цитат 05.06.2019]. Disponibil: <https://ekonomika.snauka.ru/2017/08/15185>
 12. ГАРРИСОН Р., НОРИН Э., БРЮЭР П. *Управленческий учет. 12-е изд. Пер. с англ. под ред. М.А. Карлика.* СПб.: Питер, 2010, 592 с. ISBN 978-5-49807-291-3.
 13. ГЕТЬМАН, В.Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности. *Международный бухгалтерский учет.* [online]. 2014, №44 (338), стр. 2-15 [цитат 17.04.2022]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-kontseptualnyh-osnovah-i-strukture-mezhdunarodnogo-standarta-po-integrirovannoy-otchetnosti-1>
 14. ГЛУШКО, Д.А. Интегрированная отчетность и перспективы ее внедрения в Российской Федерации. *Учет. Анализ. Аудит* [online]. 2016, №1, стр.126-130, [цитат 12.04.2022]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirovannaya-otchetnost-i-perspektivy-ee-vnedreniya-v-rossiyskoy-federatsii>
 15. ГОРЕМЫКИНА, Т., ОСИПЕНКОВА, О. Международные стандарты аудита: учеб. пособие. М. : МГИУ, 2003, 191 с. ISBN 5-276-00482-X.
 16. ГОСТР 50647-94 «Общественное питание. Термины и определения». Утвержден Постановлением Госстандарта РФ: №35 от 21.02.1994 г. [online]. [цитат 08.01.2020]. Disponibil: <http://docs.cntd.ru/document/1200084757>
 17. Гражданский кодекс Республики Молдова: №1107 от 06 июня 2002. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2002, №82-86 [цитат 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=109311&lang=ru
 18. ГРИНИК, Т. О проблемах применения суммового метода учета товаров в рознице. *În: Contabilitate și audit* [online]. 2014, № 5 [цитат 06.04.2021]. Disponibil: <https://old.contabilitate.md/?mod=article&id=5918>
 19. ГРИНИК, Т., ХЭБЭШЕСКУ, Н. «Бухгалтерская кухня» общественного питания. *Contabilitate și audit.* 2010, №.8, с. 47-63. ISSN 1813-4408.
 20. ГУДКОВ, А. А. Теоретические аспекты показателей доходов, расходов и финансовых результатов. *Молодой ученый* [online]. 2019, № 21 (259), стр. 177-180. [цитат 28.04.2022]. Disponibil: <https://moluch.ru/archive/259/59366>

21. Директивы Европейского Парламента и Совета о годовой финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов предприятий: № 2013/34/ЕС от 26.06.2013 года [online]. [citat 12.05.2020]. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=en>
22. ДОНЧУ, О., КОВАЛЁВ-РУСУ, Ж. Особенности учета в сфере общественного питания. *«Бухгалтерские и налоговые консультации»*. 2017, № 12, 42-52. ISSN 1857-1697.
23. ДОНЧУ, О., КОВАЛЁВ-РУСУ, Ж. Особенности учета в сфере общественного питания. *«Бухгалтерские и налоговые консультации»*. 2017, № 7, 46-54. ISSN 1857-1697.
24. ДРУРИ, К. Управленческий и производственный учёт. Вводный курс: Учебник, 5-е изд., перераб. и доп. Москва: Издательство „ЮНИТИ-ДАНА”. 2012, 735 с. ISBN 5-238-00899-6.
25. Закон о внутренней торговле: № 231 от 23.09.2010. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2016, № 265-276 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=97343&lang=ru
26. Закон о пищевых продуктах: № 78 от 18.03.2004. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2004, № 83-83 [citat 10.06.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=95866&lang=ru
27. Закон о бухгалтерском учете и финансовой отчетности: № 287 от 15.12.2017. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2018, № 1-6 [citat 21.04.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110399&lang=ru
28. Закон о купле-продаже товаров: № 134 от 03.06.1994. *În: Monitorul Oficial al RM*. [online]. 1994, № 16-17 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?lang=ru&doc_id=64579
29. ЗЕЛЕНОВ, В. Формирование системы управленческого учета в предприятиях общественного питания. *Вестник ГУУ*. [online], 2015, №10 [citat 10.11.20]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-sistemy-upravlencheskogo-ucheta-v-predpriyatiyah-obschestvennogo-pitaniya>
30. ИВАШКЕВИЧ, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. М.: Магистр. 2011, 576 с. ISBN 5-7975-0540-1.

31. КЕРИМОВ, В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник для бакалавров. М.: *Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°»*. 2015, 384 с. ISBN 978-5-394-02317-0.
32. КОГДЕНКО, В.Г., МЕЛЬНИК, М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа. *Международный бухгалтерский учет* [online]. 2014, №10 (304), стр.2-15 [citat 18.01.2021]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirovannaya-otchetnost-voprosy-formirovaniya-i-analiza>
33. Коллектив авторов: координатор НЕДЕРИЦА, Александр. Управленческий учет: учебно-практическое пособие. *Ch.: АСАР*, 2000, 272 с. ISBN 9975-9547-5-8.
34. КОНДРАШОВА, О.Р. Интегрированная отчетность в системе управленческого учета. *Международный бухгалтерский учет* [online], 2018, №1 (439), стр.17-29 [citat 17.09.2019]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirovannaya-otchetnost-v-sisteme-upravlencheskogo-ucheta>
35. Концептуальные основы представления финансовых отчетов в стандартах МСФО [online]. [citat 18.06.2019]. Disponibil: <https://www.mf.gov.md/ru/content>
36. КОРОВЯКОВСКИЙ, Д.Г. Аудиторские доказательства. *Бухгалтер и закон* [online]. 2006, № 5, стр. 30–37 [citat 17.04.2022]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/auditorskie-dokazatelstva>
37. КОЧИНЕВ, Ю. Ю. Аудит: теория и практика. 4-е изд. *Путер*. 2010. 432 с. ISBN 978-5-388-00584-7.
38. КОНЬКИНА, Е. В. Трактовка доходов и расходов в соответствии с МСФО. *Молодой ученый*. [online], 2014, № 8 (67)], 504-506 [citat 17.04.2022]. Disponibil: <https://moluch.ru/archive/67/11297>
39. КРАПИВА, Т., УРЖУМОВА, А., АЛИСОВА, О., КИЛИНА, И. Особенности товародвижения на предприятиях общественного питания. *Техника и технология пищевых производств* [online]. 2019, №3, vol. 49, стр. 406-412 [citat 05.06.2022]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-tovarodvizheniya-na-predpriyatiyah-obschestvennogo-pitaniya>
40. КРАСНОВ, В.К., КРАСНОВА, Г.А., ЛЬВОВА, М.В. Модель аудиторского риска. *Современные проблемы науки и образования* [online]. 2012, № 2, 323 [citat 30.06.2020]. Disponibil: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=5980>

41. КРАСОВА, О.С. Бюджетирование и контроль затрат на предприятии: практическое пособие .3-е изд. Стер. М.: *Омега – Л*. 2008. 169 с. ISBN: 5-365-00802-2.
42. КУТАЕВА, Т., КУТАЕВА, Е. Общественное питание в системе потребительских услуг. *Вестник НГИЭИ* [online]. 2013, № 3 (22), стр.114-125 [citat 08.01.2020]. Disponibil: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=18973681>
43. КУЧЕРОВ, А., КОЗИЧЕВА, Я. Особенности аудита за рубежом. *Молодой ученый*. [online]. 2013, № 5(52), 339-343 [citat 08.01.2020]. Disponibil: <https://moluch.ru/archive/52/6908/>
44. ЛАПИЦКАЯ, Л. *Аудит: учебное пособие*. Молд. Экон. Акад.-. К.:ASEM, 2015, 410 с. ISBN:978-9975-75-730-0.
45. ЛЕСНИК, А.Л., СМИРНОВА М.Н., ЗАБАЕВ Ю.В. Менеджмент питания и обслуживания напитками в гостиничном бизнесе, ИПФ «Талер», 2001.
46. ЛУГОВКИНА, О.А. Аудиторские доказательства в соответствии с международными и российскими стандартами аудита. *Карельский научный журнал* [online]. 2014, № 3(8), стр. 75-77 [citat 08.01.2020]. Disponibil:<https://cyberleninka.ru/article/n/auditorskie-dokazatelstva-v-sootvetstvii-s-mezhdunarodnymi-i-rossiyskimi-standartami-audita>
47. МАЛИНОВСКАЯ, Н.В. Интегрированная отчетность - инновационная модель корпоративной отчетности. *Международный бухгалтерский учет* [online]. 2013, №38, стр.12-17 [citat 08.01.2020]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirovannaya-otchetnost--innovatsionnaya-model-korporativnoy-otchetnosti>
48. МАЮРНИКОВА, Л. А., АЛИСОВА, О. А., КРАПИВА, Т. В., НОВОСЕЛОВ, С. В. Формирование системы товародвижения на предприятиях общественного питания. *Ползуновский вестник* [online]. 2019, №1, стр. 28-33 [citat 05.06.2019]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-sistemy-tovarodvizheniya-na-predpriyatiyah-obschestvennogo-pitaniya>
49. Международные стандарты финансовой отчетности [online]. *În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, № 44 [citat 05.06.2019]. Disponibil: <https://mf.gov.md/ru/>
50. Международный стандарт ISO 26000 Social Responsibility [online]. [citat 05.06.2020]. Disponibil:https://documentation.lastradainternational.org/lisidocs/3078-ISO%2026000_2010.pdf

51. Международный стандарт интегрированной отчетности [online]. [citat 05.06.2020]. Disponibil:http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf
52. Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции и услуг, утвержденные Приказом Министерства финансов: № 118 от 06.08.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova № 177-181/1224 om 16.08.2013* [online]. [citat 05.07.2020]. Disponibil:https://www.legis.md/cautare/getResults?lang=ru&doc_id=43852
53. МИЛОСЕРДОВА, Анна. Производственный учет в сфере общественного питания. Дис. д-ра доктора экон. наук. Нижний Новгород, 2010, 200 стр.
54. МИРОШНИКОВА, Т. Разработка проекта комплексной постановки бюджетирования. *АНИ: экономика и управление* [online]. 2018, №1 (22), стр.186-190 [citat 17.04.2022]. Disponibil:<https://cyberleninka.ru/article/n/razrabotka-proekta-kompleksnoy-postanovki-byudzhetrovaniya>
55. МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» [online]. [citat18.06.2019]. Disponibil:[Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
56. МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» [online]. [citat 18.06.2019]. Disponibil: [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
57. МСА 230 «Аудиторская документация» [online]. [citat18.06.2019]. Disponibil:[Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
58. МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [online]. [citat 12.06.2019]. Disponibil: [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(gov.md\)](#)
59. МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [online]. [citat 12.06.2019]. Disponibil:[Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
60. МСА 320 «Существенность в планировании и выполнении аудита» [online]. [citat18.06.2019]. Disponibil: [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC](#)

- [в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
61. МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» [online], [citat18.06.2019]. Disponibil:[Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#).
 62. МСА 500 «Аудиторские доказательства» [online]. [citat 18.06.2019]. Disponibil:[Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
 63. МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода» [online]. [citat18.06.2019]. Disponibil: [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
 64. МСА 520 «Аналитические процедуры» [online]. [citat 18.06.2019]. Доступно [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
 65. МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» [online]. [citat18.06.2019]. Disponibil: [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#).
 66. МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» [online]. [citat18.06.2019]. Disponibil: [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#).
 67. МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [online]. [citat 21.08.2019]. Disponibil: [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
 68. МСА 706 ««Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»» [online]. [citat18.06.2019]. Disponibil: [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
 69. МСА 710 «Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность» [online]. [citat18.06.2019]. Disponibil:

- [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
70. МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» [online]. [citat 18.06.2019]. Disponibil: [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
71. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Режим доступа: [online]. [citat 12.06.2019]. Disponibil: [Международные Стандарты Финансовой Отчетности | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
72. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по контрактам с заказчиками» [online]. [citat 12.06.2019]. Disponibil: [https://www.Международные Стандарты Финансовой Отчетности | Министерство Финансов \(mf.gov.md\).](https://www.Международные_Стандарты_Финансовой_Отчетности_|Министерство_Финансов_(mf.gov.md).)
73. МСФО (IFRS) 16 «Основные средства» [online]. [citat 12.06.2019] .Disponibil: [https://www.Международные Стандарты Финансовой Отчетности | Министерство Финансов \(gov.md\).](https://www.Международные_Стандарты_Финансовой_Отчетности_|Министерство_Финансов_(gov.md).)
74. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» [online]. [citat 12.06.2019]. Disponibil: [https://www.Международные Стандарты Финансовой Отчетности | Министерство Финансов \(mf.gov.md\).](https://www.Международные_Стандарты_Финансовой_Отчетности_|Министерство_Финансов_(mf.gov.md).)
75. МСФО (IAS) 2 «Запасы» [online] [citat 12.06.2019]. Disponibil: [https://www.Международные Стандарты Финансовой Отчетности | Министерство Финансов \(mf.gov.md\).](https://www.Международные_Стандарты_Финансовой_Отчетности_|Министерство_Финансов_(mf.gov.md).)
76. Налоговый кодекс РМ: № 1163 от 24 апреля 1997. In: *Monitorul Oficial al RM* [online]. 1997, nr. 62 [citat 26.08.2019]. Disponibil: [https://www.CF1163/1997 \(legis.md\).](https://www.CF1163/1997_(legis.md).)
77. НАФИКОВА, С. Г., РОЖКОВА, Н. К. Понятие управленческого учета, история возникновения и развития управленческого учета. *Львовские чтения - 2018: Сборник статей VI Всероссийской научной конференции, Москва 22.05.2018. Москва: Государственный университет управления* [online]. 2018, стр. 121-129 [citat 12.06.2019]. Disponibil: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=36938332>.
78. НЕДЕРИЦА, А. Корреспонденция счетов по учету расходов. În: *Contabilitate și audit* [online]. 2018, № 7 [citat 12.10.2020]. Disponibil: <https://old.contabilitate.md/?mod=article&id=7877>

79. НЕДЕРИЦА, А. Об Учет доходов в соответствии с новыми НСБУ. *În: Contabilitate și audit.* [online]. 2014, № 5 [citat 12.10.2020]. Disponibil: <https://old.contabilitate.md/?mod=article&id=5879>
80. НЕДЕРИЦА, А., АПОСТУ, А. Об учете доходов, расходов и затрат от оказания различных видов услуг. *În: Contabilitate și audit.* 2017, №. 5, стр.24. ISSN 1813-4408.
81. НЕДЕРИЦА, А., ПАНУШ, В. Об учете и налогообложении производственных потерь. *În: Contabilitate și audit.* 2021, №. 10, стр.87-89. ISSN 1813-4408.
82. НЕДЕРИЦА, А., ФОАЛЯ, Л. Об исчислении себестоимости продукции в общественном питании. *În: Contabilitate și audit* [online]. 2012, № 11, стр.11-12 [citat 06.04.2021]. Disponibil: <https://old.contabilitate.md/?mod=article&id=5204>
83. НЕДЕРИЦА. А., *Комментарии к изменениям в НСБУ "Собственный капитал и обязательства.* *În: Contabilitate si audit. Chisinau, 2020.* т. Nr. 3. стр.48-61.
84. НЕФЕДОВА, Е.А., НАЗАРОВА, А.Н. Особенности учёта затрат на предприятиях общественного питания. *ТДР* [online]. 2015, №5 , стр.113-114 [citat 10.10.20]. Disponibil: <https://www.cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-ucheta-zatrat-na-predpriyatiyah-obschestvennogo-pitaniya>.
85. НЕЧЕУХИНА, Н., МУСТАФИНА, О. Развитие теории и методологии управленческого учета в учетно-аналитическом обеспечении управления. *Вестник ЮУрГУ. Серия: Экономика и менеджмент* [online]. 2019, №2, стр.131-132 [citat 12.06.2021]. Disponibil: <https://www.cyberleninka.ru/article/n/razvitie-teorii-i-metodologii-upravlencheskogo-ucheta-v-uchetno-analiticheskom-obespechenii-upravleniya>
86. НИКОЛАЕВА, Т., ФАДЕЕВА, З. Особенности услуг предприятий общественного питания на современном этапе развития отрасли. *Известия Уральского государственного экономического университета* [online]. 2007, № 1 (18), стр. 10-16 [citat 08.01.2020]. Disponibil: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=15263092>
87. НИКОЛЕНКО, П., ТЕРЕХОВ, А. Бухгалтерский учет в организациях общественного питания. *Учебник и практикум для спо.* Изд. 2. 2021, 409 с. ISBN 978-5-045-08350-8.
88. НСБУ «Доходы»: Приказ МФ № 118 от 06.08.2013. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2013, № 233-237/1533 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ru#

89. НСБУ «Запасы»: Приказ МФ № 118 от 06.08.2013. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2013, № 233-237/1533 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ru#
90. НСБУ «Представление финансовых отчетов»: Приказ МФ № 118 от 06.08.2013. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2013, № 233-237/1533 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ru
91. НСБУ «Расходы»: Приказ МФ № 118 от 06.08.2013. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2013, № 233-237/1533 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ru#
92. НСБУ «Собственный капитал и обязательства»: Приказ МФ № 118 от 06.08.2013. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2013, № 233-237/1533 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ru
93. НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события»: Приказ МФ № 118 от 06.08.2013. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2013, № 233-237/1533 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ru#
94. ПАТРОВ, В., НУРИДИНОВА, Л. *Бухгалтерский учет в общественном питании*. МОСКА «Финансы и статистика».2000, 320стр.. ISBN:5-279-01910-0.
95. 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]. Disponibil:<https://www.cyberleninka.ru/article/n/zatraty-i-rashody-v-sisteme-buhgalterskogo-ucheta-i-nalogooblozheniya>
96. ПОДАЧИНА, Л., ЧЕПУЛИС, Р. Сравнительная характеристика подходов к классификации и оценке услуг питания в современных условиях. *Проблемы современной экономики* [online]. 2013, № 1 (45), стр.311-313 [citat 08.01.2020].Disponibil:<https://www.cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnaya-harakteristika-podhodov-k-klassifikatsii-i-otsenke-uslug-pitaniya-v-sovremennyh-usloviyah>
97. ПОДОЛЬСКИЙ, В. И., САВИН, А.А., СОТНИКОВА, Л.В. *Аудит. Учебник для вузов . 3-е изд., перераб. и доп.* М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2006, 583 стр. ISBN 5-238-00494-Х.
98. ПОДОЛЬСКИЙ, В.И., САВИН, А.А. *Аудит: Учебник, 3-е изд.* Москва: Юрайт, 2011. 605 с. ISBN 978-5-9916- 0891-6.

99. Положение о Порядке проведения инвентаризации: № 60 от 29.05.2012. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2012, № 166-169 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=13507&lang=ru
100. Постановление об утверждении норм естественной убыли продовольственных и непродовольственных товаров в предприятиях торговли для всех форм собственности в Республике Молдова и инструкции по их применению: № 22 от 03.09.1996 г. *În: Monitorul Oficial al RM*. 1997, № 22-23 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=80018&lang=ru
101. Постановление Правительства Республики Молдова о Продажных ценах социально значимых товаров: № 774 от 20.06.16 г. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2016, № 169-183 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120517&lang=ru
102. Постановление Правительства Республики Молдова о Предоставлении услуг общественного питания: № 1209 от 08.11.2007. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2007, № 180-183 [citat: 21.04.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=111756&lang=ru
103. Постановлением Правительства Республики Молдова об Утверждении Положения о приемке товаров по количеству и качеству: № 1068 от 20.10.2020. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2002, № 11-13 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=46362&lang=ru
104. Приказ ГНИ об Утверждении Регламента о постановке на налоговый учет/прекращении деятельности в сфере заготовки сельскохозяйственной продукции растениеводства и садоводства и других объектов растительного мира, осуществляемой физическими лицами-резидентами: № 623 от 31.12.2019. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2020, № 14-23 статья № 79 [citat 05.06.2019]. Disponibil: <https://faolex.fao.org/docs/pdf/mol196598.pdf>
105. Приказ Министерства финансов Республики Молдова об Утверждении учетного листа по закупке продукции растениеводства и/или садоводства и/или объектов растительного мира и инструкции по ее заполнению и обязанности субъекта: № 3 от 01.02.2020. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2020, № 3-6 [citat 05.09.2022]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119840&lang=ru
106. Приказ Министерства финансов РМ об утверждении типовой формы первичного документа строгой отчетности «Налоговая накладная»: № 118 от 28.08.2017. *În:*

- Monitorul Oficial al RM* [online]. 2017. № 340-351 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=114792&lang=ru
107. Приказ МФ Республики Молдова об утверждении общего плана счетов бухгалтерского учета: №. 119/2013 от 06.08.2013. *În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2013, nr. 177-181. [citat 08.08.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=114792&lang=ru
108. Приказом Министерства финансов Республики Молдова об Утверждении типовой формы первичного документа строгой отчетности «Акт закупки товаров»: № 130 от 30.06.2010. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2020, № 210 [citat 05.06.2019]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=78616&lang=ru
109. РОЖДЕСТВЕНСКАЯ, Л.Н. История развития ценообразования в общественном питании. *ЭКО* [online]. 2008. №1 (403), стр.180-191 [citat 10.10.20]. Disponibil: <https://www.cyberleninka.ru/article/n/istoriya-razvitiya-tsenoobrazovaniya-v-obschestvennom-pitanii>
110. РОССОШАНСКАЯ, Н. Специфика отрасли общественного питания, влияющая на калькуляцию себестоимости услуг. *Вестник ПАГСТР* [online]. 2012, №2 (31), стр.212-216 [citat 17.07.2019]. Disponibil: <https://www.cyberleninka.ru/article/n/spetsifika-otrasli-obschestvennogo-pitaniya-vliyayuschaya-na-kalkulyatsiyu-sebestoimosti-uslug>
111. РОЩЕКТАЕВА, У. Интегрированная отчетность как инновационная модель корпоративной отчетности. *Научный вестник ЮИМ* [online]. 2018, №2, стр.44-49 [citat 05.06.2019]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirannaya-otchetnost-kak-innovatsionnaya-model-korporativnoy-otchetnosti>
112. РУСАКОВА, О. В. Функции и особенности системы общественного питания. *Молодой ученый* [online]. 2012, № 7 (42), стр. 121-123 [citat 08.01.2020]. Disponibil: <https://moluch.ru/archive/42/5116/>
113. РЫБЯНЦЕВА, М.С., ХРАМОВА, В. Е. Интегрированная отчетность как основа повышения существенности учетной информации. *Научный журнал КубГАУ* [online]. 2016, №120, стр. 1509-1529 [citat 08.06.2021]. Disponibil: <https://www.cyberleninka.ru/article/n/integrirannaya-otchetnost-kak-osnova-povysheniya-suschestvennosti-uchetnoy-informatsii>
114. САЛАХОВА, Э. *Учёт затрат, калькулирование и бюджетирование в различных отраслях производственной сферы: учебное пособие*. Астрахан. гос. техн. ун-т. - Астрахань: Изд-во АГТУ. 2015. 256с. ISBN 978-5-89154-565-6.

115. СИГИДОВ, Ю.И., БАБАЛЫКОВА, И.А., БАРАННИКОВ, А. А. Классификация затрат при исчислении себестоимости продукции в управленческом учете. *Научный журнал КубГАУ* [online]. 2013, №91 [citat 06.08.20]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/klassifikatsiya-zatrat-pri-ischislenii-sebestoimosti-produktsii-v-upravlencheskom-uchete>
116. СИКОРСКАЯ, О. Процесс планирования аудита. *Международный научный журнал «Инновационная наука»*, 2016, № 11-1, стр.35-42, ISSN 2410-6070.
117. СЛОБОДЯНУ, С. И снова общепит: проблемы применения пониженной ставки НДС. *In: Contabilitate și audit*. 2020. №5 , стр.16-19. ISSN 1813-4408.
118. СМАГИНА, А.Ю. Аудиторская выборка и аудиторские доказательства: сущность и классификация. *Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования* [online]. 2016, №5 (15), стр.139-144 [citat18.06.2019]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/auditorskaya-vyborka-i-auditorskie-dokazatelstva-suschnost-i-klassifikatsiya>
119. СОТНИКОВА, Л. В. Ключевые вопросы в аудиторском заключении: состав, классификация, приоритеты. *Аудитор* [online]. 2020, Т. 6, № 11, стр. 18-30. [citat18.06.2019]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskie-osnovy-analiticheskikh-protsedur-v-audite>
120. Стандарт социальной отчётности компаний AA1000 AS[online]. [citat 05.12.2022]. Disponibil:<http://www.mas-business.com/docs/Guidance%20for%20AA1000AS%202008%20Assurance%20Providers.pdf>
121. СУРНИНА, Е. Теоретические основы аналитических процедур в аудите. *Международный бухгалтерский учет. Режим доступа:* [online], 2010, №13. [citat 18.08.2019]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskie-osnovy-analiticheskikh-protsedur-v-audite>
122. Трудовой кодекс Республики Молдова: № 154 от 28.03.2003. *În: Monitorul Oficial al RM* [online]. 2003, №159-162 [citat 05.04.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120714&lang=ru
123. ФЕДОРОВСКИХ, О.Н. Аналитические процедуры внутреннего аудита эффективности деятельности субъектов ресторанного бизнеса. *Современные научные исследования и инновации* [online]. 2017, № 3, [citat 18.05.2021]. Disponibil: <https://www.web.snauka.ru/issues/2017/03/79040>

124. ФРИДМАН, А. *Экономика предприятия общественного питания: Учебник для бакалавров*. Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°». 2018, 464 стр. ISBN 978-5-394-02069-8.
125. Фрункина, И. Совершенствование организации проведения инвентаризации в предприятии общественного питания. *Азимут научных исследований: экономика и управление* [online]. 2021, Т. 10, № 3(36), стр. 401-404 [citat 21.05.2022]. Disponibil: <https://elibrary.ru/item.asp?id=46703501>
126. ХЛЕСТКИНА, Е.В., МУРЗАГАЛИНА, Г.М. Сравнение учета доходов и расходов по ГААП США, МСФО и РСБУ. *Символ науки* [online]. 2018, №10, стр.35-40 [citat 21.05.2021]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/sravnienie-ucheta-dohodov-i-rashodov-po-gaap-ssha-msfo-i-rsbu>
127. ХОРНГРЕН, Ч.Т., ФОСТЕР, Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. *Москва: Финансы и статистика. 2000. 416 с.*
128. **ХОРОЗОВА, В.** Аудиторские доказательства: порядок их получения и применения на предприятиях общественного питания. *În: Studia Universitatis Moldaviae (Seria Ştiinţe Exacte şi Economice)*, Nr. 7(127), 2019, p.186-189, ISSN 1857-2073. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/28.%20p.186-189.pdf
129. ХРЯПИНА, С., ГОРЕНБУРГОВ, М. Значение и роль аудита в деятельности предприятий социально-культурной сферы. *Петербургский экономический журнал*. [online]. 2018, №2, 87-95 [citat 08.01.2020]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/znachenie-i-rol-audita-v-deyatelnosti-predpriyatiy-sotsialno-kulturnoy-sfery>
130. ШЕШУКОВА, Т. Г., ГУЛЯЕВА, Е. Л. *Теория и практика контроллинга: учеб. пособ.* Москва: Финансы и статистика: ИНФРА-М, 2008, стр.176 ISBN 978-5-279-03262-4.
131. Шим, Дж. К. *Основы коммерческого бюджетирования: пер. с англ. / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел.* СПб.: Пергамент, 1998. 496 стр.
132. ЩАДИЛОВА, С. Основные отличия в бухгалтерском учете согласно российским и международным стандартам. *Аудитор* [online]. 2013, № 5, стр.41-47, ISSN: 1998-0701 [citat 05.06.2019]. Disponibil: <https://base.garant.ru/57738885/>
133. ЩЕРБАКОВА, Т., КРАПИВА, Т., НОВОСЕЛОВ, С., МАЮРНИКОВА, Л. Особенности формирования цены на продукцию предприятий общественного питания в условиях региона. *Техника и технология пищевых производств* [online]. vol. 40, no.1, 2016. стр.157-164 [citat 05.06.2019]. Disponibil:

<https://www.cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-formirovaniya-tseny-na-produktsiyu-predpriyatiy-obschestvennogo-pitaniya-v-usloviyah-regiona>

134. ЮДЕНЦЕВА, Л.А. Аудиторские доказательства как объективная основа мнения аудитора. *Международный бухгалтерский учет* [online]. 2015, №9(351), стр.40-48, ISSN: 2073-5081 [citat: 09.04.2021]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/auditorskie-dokazatelstva-kak-obektivnaya-osnova-mneniya-auditora-1>
135. ЯВОРСКАЯ, Е. Налоговые последствия списания запасов. *În: Contabilitate și audit* [online]. 2018, nr. 12 [citat 15.03.2019]. ISSN 1813-4408. Disponibil: <https://old.contabilitate.md/?mod=article&id=8075>

На украинском языке

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

На румынском языке

137. BAJEREAN, Eudochia, Maria Ratcov. Audit intern: metode și procedee ale auditului stocurilor. *Conferința științifică internațională "Competitivitate și inovarea în economia cunoașterii", 25-26 septembrie 2015*. 2015. Vol. 3. pp. 253-261. ISBN:978-9975-75-769-0.
138. BĂRBIERU, Ana-Carolina. Bariere în implementarea cadrului de raportare integrată - perspectiva Republicii Moldova = Barriers in implementing the integrated reporting framework - perspective of the Republic of Moldova. *În: Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători: Conf. șt. intern. studentescă, ISSC 2021: Culegere de articole științifice, Ed. a 5-a, 11-12 martie 2021*. Chișinău: ASEM, 2021, pp. 94-101. ISBN 978-9975-155-12-0
139. GRIGOROI, Lilia, DUMITRU, Madalina. Raportarea integrată – perspectivă pentru entitățile din Republica Moldova. *În: Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale = Paradigm of accounting and auditing: national realities, regional and international trends: Comunicări ale conferinței științifice internaționale, Ed. a 5-a, 1 aprilie, 2016*. Chișinău: S. n., 2016, pp. 9-15. ISBN 978-9975-127-48-6.
140. **HOROZOVA, V.** 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. Disponibil:

https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/522/Horozova-V_%20ec_2018_3.pdf?sequence=1&isAllowed=y

141. Hotărâre privind încadrarea pe tipuri a unităților de alimentație publică neincluse în structurile de primire turistice: 843 din 14 octombrie 1999. În: *Monitorul Oficial al României*. [online]. 1999, № 510/21 [citată 05.06.2019]. Disponibil: http://www.cdep.ro/pls/legis/legis_pck.htm_act_text?id=21029
142. NEDERITA, Alexandru. *Contabilitate financiară*. Chișinău: ASEM, 2003, 640 p. ISBN 978-9975-75-733-1.
143. *NORME privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare: din 27 mai 2004*. În: *Monitorul Oficial al României* [online]. 2004, № 522 [citată 05.06.2019]. Disponibil: <https://www.legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/52624>
144. OPREA, C., CĂLIN, C. *Contabilitatea managerială*. București: Tribuna economică, 2007, 322 p.
145. Raport privind activitatea Direcției generale comerț, alimentație publică și prestări servicii pentru anul 2021, ©2021 [citată 10.09.2021]. Disponibil: https://comert.chisinau.md/public/files/rapoarte/2019/Darea_de_seam_text_2019.pdf
146. Tuhari T. *Contabilitatea operațiilor în comerț*. Chișinău: Editura ASEM, 2002 -215p.

На английском языке

147. *Food Service Industry". USDA Economic Research Service. Retrieved 27 August 2015* [online]. [дата обращения 08.01.2020]. Disponibil: <https://www.ers.usda.gov/topics/food-markets-prices/food-service-industry.aspx>
148. Integrated Reporting Examples Databas. ©2022 [citată 10.04.2022]. Disponibil: http://examples.integratedreporting.org/search_reporter?x=47&y=18&organisation_region=1
149. **KHOROZOVA, V.** Bookkeeping Peculiarities of Low-value Items and of their Depreciation Calculation at Public Catering Undertakings. În: *Scientific symposium of young researchers, airily 28-29, vol. I, XV Edition, Chișinău, ASEM, 2017*, p. 81-86, ISBN978-9975-75-877-2. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/81-86.pdf
150. **KHOROZOVA, V.** Prospects of integrated reporting application in catering establishments. În: *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

151. Rick Hayes, Philip Wallage, Hans Gortemaker Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing. Amazon.com Services LLC. 2014. 736 p

ПРИЛОЖЕНИЯ

КАЛЬКУЛЯЦИОННАЯ КАРТА

Суши Лосось

КАЛЬКУЛЯЦИОННАЯ КАРТА

Номер документа	Дата составления
	14.11.2022

Порядковый номер калькуляции, даты утверждения			Норма, кг	Ед. изм.	Цена, lei. bani	Сумма, lei. bani
Номер п/п	наименование	код				
1	2	3	4	5	6	7
1	Полуфабрикат «Лосось филе на коже»	00135	0,015	кг	420,37	6,31
2	Рис для суши п/ф №47	0002	0,015	кг	651,24	9,77
2	Имбирь маринованный белый	0003	0.010	кг	60,00	0,06
3	Васаби п/ф № 49	0001	0.005	кг	64,20	0,32
4	Соевый соус п/ф № 48	00138	0.010	кг	63,00	0,63
Общая стоимость сырьевого набора			X	X	X	17,09
Общая стоимость сырьевого набора на 100 блюд			X	X	X	1709,00
Затраты на оплату труда на 100 блюд						356,00
Косвенные производственные затраты на 100 блюд						224,00
Итого себестоимость блюда на 100 блюд						2289,00
Наценка на 100 блюд, lei.						572,25
Цена продажи блюда за ед , lei. Bani						32.00
Выход одного блюда в готовом виде, кг						0,030
Заведующий производством			П О Д П И С Ь			
Калькуляцию составил						
УТВЕРЖДАЮ Руководитель организации						

TRUFFE SRL
Restaurant “MADAME WONG”

Утверждаю

Директор _____

ТЕХНОЛОГИЧЕСКАЯ РЕЦЕПТУРА

2. Суши Лосось

	Наименование сырья и полуфабрикатов	Расход сырья и п/ф на 1 порцию, гр	
		Брутто, гр	Нетто, гр
.	Лосось филе на коже	23	15
.	Рис для суши п/ф №47	-	15
.	Имбирь маринованный белый	-	10
.	Васаби п/ф № 49	-	5
.	Соевый соус п/ф № 48	-	10

Выход готового изделия, гр: 1/30

Приложение 3

Утверждаю
Директор

Дата
составления

15/05/2022

столовая "CASA"

(организация)

Мясной цех

(структурное подразделение)

А К Т 25

В результате разделки мяса-сырья на полуфабрикаты установлено:

Мясо-сырье, поступившее на разделку		Расход мяса-сырья			Полуфабрикаты		Выход полуфабрикатов				Отклонение (+, -)
наименование, категория	внутренний код	цена, лей	масса, кг	сумма, лей	наименование	код	по норме		фактически		
							в процентах	масса, кг	в %	масса, кг	
1	2	5	6	7	8	9	10	11	15	16	18
Туша говяжья	00805	93	199,32	18536,76	Вырезка		7	14		12,6	-1,4
					Толстый край		2,5	5		5,14	0,14
					Тонкий край		3,5	7		6,9	-0,1
					Задняя нога		5	10		9,98	-0,02
					Лопатка		3	6		5,6	-0,4
					Грудинка		3	6		6,4	0,4
					Покромка		6,5	13		13,26	0,26
					Пашина		9	18		18	0
					Шея		7	14		14,3	0,3
					обрезки		21	42		43,14	1,14
					кости, прожидки		32,5	65		64	-1
		Итого			X	X	X	200		199,32	-0,7

Переработано мяса-сырья 200 кг Выработано полуфабрикатов кг

Представитель администрации _____ Заведующий производством _____

(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Мастер (бригадир) _____

(подпись) (расшифровка подписи) (должность)

Проверил бухгалтер

Приложение 4

Руководитель

AUGUSTO

(организация)

Кондитерский цех

(структурное подразделение)

Дата

«20» января 2022 г.

НАРЯД-ЗАКАЗ № НА ИЗГОТОВЛЕНИЕ КОНДИТЕРСКИХ И ДРУГИХ ИЗДЕЛИЙ

Наименование изделия	Номер по сборнику рецептур	Масса 1 шт. изделия, кг	Заказ, шт	Фактический выпуск, шт	Цена Продажи, лей	Цена Продажи, лей
вертута картофелем	002	0,200	50	50	10	500
вертута с творогом	001	0,200	70	70	18	1260
вертута с тыквой	003	0,200	70	70	12	840
Итого						2600

Расчет потребности сырья к отпуска

Наименования сырья	вес сырья согласно объему плана производства, кг	цена сырья за 1 кг, лей	Сумма лей
Мука пшеничная	15,83	10,3	163,049
Дрожжи сухие	0,16	10,98	1,7568
соль	0,32	9,08	2,9056
сахар	0,32	22,13	7,0816
масло растительное	2,53	33,15	83,8695
вода	9,5	0,001	0,0095
яйцо куриное	4,75	1,866	8,8635
тыква	7,58	27,69	209,8902
картофель	5,83	8,5	49,555
творог	5,83	78,7	458,821
Итого			985,8017

Наряд-заказ
составил

Главный бухгалтер

Классификация затрат в управленческом учете

Классификационные признаки с учетом функций управления	Виды и значения затрат
1. Процесс принятия управленческих решений	<p>а) явные (расходы связанные с приобретением необходимых ресурсов: материалов, энергии и др.) альтернативные (обусловленные отказом от одного товара в пользу другого);</p> <p>б) релевантные (чаще всего это переменные затраты, которые зависят от рассматриваемого управленческого решения) и нерелевантные (зависят от рассматриваемого управленческого решения);</p> <p>с) эффективные (это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты) и неэффективные (затраты непроизводительного характера, потери на производстве, к примеру брак)</p>
2. Процесс прогнозирования	<p>краткосрочные (в котором постоянные факторы производства не изменяются) и долгосрочные (где базовые технологии изменяются)</p>
3. Процесс планирования	<p>Планируемые (производственные затраты, учитываются в плановой себестоимости продукции) и непланируемые (непроизводственные затраты, учитываются в фактической себестоимости продукции, например расходы от простоев)</p>
4. Процесс нормирования	<p>а) стандарты;</p> <p>б) нормы и нормативы, и отклонение от них. <i>По данному признаку все затраты, включаемые в себестоимость продукции, группируются в разрезе установленных норм, действующих на начало текущего месяца, и по отклонениям от действующих норм, возникшим в процессе производства. Является важнейшим средством текущего контроля.</i></p>
5. Процесс организации	<p>а) по местам и сферам возникновения;</p> <p>б) функциям деятельности;</p> <p>с) центрам ответственности</p>
	<p>а) одноэлементные (из одного элемента - материалы, заработная плата, амортизация) и комплексные (затраты, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы);</p>

6. Процесс учета	<p>b) по статьям калькуляции и экономическим элементам (материальные затраты, затраты на оплату труда, амортизация, прочие затраты);</p> <p>c) по отношению к объему производства (постоянные и переменные);</p> <p>d) по назначению (производственные, управленческие, коммерческие);</p> <p>f) по целевому назначению: основные (непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции) и накладные (накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства);</p> <p>e) по способу включения в себестоимость (прямые и косвенные);</p> <p>i) по периодичности возникновения (текущие и единовременные)</p> <p>по объектам учета и калькулирования (виды продукции (работ, услуг), переделы и стадии технологического производства).</p>
7. Процесс контроля	<p>контролируемые (затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов управления) и неконтролируемые (затраты не зависят от деятельности субъектов управления. например затраты не зависят от деятельности субъектов управления).</p>
8. Процесс регулирования	<p>регулируемые и нерегулируемые</p>
9. Процесс стимулирования	<p>обязательные (связанные с выполнением основных трудовых обязанностей) и поощрительные (направленные на достижение высоких качественных показателей)</p>
10. Процесс анализа	<p>Фактические, прогнозные, плановые, сметные, стандартные, общие и структурные; полные и частичные.</p>

Структура интегрированной отчетности

Раздел	Компоненты (применительно к любым предприятиям)	Компоненты (применительно к предприятиям общественного питания)
<p>1.Обзор организации и внешняя среда</p>	<p>Основная информация раздела: миссия предприятия, стратегия развития, виды деятельности, общие цифровые показатели.</p>	<p>Основная информация раздела :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ виды и объем производимой продукции предприятием общественного питания; ▪ виды оказываемых услуг; ▪ основные рынки сбыта; ▪ количество сотрудников в штате предприятия; ▪ получаемый доход; ▪ перечень регионов, в которых предприятия общественного питания осуществляет деятельность; ▪ позиционирование на рынке; ▪ конкурентоспособность предприятия общественного питания на рынке и перспективы расширения бизнеса; наличие внешних факторов (политические, правовые, социальные, экологические и др.) способных повлиять на развитие компании.
<p>2.Управление</p>	<p>Управленческая структура организации и того, насколько она способна помочь организации создавать стоимость в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе.</p>	<p>Информация о деловых и личных качествах руководящего персонала компании: навыки, подходы к управлению рисками, ответственности их за создание и продвижение инноваций. Также раскрывается информация установленной для руководителей система вознаграждений и стимулов и то, насколько они привязаны к созданию ценности[18].</p>
<p>3. Бизнес-модель</p>	<p>В данном разделе необходимо раскрыть информацию о планировании того, какие ключевые входы, действия по приросту стоимости и выходы должны помочь организации создать стоимость в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах.</p>	<p>Бизнес-модель предприятия общественного питания должна представлять собой комплексную стратегию по организации коммерческой деятельности, которая позволяет организации использовать имеющиеся ресурсы для производства товаров и оказания услуг(готовой продукции, организация досуга и тд.) с максимальной эффективностью для создания стоимости и достижения краткосрочных, среднесрочных и долгосрочных целей.</p> <p>В интегрированный отчет следует включать бизнес-модель, содержащую:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ресурсы; • коммерческую деятельность; • товары и услуги; • цели и результаты . <p>В частности в бизнес- модель предприятия общественного питания следует включить как минимум: определения концепции предприятия, целевой аудитории, технологии работы (максимально подробно: от механизма поставок продукции до описания технологии оплаты заказов клиентами) , стратегические цели предприятия, а также маркетинговый план и возможные направления дальнейшего развития бизнес-модели.</p>
		<p>Исследуются внутренние риски, которые напрямую зависят от деятельности организации и поддаются контролю и управлению, в то время как внешние риски оказывают влияние на организацию извне, протекают не зависимо от ее деятельности и не всегда поддаются контролю и управлению.</p>

<p>4. Риски и возможности</p>	<p>Исследуются основные возможности и риски, с которыми сталкивается организация.</p>	<p>Основные внутренние риски, с которыми сталкиваются предприятия в сфере общественного питания, включают в себя следующие аспекты:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Риск дефицита ресурсов, будь то материальные, человеческие или финансовые ресурсы. Неэффективные управленческие решения влекут за собой комплексное негативное воздействие на операции организации. • Риск касательно кадрового потенциала, связанный с недостатком квалифицированных сотрудников, нарушением трудовой дисциплины и высокой текучестью персонала. • Риск неэффективной маркетинговой стратегии. • Наиболее значимым из внутренних рисков является риск банкротства. • Что касается внешних рисков, они включают в себя следующие аспекты: <ol style="list-style-type: none"> 1. Политические риски. 2. Экономические риски. 3. Технологические риски. 4. Риски, связанные с природой и экологией. <p>Социальные риски, которые определяются общественным мнением организации, воздействием СМИ, а также уровнем жизни граждан, демографической ситуацией и ее динамикой в стране.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Информационные риски, которые представляют угрозу в отношении передачи и использования информационных ресурсов компанией конкурентами. [160].
<p>5. Стратегия и распределение ресурсов</p>	<p>В данном разделе определяется то, к чему хочет прийти организация и за счет чего.</p>	<p>В данном разделе анализируется стратегия предприятия общественного питания, а также порядок распределения ресурсов, а именно, количество, приоритеты, необходимое соотношение. Осуществляются:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ анализ отклонений в распределении ресурсов от намеченного плана и обязательное выяснение причин их возникновения; ▪ анализ связей между прошлой, текущей и будущей деятельностью предприятия общественного питания, прогнозы на перспективу на основе имеющихся результатов; ▪ демонстрации связанности финансового и других видов капитала; ▪ положение компании на рынке в сравнении среднеотраслевыми показателями.
<p>6. Результаты деятельности</p>	<p>Дается анализ успехов в реализации своей стратегии, т.е. достигла ли организация и какими являются основные результаты ее деятельности</p>	<p>В данном разделе необходимо, чтобы интегрированная отчетность содержала всю необходимую информацию, относительно того, как предприятие общественного питания создает ценность с течением времени.</p>
<p>7. Перспективы на будущее</p>	<p>Какие сложности и неопределенности могут возникнуть у организации при реализации ее стратегии, каковы потенциальные последствия для ее бизнес-модели и будущей деятельности</p>	<p>В данном разделе учитываются перспективы предприятия общественного питания на следующие отчетные периоды с учетом сложившихся ситуаций и ожидаемых событий (например, пандемия COVID-19, вооруженный конфликт на Украине, рост энергоресурсов и др.)</p>

План аудита

Проверяемая организация _____ Crisdim Lux SRL ____

Проверяемый период _____ 01.01.2021-31.12.2021 _____

Планируемые трудозатраты (чел. – дн.) (трех аудиторов) 320 часов

Состав аудиторской группы _Мухина Т.Г., Варламова И.М., Фролова В.С.

Руководитель проверки ____ Плешка А.В. _____

Срок проведения проверки _____ 15.04.2022-07.06.2022

Планируемый аудиторский риск 2%

Планируемый уровень (уровни) существенности 5% от валюты баланса

№ п/п	Сегмент аудита	Сроки проверки	Исполнитель
1.	Учредительные и другие общие документы предприятия	15.04.2022-25.05.2022	Мухина Т.Г
2.	Учетная политика предприятия	26.04.2022-10.05.2022	Мухина Т.Г
3.	Нематериальные активы	28.04.2022-01.05.2022	Варламова И.М.
4.	Основные средства	26.04.2022-02.05.2022	Фролова В.С.
5.	Товарно-материальные запасы	03.05.2022-12.05.2022	Фролова В.С.
6.	Расчеты по оплате труда	14.05.2022-15.05.2022	Варламова И.М.
7.	Готовая продукция, товары и реализация	17.05.2022-21.05.2022	Мухина Т.Г
8.	Денежные средства	17.05.2022-21.05.2022	Варламова И.М.
9.	Расчеты	26.05.2022-29.05.2022	Фролова В.С.
10.	Кредиты и финансирование	26.05.2022-29.05.2022	Фролова В.С.
11.	Финансовые результаты и использование прибыли	01.06.2022-07.06.2022	Варламова И.М.
12.	Капитал и резервы	01.06.2022-01.06.2022	Плешка А.В
13.	Бухгалтерская отчетность и приложения	02.06.2022-07.06.2022	Плешка А.В

Руководитель аудиторской организации

Подпись

Руководитель проверки Плешка А.В

Подпись

АНКЕТА

для предприятий общественного питания

1. Наименование предприятия общественного питания _____

тип предприятия _____ на _____ посадочных мест,
(ресторан, кафе, столовая, закусочная, бар)

Адрес предприятия общественного питания _____

класс _____ телефон _____
(люкс, высший первый)

2. Фамилия, имя, отчество руководителя предприятия общественного питания, образование, стаж работы руководителем в данной отрасли. _____

3. Все виды услуг, которые представляет предприятие общественного питания

_____ (услуги питания, услуги по изготовлению продукции и кондитерских изделий, по организации потребления и обслуживания, по реализации кулинарной продукции и т.д.)

4. Производственная структура : _____

(цех)

5. Технология процесса производства:

_____ (предприятия с полным или с сокращенным технологическим процессом)

6. Текущая стратегия предприятия общественного питания (положение на рынке, целостность и системность поставленных целей и другие)

7. Анализ основных технико-экономические показатели работы за последние 3 года: _____

(численность работников, основные средства, текущие активы, производственная площадь, проектная мощность, рентабельность, количество производимой продукции)

8. Анализ объема и структуры денежной выручки по отделам и цехам за последние 3 года.

9. Схема информационных потоков

_____ (система управления предприятием; система управления технологическими процессами, система управления технологическими процессами)

10. Распределение финансов и учет движения денежных средств;

11. Оценка установленной продажной цены, среднего чека;

12. Проведение кадровой политики, оценка внутренней структуры;

13. Организация системы обслуживания посетителей: _____

(виды обслуживания на предприятиях: реализация продукции в залах предприятий, обслуживание пассажиров в пути следования, реализация кулинарной продукции через магазины (отделы) кулинарии, доставка)

14. Методы обслуживания: _____

(самообслуживание, обслуживание официантами, барменами, комбинированный метод)

Таблица. Тест оценки системы внутреннего контроля предприятия «Crisdim Lux » SRL

№	Название вопроса	Да	Нет	Не знаю
1	Учётная политика в целях бухгалтерского учета соответствует критериям, установленным законодательством	+		
2	Учётная политика в целях налогообложения соответствует критериям, установленным законодательством	+		
3	Своевременное утверждение учетной политики в целях бухгалтерского учета			+
4	Утвержден рабочий план счетов	+		
5	Утвержден перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов	+		
6	Разработан график документооборота		+	
7	Соблюдается график документооборота		+	
8	Разработаны должностные инструкции работников предприятия общественного питания, позволяющие распределить обязанности	+		
9	Регулярно проводятся инвентаризации	+		
10	Утверждена инвентаризационная комиссия		+	
11	Заключены ли договоры материальной ответственности с материально ответственными лицами?	+		
12	Разработана соответствующая отраслевой специфике деятельности система аналитического учета	+		
13	Факты хозяйственной жизни своевременно и в полном объеме отражаются в учетной системе			+
14	Высокий уровень компетентности в сфере финансовых и учетных вопросов руководителя организации			+
15	Высокий уровень профессиональной компетенции главного бухгалтера			+
16	Разработана система внутреннего контроля		+	
17	Имеются ли в организации Правила внутреннего трудового распорядка, Правила техники безопасности?	+		
18	Используется лицензионный программный продукт для ведения бухгалтерского учета	+		
19	Разработана система паролей для доступа к используемому программному продукту			+
20	Порядок подготовки и сроки сдачи бухгалтерской (финансовой) отчетности соблюдаются	+		
21	Установлен максимальный срок расходования денежных средств, выданных под отчет		+	
	Итого	11	5	5

Таблица. Тест неотъемлемого риска предприятия «Crisdim Lux» SRL

№	Вопросы	Да	Нет
1	Количество групп продукции достаточно велико	+	
2	Сотрудники отдела бухгалтерии работают долгое время	+	
3	Руководство ПРЕДПРИЯТИЯ ОП имеет опыт работы более 10 лет	+	
4	Главный бухгалтер имеет опыт работы более 10 лет	+	
5	Проверка сроков возникновения задолженности происходит раз в полгода		+
6	Организация не зависит от кредитных заемных средств		+
7	По итогам инвентаризаций не выявлены факты хищений активов	+	
8	Наличие у главного бухгалтера высшего экономического образования	+	
9	Наличие у учетного персонала специального экономического образования	+	
10	Информационно-справочные системы регулярно обновляются		+
11	Обоснованы ли сроки расчетов по договорам с контрагентами	+	
12	Сотрудники проходят повышение квалификации		+
13	Руководство организации менялось в отчетном периоде	+	
Итого		9	4

Таблица. Расчет риска необнаружения предприятия «Crisdim Lux» SRL

№	Название вопроса	Да	Нет	Не знаю
1	Наличие у аудиторской организации большого штата сотрудников		+	
2	Наличие системы контроля за работой рядовых сотрудников и руководителя проверки в ходе проверки			+
3	Присутствие в аудиторской организации специалистов с нужной квалификацией и с опытом работы	+		
4	Согласие руководства на проведение аудиторской проверки	+		
5	Наличие опыта работы по одной и той же фирме в течение ряда проверок		+	
6	Наличие опыта работы аудиторов с фирмами аналогичного профиля		+	
7	Наличие непосредственного контакта с бухгалтерской службой	+		
8	Осуществление фактических действий, таких как осмотр или инвентаризация	+		
9	Необходимость привлечения независимого эксперта для проведения аудиторской проверки		+	
10	Наличие доступа к информационной базе для проведения аудита в полном объеме	+		
11	Позволяют ли предоставленные документы в полном объеме сформировать аудиторскую выборку	+		
12	Были ли внесены исправления по результатам прошлой аудиторской проверки		+	
13	Используются ли в работе рекомендации по итогам предыдущих аудиторских проверок		+	
14	Возможно ли использование данных отдела внутреннего аудита или просто аудита при проведении проверки		+	
15	Осведомлено ли руководство аудируемого лица о своих обязанностях по обеспечению доступа к имуществу, документации	+		
	Итого	7	7	1

„TRUFFE” SRL
mun. Chisinau, str. A.Puskin, 44/1
c/f 1014600022284

АКТ

о реализации научных результатов

из докторской диссертации г-жи Хорозовой Валентины на тему:
"Проблемы бухгалтерского учета и аудита на предприятиях общественного питания"

Настоящим актом подтверждается внедрение и успешное применение в практической деятельности предприятия "Truffe" SRL следующих рекомендаций, основанных на научных исследованиях Валентины Хорозовой:

1. Пересмотр учета МБП на начальных этапах работы предприятия общественного питания, а именно: в учетных политиках был изменен порог существенности для МБП на 2000 лей;
2. Была применена практика бюджетирования по закупкам сырья;
3. Был налажен учет в плане распределения косвенных производственных затрат на каждую единицу готовой продукции в отдельности;
4. Был пересмотрен порядок проведения инвентаризации;
5. Был пересмотрен порядок участия ответственных лиц при разработке новых блюд.

Применение данных рекомендаций на практике позволило существенным образом повысить качество организации бухгалтерского учета на предприятии. Администрация "Truffe" SRL намерена и в дальнейшем применять эти наработки с целью улучшения эффективности работы предприятия

Director  Nesterov A.



№ 45/е

от 20.06.2021

Акт внедрения научных результатов, представленных
Хорозовой Валентиной в кандидатской диссертации, подготовленной по теме:
«Проблемы бухгалтерского учета и аудита на предприятиях общественного питания» в
Исполнительного Бюро УНИВЕРСАЛКООП Чадыр-Лунга

Данным актом подтверждается практическая ценность результатов проведенного исследования и применение озвученных в нем рекомендаций в организации С.С. UNIVERSALCOOP DIN CEADIR-LUNGA, а именно в кафе «Буджак» с целью решения проблем, связанных с учетом товаров и готовой продукции в сфере общественного питания.

В частности, в организации были внесены изменения в порядок учета доходов и расходов по готовой продукции, а также пересмотрена методика проведения инвентаризации и стандарты списания естественных потерь.

Исходя из вышеизложенного, мы полагаем, что внедрение предложений и рекомендаций, представленных в данном исследовании, принесет значительный вклад в деятельность нашей организации.

Председатель
Исполнительного Бюро
Универсалкооп Чадыр-Лунга

Гл.бухгалтер



М.К.Кулева

В.И.Манастырлы



Melang & Compani SRL
or. Comrat, str. Lenin, 201 A,
C/f 1017611001837
Tel: +373 79 20 25 30
www.efood.md

№ 24 от 15 июня 2021

АКТ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ

о внедрении результатов научных исследований Хорозовой Валентины из кандидатской диссертации **"Проблемы бухгалтерского учета и аудита на предприятиях общественного питания"**

Данным актом подтверждается успешная интеграция и применение в операционной деятельности компании Melang & Compani SRL следующих рекомендаций, основанных на научных исследованиях Валентины Хорозовой, представленных в вышеуказанной диссертации:

- В учетной политике были внесены изменения в показатели естественных потерь;
- Произведены изменения в порядке проведения инвентаризации;
- Была организована система учета, которая позволяет определить распределение косвенных производственных расходов для каждой отдельной единицы готовой продукции;
- Внедрен учет компенсационного оценочного резерва на случай естественной убыли;
- Был пересмотрен порядок участия ответственных лиц при разработке новых блюд.

Использование данных рекомендаций в практике значительно улучшило организацию бухгалтерского учета на предприятии. Администрация Melang & Compani SRL намерена и в будущем применять эти методы с целью улучшения эффективности работы компании.

Директор



Дудуш В.

Декларация об ответственности

Я, нижеподписавшаяся, заявляю под свою личную ответственность, что материалы представленные в моей докторской диссертации являются результатом моих собственных исследований и научных достижений. Я осознаю, что в противном случае несу последствия в соответствии с действующим законодательством.

Хорозова В.



Curriculum vitae

Informații personale

Nume / Prenume

Horozova Valentina

Cetățenia

Republica Moldova

Adresă (e)

mun. Chișinău, str. M.Costin,15/2

Telefon (oane)

+ (373) 69 7862 33

e-mail (uri)

123vx@mail.ru

Data nașterii

29 februarie 1988

Experiență profesională

01.10.2015 – 31.05.2023

„Dines-97” SRL

Funcția sau postul ocupat

Contabil-șef

01.08.2014 – 31.05.2015

ICS „Faberlic” SRL

Funcția sau postul ocupat

Contabil-șef

04.06.2012 – 14.07.2014

“DIXI MEDIA” SRL

Funcția sau postul ocupat

Contabil

28.06.2011 – 31.05.2012

„FIDESCO-COM” SRL

Funcția sau postul ocupat

Contabil- șef

01.12.2009 – 27.06.2011

„FIDESCO-COM” SRL

Funcția sau postul ocupat

Contabil

Educație și formare

01.11.2017 – 31.10.2023

Doctorat

Calificarea / specialitatea

Contabilitate; audit; analiză economică

Numele instituției

ASEM. Școala doctorală

01.09.2012 – 31.05.2014

Masterat

Calificarea / specialitatea

Contabilitate și Audit. Master în științe economice

Numele instituției

ASEM. Școala Masterală de Excelență în Economie și Business

01.09.2004 – 31.05.2009

Licență

Calificarea / specialitatea

Contabilitate. Licențiat în științe economice

Numele instituției

ASEM. Specialitatea Contabilitate

**Activitate științifică
Participări la manifestări
științifice**

- Cu comunicare:

- Simpozionul științific internațional al tinerilor cercetători ASEM -2018, ediția a XV-a;
- Simpozion Științific Internațional al Tinerilor Cercetători, Ediția a XVII-a 24- 25. Aprilie 2019.

- Fără comunicare:

- International scientific student conference. "Prospects of accounting development: the young researcher's view", November 22, 2017, Chișinău;
- Международной научно-практической интернет конференцию «Тенденции и перспективы развития науки и образования в условиях глобализации» (Вып. 60), 26 июня 2020;
- Международной научно-практической конференции “Экономика, учет, финансы и право: анализ тенденций и перспектив развития”, которая состоится 24 октября 2019 года.

**Lucrări științifice
publicate**

3 articole în revistele din Registrul național al revistelor de profil (categoria B), 3 articole în lucrările manifestărilor științifice incluse în Registrul materialelor publicate în baza manifestărilor științifice organizate din Republica Moldova și un articol în conferințele de peste hotare.

**Aptitudini și competențe
personale**

Limba (i) maternă (e)

Limba (i) străină (e)

Autoevaluare

Rusă

română

germana

engleză

Înțelegere		Vorbire		Scriere
Ascultare	Citare	Participare la conversație	Discurs oral	Exprimare scrisă
bine	bine	satisfăcător	satisfăcător	satisfăcător
satisfăcător	satisfăcător	satisfăcător	satisfăcător	satisfăcător
satisfăcător	satisfăcător	satisfăcător	satisfăcător	satisfăcător

