

ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИТРАТ У МЕРЕЖАХ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

EVALUATION OF THE EFFICIENCY OF INTERNAL AUDIT OF EXPENSES IN THE NETWORKS OF RESTAURANT ENTERPRISES

Копотієнко Т.Ю.

аспірант кафедри фінансового аудиту,
Київський національний торговельно-економічний університет

Розглянуто сутність понять «ефект» та «ефективність». Здійснено огляд окремих пропозицій щодо оцінки ефекту та ефективності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Запропоновано показники якісного та кількісного оцінювання ефективності внутрішнього аудиту витрат у мережах підприємств ресторанного господарства.

Ключові слова: внутрішній аудит, витрати, мережа підприємств ресторанного господарства.

Рассмотрена сущность понятий «эффект» и «эффективность». Осуществлен обзор отдельных предложений по оценке эффекта и эффективности внутреннего контроля и внутреннего аудита. Предложены показатели качественного и количественного оценивания эффективности внутреннего аудита расходов в сетях предприятий ресторанного хозяйства.

Ключевые слова: внутренний аудит, расходы, сеть предприятий общественного питания.

The essence of the terms «effect» and «efficiency». Reviewed individual proposals for impact assessment and effectiveness of internal controls and internal audit. The proposed indicators are qualitative and quantitative evaluation of the effectiveness of internal audit costs in the networks of enterprises of restaurant economy.

Keywords: internal audit, expenses, networks of restaurant enterprises.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Добровільне прийняття рішення щодо впровадження внутрішнього аудиту витрат у діяльність мереж підприємств ресторанного господарства (далі – мереж ПРГ) та усвідомлення власниками ресторанного бізнесу неминучості понесення у зв'язку із цим додаткового витрачання ресурсів зумовлюють пошук засобів аргументації доцільності організації та проведення зазначеної форми контролю. Найбільш переконливими доказами при цьому, на думку багатьох вітчизняних і закордонних вчених, можуть бути результати оцінювання ефекту та ефективності здійсненого контролю. Однак незавершеність методичних розробок щодо цієї проблематики ускладнює процес оцінювання ефективності внутрішнього аудиту витрат у мережах ПРГ та потребує наукового вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми і на які спирається автор. Аналіз наукової літератури показав, що існує дуже багато досліджень, присвячених розв'язанню методологічних проблем оцінювання ефективності економічного (господарського) [1; 2] та внутрішнього контролю [3; 4; 5; 6].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячується зазначена стаття. Водночас зазначимо, що питання оцінювання ефективності внутрішнього аудиту залишається недослідженим. За винятком роботи [7], у наукових працях, спрямованих на комплексне дослідження теоретичних та прикладних аспектів внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання приватного сектора економіки [8; 9; 10], проблематика оцінювання ефективності зазначеної форми контролю не розглядається. При цьому міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (далі – МСППВА) вказують на важливість та необхідність здійснення періодичного оцінювання діяльності внутрішнього аудиту в межах виконання програми забезпечення та підвищення його якості [11, с. 12].

Так, запропонована у праці [3] методика оцінювання ефективності внутрішнього контролю значною мірою сприяє вирішенню аналогічної проблеми у сфері внутрішнього аудиту. Однак визначення ефективності внутрішнього аудиту витрат у мережах ПРГ потребує уточнення показників оцінки, спрямованих на визначений нами об'єкт – витрати підприємств, що актуалізує подальші дослідження у цьому напрямі.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є розроблення показни-

ків якісного та кількісного оцінювання ефективності внутрішнього аудиту витрат у мережах ПРГ.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Розробленню методики оцінювання ефективності будь-якої діяльності має передувати з'ясування сутності цього поняття. «Економічний словник» дає декілька підходів до визначення ефективності:

1. Співвідношення між результатами виробничо-господарської діяльності самостійного суб'єкта й використаними для одержання цих результатів матеріальними, трудовими та фінансовими ресурсами (затратами).

2. В економіці та менеджменті – максимізація результату за мінімальних витрат.

3. Здатність обрати правильну мету (ціль), на якій зосередити енергію організації [12].

В іншому енциклопедичному виданні ефективність визначається як «здатність створювати ефект, результативність процесу, проекту тощо та визначається як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат» [13].

Досліджуючи ефективність систем контролю у сфері господарювання, В.О. Шевчук визначає під поняттям ефективності контролю рівень його пристосованості до розв'язання певної проблеми у визначених умовах. «Ефективність, – зазначає вчений, – це здатність контролю до вирішення певного завдання» [2, с. 53]. Водночас він акцентує увагу на важливості розмежування ефективності та ефекту контролю, оскільки останній є наслідком його використання у визначених умовах [2, с. 53].

С.В. Бардаша зазначає, що ефективності контролю – це здатність суб'єкта контролю раціонально виконувати контрольні дії, зміст та наслідки яких обумовлюватимуть досягнення мети контрольного заходу [1, с. 448]. Науковцем також було сформовано визначення ефективності внутрішнього контролю, під якою треба розуміти «властивість як окремого контрольного заходу, так і в цілому системи внутрішнього контролю досягати мети контролю та сприяти оптимізації управління господарською системою / системою господарського забезпечення учасника відносин у сфері господарювання» [1, с. 454].

Розглядаючи поняття ефективності внутрішнього аудиту, Нагайчук В.В. зазначає про те, що це «здатність до вирішення певного завдання, ступінь цінності контрольно-оціночної інформації, досягнення позитивного результату в управлінні господарською діяльністю підприємства» [14, с. 39].

Вищенаведені підходи вказують на те, що ефективність як у загальноекономічному розумінні, так і щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту зокрема, необхідно розглядати в двох аспектах – якісному та кількісному, що відповідно впливає на розробку методики її оцінювання. Доречними при цьому є здійснені у праці [1, с. 448] висновки щодо існування

взаємовпливу та взаємозалежності ефекту та ефективності.

Отже, ефективність внутрішнього аудиту (зокрема, витрат) полягає у властивості, здатності такої системи/підсистеми у цілому чи окремого контрольного заходу найбільш раціональним способом досягати визначеної мети. Якісний аспект ефективності впливає на формування ефекту в його якісному та кількісному вираженні. Щодо кількісного аспекту ефективності внутрішнього аудиту (зокрема, витрат) вважаємо, що він може бути оцінений лише за фактичними наслідками контрольного заходу (ідентифікацією ефекту). Ефективність у кількісному вираженні є констатацією того, на скільки раціональним способом та якою мірою було здійснено розв'язання визначених завдань та досягнуто поставленої мети.

Якісний аспект ефективності внутрішнього аудиту (зокрема, витрат) може бути оцінено за допомогою відповідних якісних показників. Окремі вимоги до якісних характеристик внутрішнього аудиту встановлюють МСППВА, в яких зазначається, що лише повне дотримання зазначених вимог дає змогу зазначати у звітних документах внутрішнього аудиту, що він проведений відповідно до цих стандартів [11, с. 27].

Розробка показників, які пропонуються до застосування з метою якісного оцінювання внутрішнього аудиту витрат у мережах ПРГ, базуються на вимогах МСППВА щодо якісних характеристик функції внутрішнього аудиту, основних вимогах Кодексу етики внутрішнього аудиту та підході до перевірки відповідності якісним критеріям за стадіями організації та функціонування/проведення системи контролю чи окремого контрольного заходу, розробленого на основі принципів контролю та представленого в роботі [3, с. 18] (див. табл. 1).

Оцінювання кожного показника, представленого у табл. 1, пропонуємо здійснювати шляхом ранжування балів. Якщо твердження повністю відповідає дійсності (фактичній ситуації) цьому показнику, присвоюємо 3 бали; частково відповідає дійсності – 2 бали; не відповідає дійсності – 1 бал. Сумарний підрахунок балів за якісними показниками становить від 1 до 18 – низький рівень ефективності внутрішнього аудиту витрат; від 19 до 36 – середній рівень ефективності внутрішнього аудиту витрат; від 37 до 54 – високий рівень ефективності внутрішнього аудиту витрат за якісними критеріями.

Визначення системи показників кількісного оцінювання ефективності внутрішнього аудиту витрат у мережах ПРГ можливо здійснити шляхом ідентифікації ефекту за результатами проведення такого контрольного заходу. Складність цього завдання полягає у тому, що, хоча ефект за наслідками контролю є завжди, різноманітність його видів та форм прояву призводить до того, що ефект не завжди можливо кількісно виміряти.

Усвідомлення сутності ефекту контролю як наслідку чи результату процесу контролю, який є якісним або кількісним показником в абсолютному вираженні [1, с. 448], вказує на помилковість окремих спроб науковців пропонувати критерії ефективності внутрішнього аудиту без дослідження змістової характерис-

тики цього поняття. Зокрема, такі показники, як чисельність працівників відділу внутрішнього аудиту, вартість утримання служби внутрішнього аудиту, кількість звітів про аудиторські перевірки, кількість аудиторських рекомендацій, пряме скорочення витрат чи економія від виконання рекомендацій аудиту [7, с. 228–229],

Таблиця 1

Якісні показники ефективності внутрішнього аудиту витрат у мережах підприємств ресторанного господарства

Показник	Стадії				Рівень відповідності
	Організації СВА	Функціонування СВА	Організації ОКЗ	Проведення ОКЗ	
Наявність офіційних регламентів функціонування внутрішнього аудиту (статуту, посадових інструкцій тощо)	+	+	-	-	1–3 бали
Наявність чіткого розподілу контрольних повноважень між ініціатором та виконавцем внутрішнього аудиту витрат	+	-	-	-	1–3 бали
Існування налагодженої взаємодії та взаємозв'язку між ініціатором та виконавцем внутрішнього аудиту витрат (інформування про результати та заходи реагування на них)	+	+	+	+	1–3 бали
Забезпечення організаційної та функціональної незалежності суб'єкта – виконавця внутрішнього аудиту витрат	+	+	-	-	1–3 бали
Високий рівень кваліфікації, професійної компетентності та ретельності суб'єкта – виконавця внутрішнього аудиту витрат	+	+	+	+	1–3 бали
Об'єктивність (неупередженість у процесі здійснення професійних суджень суб'єктом – виконавцем внутрішнього аудиту витрат)	-	+	-	+	1–3 бали
Використання систематичного та послідовного підходу у процесі здійснення внутрішнього аудиту витрат	+	+	+	+	1–3 бали
Виявлення порушень з витратами на засадах компаративності	-	-	+	+	1–3 бали
Достовірність результатів внутрішнього аудиту витрат	-	+	-	+	1–3 бали
Повнота охоплення підсистемою внутрішнього аудиту витрат підсистем управління витратами менеджерами підприємств	+	-	-	-	1–3 бали
Адаптивність та постійне вдосконалення підсистеми внутрішнього аудиту витрат	+	+	-	-	1–3 бали
Самодостатність підсистеми внутрішнього аудиту витрат (оптимальність конструкції підсистеми, встановлення норм функціонування об'єкта внутрішнього аудиту, стандартизація процесу внутрішнього аудиту витрат)	+	-	-	-	1–3 бали
Існування відповідальності за проведення та наслідки внутрішнього аудиту витрат та поінформованість про це суб'єкта-виконавця	+	+	-	+	1–3 бали
Інформування про результати внутрішнього аудиту витрат відповідальних за функціонування об'єкта (керівників/ менеджерів, бухгалтерів підприємства)	-	+	-	+	1–3 бали
Раптовість та оперативність здійснення процедур внутрішнього аудиту витрат	-	+	-	+	1–3 бали
Адекватність процедур та методичних засобів внутрішнього аудиту витрат реальним потребам у їх застосуванні	-	+	+	+	1–3 бали
Здійснення планування діяльності відділу підрозділу внутрішнього аудиту та окремих контрольних заходів	+	-	+	-	1–3 бали
Участь суб'єкта – виконавця внутрішнього аудиту витрат у розробленні норм господарювання щодо недопущення порушень та вдосконалення управління витратами підприємств	-	+	-	+	1–3 бали

Примітка: СВА – система внутрішнього аудиту; ОКЗ – окремий контрольний захід

на нашу думку, не коректно відносити до показників ефективності діяльності внутрішнього аудиту. Крім того, чисельність працівників відділу внутрішнього аудиту та вартість його утримання не можливо віднести ні до показників ефективності діяльності, ні до показників ефекту внутрішнього аудиту, оскільки зазначені показники є не результатом чи наслідком контрольного процесу (процесу внутрішнього аудиту), а умовами організації відділу внутрішнього аудиту (як і будь-якого іншого структурного підрозділу підприємства).

Погоджуємося з думкою С.В. Бардаша та Є.В. Мниха, які аргументують твердження щодо формування за наслідками внутрішнього контролю як функції управління саме управлінського ефекту, у складі якого доцільно виділяти інформаційний, соціально-виховний, економічний та організаційний ефекти [4, с. 119]. Зважаючи на ідентифікацію внутрішнього аудиту як форми внутрішнього контролю, зазначену пропозицію вважаємо актуальною також для внутрішнього аудиту (зокрема, витрат) у мережах ПРГ.

З огляду на те, що функціональним призначенням внутрішнього аудиту є формування вичерпної, релевантної інформації про фактичні параметри досліджуваного об'єкта та надання економіко-правової оцінки результатів порівняння їх зі встановленими критеріями, одержання інформаційного ефекту однозначно набуває пріоритетного значення. Ідентифікація інформаційного ефекту у складі управлінського як внутрішнього контролю, так і внутрішнього аудиту (зокрема, витрат), відсуває з першого плану роль економічного ефекту, який традиційно визначається для оцінки ефективності підприємницької діяльності. Оцінювання інформаційного ефекту внутрішнього аудиту витрат у мережах ПРГ стосується визначення власником (співвласниками) мережі ПРГ того, на стільки цінною (корисною та необхідною) для здійснення конкретних завдань або в цілому стратегічного управління мережею ПРГ є інформація, якою його забезпечує відділ внутрішнього аудиту за результатами проведення перевірок.

Організаційний ефект, на думку авторів праці [4, с. 120], характерний тим контрольним заходам, за результатами яких було встановлено недоліки в організації процесів чи діяльності структурних підрозділів підприємства. На наш погляд, організаційний ефект внутрішнього аудиту в цілому та витрат зокрема можливо ідентифікувати як за наслідками виявлення недоліків в організації процесів чи систем, що є об'єктами внутрішнього аудиту, так і недоліків в організації системи чи процесу внутрішнього аудиту (зокрема, витрат). Вважаємо, що кількість вчасно виконаних рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту витрат свідчить про рівень організації підсистеми внутрішнього аудиту, у тому числі наявність регламентування організаційного статусу та повноважень від-

ділу внутрішнього аудиту (можливість впливу на витрати як об'єкт внутрішнього аудиту), налагодження зв'язку між виконавцем та ініціатором внутрішнього аудиту витрат (інформування про одержані результати) та зворотного зв'язку (моніторингу реалізації результатів внутрішнього аудиту витрат). Розраховані на основі показників організаційного ефекту коефіцієнти ефективності, зокрема, коефіцієнт, який характеризує якість доказової бази виявлених порушень (коефіцієнт відшкодування завданої матеріальної шкоди), можуть вказувати на ефективність обраних контрольних процедур (методики) внутрішнього аудиту витрат. Аналогічні судження щодо окремих аспектів ефективності організації та проведення внутрішнього аудиту витрат можливо зробити на основі розрахунку коефіцієнтів плановості, оперативності та своєчасності, наведених у праці [3, с. 18].

Дещо інакше розуміння сутності організаційного ефекту в контексті дослідження ефективності державного фінансового контролю наведено в монографії О.А. Шевчука [15, с. 359], відповідно до якого організаційний ефект контролю виражається у наявності фактів притягнення посадових осіб підприємства до різних видів відповідальності: дисциплінарної, матеріальної чи кримінальної, що позитивно вплине на зменшення кількості порушень внаслідок виховання відповідальності суб'єкта управління за його діяльність. Таким чином, охарактеризовано ефект, який у праці [4, с. 120] визначено як соціально-виховний, що, на наш погляд, більш правильно. Тому соціально-виховний ефект за результатами внутрішнього аудиту витрат можуть мати контрольні заходи, відповідно до яких на підставі достатньої доказової бази порушень щодо господарських операцій, пов'язаних з витратами, було здійснено притягнення суб'єкта порушення до різного виду відповідальності.

Свідченням зростання соціально-виховної ефективності є тенденція до зменшення порушень звітного періоду щодо попередніх періодів. Звісно, за умови вірогідності результатів внутрішнього аудиту (зокрема, витрат), які вказують на відсутність/зниження порушень. Динаміка зменшення порушень на невеликому підприємстві можливо буде не надто показовою, однак у масштабах діяльності мережі ПРГ такі тенденції можливо прослідкувати. Свідченням того, що результати внутрішнього аудиту витрат зображають характеристику параметрів об'єкта, яка відповідає дійсності, може бути відсутність порушень, які не були виявлені відділом внутрішнього аудиту, в матеріалах перевірок цього ж об'єкта, проведених суб'єктами зовнішнього контролю (органами державного фіскального контролю, аудиторською/консалтинговою компаніями).

Економічний ефект має безпосереднє відношення до економічних (фінансових) показ-

ників суб'єкта господарювання. Потенційний економічний ефект мають контрольні заходи з внутрішнього аудиту витрат, за результатами який встановлено суму виявлених порушень, оскільки це дає змогу відшкодувати завдану шкоду (у тому числі, упущену вигоду) у випадку доведення вини відповідальної особи. Реалізований економічний ефект є вартісним вираженням фактично відшкодованої матеріальної шкоди (у тому числі, упущеної вигоди) за порушення з витратами; одержаній сумі економії (зменшення) витрат внаслідок виконання рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту витрат. До показників, які характеризу-

ють економічний ефект внутрішнього аудиту витрат у мережах ПРГ, нами пропонується відносити також суму порушень з витратами підприємств, попереджених підсистемою внутрішнього аудиту витрат, звісно з розумінням певної обмеженості практичного розрахунку такого показника.

Зазначена у праці з державного фінансового контролю [15, с. 350] вказівка щодо категоричної неможливості кількісної оцінки превентивної функції контролю є цілком слушною. Оцінку результатів попередження порушень внаслідок процедур контролю дійсно складно уявити в контексті здійснення періодичного

Таблиця 2

Кількісні показники ефективності внутрішнього аудиту витрат у мережах підприємств ресторанного господарства

Групи показників	Показник	Інтерпретація значення показника
Інформаційна ефективність	$Kief = \sum_{i=1}^n K_i \times M_i$ <p>де $Kief$ – комплексний коефіцієнт цінності інформації внутрішнього аудиту витрат для забезпечення обґрунтованості прийняття управлінського рішення; K_i – оцінка i-го критерію цінності інформації за результатами внутрішнього аудиту витрат; M_i – коефіцієнт вагомості i-го критерію оцінки цінності інформації, частка одиниць; n – кількість критеріїв оцінки, одиниць</p>	$1 \geq K \geq 0,9$ (відмінно); $0,9 > K \geq 0,7$ (добре); $0,7 > K \geq 0,5$ (задовільно); $0,5 > K \geq 0$ (незадовільно)
Економічна ефективність	$K_{EE\Phi 1} = \frac{V_{\Pi}}{V_{BAV}}$ <p>де $K_{EE\Phi 1}$ – коефіцієнт виявлених порушень; V_{Π} – вартісне вираження виявлених порушень щодо формування витрат підприємств, V_{BAV} – витрати на організацію та проведення внутрішнього аудиту витрат підприємств</p>	$KE1 > 1$ (відмінно); $KE1 = 1$ (добре); $KE1 < 1$ (задовільно)
	$K_{EE\Phi 2} = \frac{V_{ВШ}}{V_{BAV}}$ <p>де $K_{EE\Phi 2}$ – коефіцієнт відшкодування шкоди; $V_{ВШ}$ – вартість (сума) відшкодованої матеріальної шкоди (у тому числі упущеної вигоди), зумовленої порушеннями з витратами підприємств; V_{BAV} – витрати на організацію та проведення внутрішнього аудиту витрат</p>	$KE1 > 1$ (відмінно); $KE1 = 1$ (добре); $KE1 < 1$ (задовільно)
	$K_{EK3} = \frac{E_B}{V_{BAV}}$ <p>де K_{EK3} – коефіцієнт прямої економії витрат; E_B – сума економії (зменшення) витрат внаслідок виконання рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту витрат; V_{BAV} – витрати на організацію та проведення внутрішнього аудиту витрат</p>	$KE1 > 1$ (відмінно); $KE1 = 1$ (добре); $KE1 < 1$ (задовільно)
	$K_{ПП4} = \frac{V_{ПП}}{V_{BAV}}$ <p>де $K_{ПП4}$ – коефіцієнт превентивності внутрішнього аудиту витрат; $V_{ПП}$ – вартісне вираження порушень з витратами підприємств, попереджених підсистемою внутрішнього аудиту витрат; V_{BAV} – витрати на організацію та проведення внутрішнього аудиту витрат підприємств</p>	$KE1 = 1$ (добре) $KE1 > 1$ (відмінно)
	$K_{PB5} = \frac{V_{BAV}}{ЧП_K}$ <p>де K_{PB5} – коефіцієнт витрат на контроль на гривню прибутку, V_{BAV} – витрати на організацію та проведення внутрішнього аудиту витрат підприємств, $ЧП_K$ – консолідований чистий прибуток підприємств мережі за звітний період</p>	$KE6$ зв.п. = $KE6$ п.п. (добре) $KE6$ зв.п. < $KE6$ п.п. (відмінно), де $KE6$ п.п. – коефіцієнт за попередній період

Продовження таблиці 2

Організаційна ефективність	$K_{OE1} = \frac{H_{UB}}{K_{BA}},$ <p>де H_{UB} – кількість недоліків в організації процесу управління витратами, виявлених за період; K_{BA} – загальна кількість проведених контрольних заходів з внутрішнього аудиту витрат за період</p>	$1 \leq K \leq 0,75$ (відмінно); $0,75 > K \geq 0,5$ (добре); $0,5 > K \geq 0,25$ (задовільно); $0 \leq K < 0,25$ (незадовільно)
	$K_{OE2} = \frac{K_{BR}}{K_{NR}},$ <p>де K_{BR} – кількість впроваджених рекомендацій з удосконалення процесу формування витрат підприємств; K_{NR} – кількість наданих рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту витрат</p>	$1 \leq K \leq 0,75$ (відмінно); $0,75 > K \geq 0,5$ (добре); $0,5 > K \geq 0,25$ (задовільно); $0 \leq K < 0,25$ (незадовільно)
	$K_{OE3} = \frac{B_{VMШ}}{B_{ZШ}},$ <p>де $B_{VMШ}$ – сума відшкодованої матеріальної шкоди, у тому числі упущеної вигоди; $B_{ZШ}$ – загальний обсяг завданої шкоди (коефіцієнт відшкодування завданої шкоди, який вказує на якість доказів ВА</p>	$1 \leq K \leq 0,75$ (відмінно); $0,75 > K \geq 0,5$ (добре); $0,5 > K \geq 0,25$ (задовільно); $0 \leq K < 0,25$ (незадовільно)
	$K_{VBR} = \frac{K_{BR}}{K_{NR}},$ <p>де K_{BR} – кількість вчасно виконаних рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту витрат; K_{NR} – загальна кількість наданих рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту витрат</p>	$1 \leq K \leq 0,75$ (відмінно); $0,75 > K \geq 0,5$ (добре); $0,5 > K \geq 0,25$ (задовільно); $0 \leq K < 0,25$ (незадовільно)
	$K_{П} = \frac{K_{ЗП}}{K_{ЗЗ}},$ <p>де $K_{П}$ – коефіцієнт плановості; $K_{ЗП}$ – кількість контрольних заходів, проведених відповідно до затверджених планів; $K_{ЗЗ}$ – загальна кількість проведених контрольних заходів з внутрішнього аудиту витрат за період</p>	$1 \leq K \leq 0,75$ (відмінно); $0,75 > K \geq 0,5$ (добре); $0,5 > K \geq 0,25$ (задовільно); $0 \leq K < 0,25$ (незадовільно)
	$K_{OP} = \frac{K_{ЗДЗ}}{K_{ЗЗ}},$ <p>де K_{OP} – коефіцієнт оперативності; $K_{ЗДЗ}$ – кількість контрольних заходів з внутрішнього аудиту витрат, завершених до закінчення передбаченого планом строку; $K_{ЗЗ}$ – загальна кількість проведених контрольних заходів з внутрішнього аудиту витрат за період</p>	$1 \leq K \leq 0,75$ (відмінно); $0,75 > K \geq 0,5$ (добре); $0,5 > K \geq 0,25$ (задовільно); $0 \leq K < 0,25$ (незадовільно)
	$K_{CB} = \frac{K_{ЗП}}{K_{ЗЗ}},$ <p>де K_{CB} – коефіцієнт своєчасності завершення контрольних заходів; $K_{ЗП}$ – кількість контрольних заходів з внутрішнього аудиту витрат, завершених у передбачений планом строк; $K_{ЗЗ}$ – загальна кількість проведених контрольних заходів з внутрішнього аудиту витрат за період</p>	$1 \leq K \leq 0,75$ (відмінно); $0,75 > K \geq 0,5$ (добре); $0,5 > K \geq 0,25$ (задовільно); $0 \leq K < 0,25$ (незадовільно)
Соціально-виховна ефективність	$K_{CBE1} = \frac{K_{ДВ}}{K_{З}},$ <p>де $K_{ДВ}$ – кількість випадків притягнення суб'єкта порушення до дисциплінарної відповідальності за порушення господарських операцій, пов'язаних з витратами підприємств; $K_{З}$ – загальна кількість контрольних заходів, за результатами яких виявлено порушення з витратами за період</p>	$1 \leq K \leq 0,75$ (відмінно); $0,75 > K \geq 0,5$ (добре); $0,5 > K \geq 0,25$ (задовільно); $0 \leq K < 0,25$ (незадовільно)
	$K_{CBE2} = \frac{K_{MB}}{K_{З}},$ <p>де K_{MB} – кількість випадків притягнення суб'єкта порушення до матеріальної відповідальності за порушення господарських операцій, пов'язаних з витратами підприємств; $K_{З}$ – загальна кількість порушень з витратами, виявлених за період</p>	$1 \leq K \leq 0,75$ (відмінно); $0,75 > K \geq 0,5$ (добре); $0,5 > K \geq 0,25$ (задовільно); $0 \leq K < 0,25$ (незадовільно)

Соціально-виховна ефективність	$K_{СВЕ3} = \frac{K_{КК}}{K_3},$ <p>де $K_{КК}$ – кількість випадків ініціювання притягнення суб'єкта порушення до кримінальної відповідальності за порушення господарських операцій, пов'язаних з витратами підприємств; K_3 – загальна кількість порушень з витратами, виявлених за період</p>	$1 \leq K \leq 0,75$ (відмінно); $0,75 > K \geq 0,5$ (добре); $0,5 > K \geq 0,25$ (задовільно); $0 \leq K < 0,25$ (незадовільно)
	$K_{СВЕ4} = \frac{П_{зп}}{П_{пп}},$ <p>$П_{зп}$ – кількість порушень з витратами, виявлених за звітний період; $П_{пп}$ – кількість порушень з витратами, виявлених за попередній період. (Коефіцієнт зниження кількості порушень, що виявляються за результатами внутрішнього аудиту витрат розраховується за тривалий проміжок часу)</p>	$K_{зв.п.} = K_{п.п.}$ (добре) $КЕ6_{зв.п.} < КЕ6_{п.п.}$ (відмінно), де $КЕ6_{п.п.}$ – коефіцієнт за попередній період

зовнішнього як державного контролю, так і незалежного аудиту. Однак, якщо мова йде про внутрішній аудит, який здійснюється перманентно, характеризується постійним доступом до об'єктів перевірки та спрямований на роботу на засадах превентивності, у певних ситуаціях така оцінка є можливою. Це може бути застосовано, коли можливо встановити вартість помилки або втрати у разі негативного сценарію розвитку події. Зокрема, це стосується порушень, розмір санкцій за які визначено у положеннях нормативно-правових актів. Для прикладу можна змодельювати ситуацію, коли вартісне вираження порушень з витратами підприємств, попереджених підсистемою внутрішнього аудиту витрат може дорівнювати обсягу санкцій, які могло понести підприємство, якби у межах попереднього контролю внутрішнім аудитором не було внесено уточнення до суми чи методики розрахунків податкових декларацій. Такий ефект внутрішнього аудиту витрат для функціонування мережі ПРГ звісно матиме значно більш позитивний вплив, ніж фіксація податкових санкцій постфактум.

Зважаючи на те, що ефекти, одержані за результатами внутрішнього аудиту чи внутрішнього контролю, дуже різняться за своєю формою, змістом та можливістю кількісного оцінювання, варто погодитися з авторами праці [3, с. 17] щодо неможливості вираження ефективності одним, навіть досить складним інтегральним показником.

На підставі вищевикладених положень кількісне оцінювання ефективності внутрішнього аудиту витрат у мережах ПРГ пропонуємо за такими групами показників (див. табл. 2).

Деякі із запропонованих до використання показників характеризують ефективність внутрішнього аудиту витрат за взаємно оберненими наслідками, а тому власник мережі ПРГ може обрати ті групи показників, які пов'язані з оцінкою пріоритетних для нього ефектів.

Оцінювання ефективності власне підсистеми внутрішнього аудиту витрат, а не системи внутрішнього аудиту мережі в цілому, вимагає вар-

тісного визначення обсягу витрачених ресурсів, які можливо пов'язати зі створенням та функціонуванням такої підсистеми. На нашу думку, розрахунок частки витрат на утримання контрольного підрозділу, пов'язану з перевіркою об'єкта «витрати», дещо складно визначити, однак можливо за умови належного планування роботи підрозділу, у тому числі в розрізі об'єктів. Зокрема, визначити обсяг витрат на внутрішній аудит, який можливо безпосередньо пов'язати з перевіркою об'єкта «витрати», можна за формулою:

$$y = \sum \frac{a \times c}{b} \quad (1)$$

де, y – обсяг витрат на внутрішній аудит, який можливо безпосередньо пов'язати із перевіркою об'єкта «витрати»;

a – загальні витрати, пов'язані з організацією/вдосконаленням та функціонуванням відділу внутрішнього аудиту за період;

b – обсяг навантаження на відділ внутрішнього аудиту за період (кількість запланованих чи фактично відпрацьованих людино-годин);

c – обсяг людино-годин, запланованих або відпрацьованих фактично (якщо є відхилення від планів) на проведення внутрішнього аудиту витрат.

Суб'єктами здійснення оцінки ефективності внутрішнього аудиту витрат у мережах ПРГ є:

- власник/співвласники мережі ПРГ або орган, що представляє їх інтереси (Спостережна рада; Аудиторський комітет у складі Спостережної ради) у межах проведення моніторингу відповідності підсистеми внутрішнього аудиту витрат встановленим регламентам її організації та функціонування;

- керівник відділу внутрішнього аудиту;

- суб'єкт зовнішнього контролю (аудиторська/консалтингова фірма, аудитор-ФОП) у межах проведення аудиту фінансової звітності, що регламентується МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», чи надання аудиторської послуги з оцінки ефективності діяльності підрозділу внутрішнього аудиту підприємства.

Найбільш раціональним способом вважаємо комбінування вищезазначених підходів за пріо-

ритетності частоти виконання оцінки ефективності внутрішнього аудиту витрат ініціатором його створення. МСППВА рекомендують проводити зовнішні оцінки не рідше, ніж на 5 років. Інформаційна ефективність може оцінюватися лише ініціатором (користувачем результатів) внутрішнього аудиту витрат підприємств.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. Таким чином, у ході дослідження визначено некоректність розрахунку виключно економічної ефективності внутрішнього аудиту. Для визначення ефективності внутрішнього аудиту витрат у мережах підприємств ресторанного господар-

ства розроблено комплекс якісних та кількісних показників, останні з яких характеризують різнобічність прояву ефектів такого контролю та включають розрахунок інформаційної, організаційної, соціально-виховної та економічної ефективності. Результати якісного оцінювання внутрішнього аудиту витрат дають змогу визначити рівень його здатності до виконання поставлених завдань та досягнення визначеної мети. Результати кількісного оцінювання ефективності внутрішнього аудиту витрат дають можливість підтвердити доцільність організації та функціонування внутрішнього аудиту витрат у мережах підприємств ресторанного господарства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: [монографія] / С.В. Бардаш. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
2. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії організації, методології): [монографія] / В.О. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
3. Бардаш С.В. Окремі аспекти якісного і кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю / С.В. Бардаш, Т.С. Осадча // Економіка та держава. – 2011. – № 11. – С. 16–19. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2011_11_6.
4. Мних Є.В. Ефективність й ефект внутрішнього контролю: онтологічна інтерпретація сутності, складу та взаємозв'язку / Є.В. Мних, С.В. Бардаш // Наукові записки. – 2011. – № 2. – С. 116–123. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nz_2011_2_18.
5. Максимова В.Ф. Системний підхід до створення концепції внутрішнього економічного контролю діяльності промислового підприємства / В.Ф. Максимова // Проблеми науки. – 2005. – № 5. – С. 22–28.
6. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія] / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
7. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація: дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.00.09 / Т.О. Каменська. – К., 2011. – 560 с.
8. Сметанко О.В. Становлення та розвиток внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України: дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.00.09 / О.В. Сметанко. – К., 2015. – 440 с.
9. Филевская Н.А. Внутренний аудит в системе корпоративного управления: дисс. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.12 / Н.А. Филевская. – САМАРА, 2015. – 232 с.
10. Шухман М.Е. Організація внутрішнього аудиту в корпораціях: дис.... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / М.Е. Шухман. – Одеса, 2009. – 272 с.
11. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>.
12. Завадський Й.С. Економічний словник / Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич. – К.: Кондор, 2006. – 356 с.
13. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / за ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2006. – Т. 2. – 568 с.
14. Нагайчук В.В. Доходи і витрати підприємства як об'єкт контролю / В.В. Нагайчук // Вісник Херсон. держ. ун-ту. – 2014. – Вип. 6. – Ч. 5. – С. 37–40.
15. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики: [монографія] / О.А. Шевчук. – К.: УБС НБУ, 2013. – 431 с.