

ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР У ВНУТРІШНЬОМУ АУДИТІ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

(Представлено д.е.н., проф. Бардаш С.В.)

Здійснення внутрішнього аудиту витрат передбачає одержання достатніх і надійних аудиторських доказів. Досягти цього можна шляхом використання аналітичних процедур в аудиторському процесі. Ефективному використанню аналітичних процедур у внутрішньому аудиті витрат підприємств ресторанного господарства перешкоджає ототожнення їх з фінансовим аналізом діяльності підприємства, недостатня поінформованість внутрішніх аудиторів про методичні прийоми аналітичних процедур і завдання аналітичних процедур залежно від етапів перевірки. Метою статті є розвиток методики внутрішнього аудиту витрат підприємств ресторанного господарства на основі комплексного застосування аналітичних процедур. Розглядається сутність та призначення аналітичних процедур в аудиторському процесі. Визначено фактори впливу на рішення аудитора щодо вибору комплексу аналітичних процедур. До них рекомендується враховувати: мету аналітичних процедур, тип і структуру підприємства, джерело наявної інформації, наявність інформації фінансового та нефінансового характеру, достовірність і порівнянність даної інформації. Ідентифіковано завдання аналітичних процедур залежно від етапів перевірки. Запропоновано комплекс аналітичних процедур у межах проведення внутрішнього аудиту витрат підприємств ресторанного господарства. Даний комплекс містить перелік аналітичних процедур, методичних прийомів аналізу, що застосовуються під час відповідної процедури, та короткий огляд змісту процедури.

Ключові слова: аналітичні процедури; внутрішній аудит витрат; підприємства ресторанного господарства.

Постановка проблеми. Під час здійснення внутрішнього аудиту витрат одним із важливих завдань є одержання достатніх і надійних аудиторських доказів щодо відповідності об'єкта перевірки встановленим критеріям. Дієвим інструментом реалізації зазначеного є використання аналітичних процедур в аудиторському процесі. Нині проблемні методологічні аспекти аналітичних процедур стали предметом посиленої уваги вчених. Вітчизняні та зарубіжні науковці наголошують на необхідності застосування аналітичних процедур на всіх етапах аудиторської перевірки, оскільки вони дають можливість виявити незвичайні коливання та потенційні зони ризику, одержати надійні та достовірні аудиторські докази, проаналізувати отримані аудиторські висновки.

Наразі ефективному використанню аналітичних процедур у внутрішньому аудиті витрат підприємств ресторанного господарства перешкоджає недооцінення їх ролі та ототожнення з фінансовим аналізом діяльності підприємства. Недостатнім є ознайомлення внутрішніх аудиторів з методичними прийомами аналітичних процедур та завданнями, що вирішують з їх допомогою на різних етапах перевірки. Зазначене вище обумовлює необхідність подальшого теоретичного дослідження аналітичних процедур у межах проведення внутрішнього аудиту витрат підприємств ресторанного господарства та розробок практичного спрямування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток теоретико-методологічних та практичних аспектів аналітичних процедур зробили вітчизняні вчені М.Т. Білуха, Н.І. Дорош, С.В. Івахненко [7], В.С. Рудницький [14], Н.М. Пелешко [12], М.Т. Щирба [17]. Подібними дослідженнями займалися й зарубіжні науковці, зокрема, А.В. Бахтєєв [2; 3], А.А. Василенко [5], М.А. Кубар [9], Дж.Робертсон [13]. Віддаючи належне працям науковців, зауважимо, що дана проблематика своєї актуальності не втратила. Проблеми використання аналітичних процедур з точки зору їх відповідності потребам проведення внутрішнього аудиту витрат на підприємствах ресторанного господарства наразі залишаються невирішеними.

Метою статті є розвиток методики внутрішнього аудиту витрат підприємств ресторанного господарства на засадах комплексного застосування аналітичних процедур; ідентифікація завдань аналітичних процедур та розробка відповідного комплексу процедур для їх вирішення.

Викладення основного матеріалу дослідження. У складних економічних реаліях удосконалення внутрішнього аудиту витрат прямо пов'язане з покращанням його методичної складової в напрямку зниження трудомісткості праці та підвищення ефективності застосовуваних у контрольному процесі

процедур. Аналітичні процедури як один із методів отримання аудиторських доказів дозволяють одержати значний обсяг необхідної інформації і при цьому потребують менше ресурсів, ніж проведення детального тестування.

Застосування аналітичних процедур в аудиторському процесі регламентує Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 520 «Аналітичні процедури». Згідно з нормативним документом, термін «аналітичні процедури» означає оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [11, с. 464].

Відповідно до визначення, яке надає у своїй праці С.В. Івахненко [7, с. 22], «аналітичні процедури – це методи одержання аудиторських доказів, що полягають у виявленні, аналізі й оцінці співвідношень між фінансово-економічними показниками діяльності економічного суб'єкта».

Аналогічних позицій щодо трактування сутності аналітичних процедур дотримуються А.Н. Ахрамєєв [1], О.М. Бунда [4], А.А. Василенко [5], М.Т. Щирба [17].

Б.Ф. Усач вважає, що під терміном «аналітична процедура» слід розуміти [15, с. 178] аналіз співвідношень різних фінансових даних, а також порівняння фактичних даних із прогнозними, з аналогічними показниками минулих періодів, показниками аналогічних підприємств, середньогалузевими даними. Проте маємо зауважити, що визначення аналітичних процедур як порівняння фактичних даних відповідно до обраної бази не цілком відображає їх сутність, оскільки застосування принципу компаративності також є визначальною рисою контролю.

Розділяємо погляди А.Н. Ахрамєєва [1, с. 198] та С.В. Івахненкова [7], які вказують на існування очевидного причинно-наслідкового зв'язку між показниками, що аналізуються. Науковці також зазначають різноманітність аналітичних процедур – від простого порівняння числових чи відносних показників до застосування складних математичних моделей, що містять багато співвідношень між даними за попередні періоди. При цьому вибір тієї чи іншої процедури залежить від мети дослідження, внутрішньофірмових інструкцій і більшою мірою професійного судження аудитора.

Практиками підтверджено важливість використання аналітичних процедур у контрольному процесі. Основними перевагами застосування аналітичних процедур внутрішнім аудитором є можливість формування детального уявлення про діяльність підприємства, досконале знання виробничо-технологічних процесів, можливість застосування методик типу дейтамайнінг чи імітаційного моделювання [4, с. 13–14].

Аналітичні процедури є менш витратними, ніж деталізована перевірка, що орієнтована на реєстри синтетичного та аналітичного обліку. Так, не здійснюючи детальної перевірки документів за допомогою аналітичних процедур, можна ідентифікувати проблемні аспекти у формуванні витрат та з'ясувати, чи варто здійснювати поглиблену перевірку даного елемента за місцями виникнення чи центрами відповідальності. Це дає можливість оптимізувати використання робочого часу аудитора.

Аналітичні процедури, особливо автоматизовані сучасним програмним забезпеченням, дозволяють не лише отримати значну частину необхідної аудиторської інформації для формування його компетентної думки про звітність, а й підвищити якість аудиту. За певних обставин аналітичні процедури можуть виявитися найбільш ефективними з усіх видів аудиторських процедур для вирішення того чи іншого завдання [1, с. 198]. Експертні оцінки свідчать, що з їх допомогою було ідентифіковано 27,1 % фальсифікацій та перекручень у фінансовій звітності підприємств (у випадку розширеного трактування аналітичних процедур відсоток зростає до 45,6) [13].

Втім, разом з перевагами застосування аналітичних процедур в аудиторському процесі існують і певні недоліки. До них належить недостатня поінформованість щодо діяльності аналогічних підприємств та використання здебільшого специфічних методик аналізу [4, с. 14].

Ефективному застосуванню аналітичних процедур перешкоджає ототожнення їх з аналізом фінансово-господарської діяльності підприємства. Ситуація обумовлена спільним методичним забезпеченням процедур в обох випадках. Як аналітичні процедури в аудиті, так і фінансовий аналіз ґрунтуються на методах економічного аналізу та мають подібні прийоми. Проте, на нашу думку, таке ототожнення є не цілком коректним. Розмежування їх функціонального призначення полягає в тому, що аналітичні процедури використовуються аудитором, щоб забезпечити достатність і надійність доказів та упевнитися у відсутності суттєвих перекручень фінансової звітності шляхом виявлення незвичайних коливань показників, що характеризують наявність і рух активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат. Лише після встановлення достовірності інформації є доцільним у подальшому проводити її комплексний фінансовий аналіз з його інакшою цільовою орієнтацією.

Проведення будь-якої аналітичної процедури проходить у кілька етапів. Спочатку визначається мета процедури, вибір методу процедури, відбувається вибір і проектування тесту, визначення часових меж його проведення, встановлюються алгоритми дій під час виявлення розбіжності, потім здійснюється

безпосереднє проведення процедури. Одержані результати аудитор аналізує і робить певні висновки залежно від поставленої мети.

Обираючи комплекс аналітичних процедур для виконання поставленого завдання, внутрішньому аудитору варто врахувати такі фактори (рис. 1).



Рис. 1. Фактори впливу на рішення аудитора щодо вибору комплексу аналітичних процедур (складено автором з використанням джерел [4, 7, 8, 16])

Для реалізації аналітичних процедур аудитор використовує інформацію, підготовлену, в основному, самостійно. Найчастіше аудиторська перевірка планується таким чином, щоб інформаційною базою для аналітичних процедур були дані попередніх аудиторських перевірок, що дозволяє мати достатній рівень впевненості в їх достовірності. Достовірною можна вважати інформацію у разі, якщо вона пройшла аудиторську перевірку, була отримана за наявності у підприємства надійної системи внутрішнього контролю або із зовнішнього джерела, визнаного надійним. У разі відсутності подібних «надійних» даних для формування інформаційної бази проведення аудиторських, у тому числі аналітичних, процедур слід враховувати в область перевірки і ці дані [1, с. 199]. Зважаючи на те, що внутрішній аудит здійснюється систематично, це дозволить аудитору як достовірну інформацію використовувати окремі результати попередніх перевірок.

Під час застосування аналітичних процедур необхідно враховувати ризик ненадання повноцінної і достовірної інформації за результатами проведеного аналізу як складову аудиторського ризику невиявлення. За рівнями ризиковості аналітичні процедури найчастіше поділяються на три групи. До першої групи належать невеликі процедури, що дають можливість зробити висновки про повноту, правомірність і точність встановлених взаємозв'язків та здійснених розрахунків. Проте ці дані є суб'єктивними з повною відсутністю гарантій достовірності (щодо кон'юнктури матеріалопотоків, реальної зарплатомісткості продукції, прозорості надання пільг тощо). До другої групи – прості кількісні процедури, що використовують під час аналізу коефіцієнтів, динамічних рядів, у рейтингових оцінках [12, с. 460]. У контексті нашого дослідження до даної групи можливо врахувати структурний аналіз витрат, аналіз динаміки та еластичності зміни, порівняльний аналіз, аналіз з використанням графічного методу. Ризик таких аналітичних процедур є мінімальним за належної точності інформації. До третьої групи – складні аналітичні процедури, що передбачають використання економіко-математичних методів і моделей, статистичних моделей і моделей поведінки. Ці процедури дозволяють надати більшу впевненість аудитору, але через трудомісткість їх проведення вони застосовуються дуже рідко [12, с. 460].

Важливо зазначити, що ефективність використання аналітичних процедур у внутрішньому аудиті витрат значною мірою залежить від узгодженості обраних аналітичних процедур та етапу аудиторського процесу. МСА 520 «Аналітичні процедури» [11] рекомендує застосовувати аналітичні процедури під час планування аудиту як процедури по суті, коли їх використання може бути більш ефективним або продуктивним, ніж інші аудиторські процедури та на заключній стадії аудиту.

На етапі планування внутрішнього аудиту витрат аналітичні процедури застосовують з метою поглиблення розуміння специфіки господарської діяльності підприємства ресторанного господарства, визначення обсягу, характеру необхідних аудиторських процедур, ділянок потенційних ризиків

викривлення інформації з подальшою попередньою оцінкою їх значущості, встановлення тимчасових меж перевірки. Автор праці [3, с. 114] додає, на етапі планування аналітичні процедури також допомагають ідентифікувати ознаки щодо дотримання принципу безперервно діючого підприємства.

На етапі проведення основних процедур по суті можна вдатися до детального тестування, аналітичних процедур або їх комбінації. Вибір процедури для досягнення конкретної мети аудиту залежить від того, наскільки вона ефективна та продуктивна з точки зору мінімізації ризику невиявлення помилок у фінансовій звітності підприємства [7]. Поглиблені аналітичні процедури, що проводяться на цьому етапі, мають бути спрямовані на коригування або на підтвердження достатності, обсягу, характеру і тимчасових рамок проведених процедур по суті. Крім того, на цьому етапі існує можливість ідентифікації ризиків суттєвого викривлення і самих суттєвих перекирчувань фінансової звітності виключно за підсумками проведення аналітичних процедур [3, с. 115]. На даному етапі аналітичні процедури дають можливість скоротити кількість детальних тестів. Якщо в результаті застосування аналітичної процедури аудитор не виявляє незвичайних коливань, ймовірність суттєвої похибки чи викривлення інформації є мінімальною, що є вагомим свідченням коректності представлення залишків на рахунках витрат. Результатом аналітичних процедур на даному етапі аудиторської перевірки має бути повний перелік значущих ризиків суттєвих перекирчувань рахунків витрат.

На завершальному етапі внутрішнього аудиту аналітичні процедури застосовують для підтвердження висновків аудитора щодо відповідності фактичних параметрів витрат інформації, одержаної аудитором під час перевірки. На даному етапі проводиться заключна оглядова перевірка даного елемента фінансової звітності на наявність незвичайних коливань, викривлень та неточностей. Формуванню цілісного уявлення аудитора про достовірність висвітленої інформації допомагає групування ризиків, що ідентифіковані на попередніх етапах, відповідно до їх значущості. Використання аналітичних процедур наприкінці аудиту підвищує ймовірність виявлення напрямків та ділянок, що потребують додаткових контрольних заходів.

Очевидно, що універсальної методики застосування аналітичних процедур для вирішення конкретного завдання не існує. На кількох різних підприємствах ресторанного господарства комплекс аналітичних процедур у межах проведення внутрішнього аудиту витрат може бути також різним. Причина цього обумовлена галузевими особливостями, типом і організаційною структурою закладу ресторанного господарства, станом систем обліку і внутрішньогосподарського контролю. Відтак аудитор на власний розсуд, керуючись професійним судженням, обирає методичні прийоми та порядок їх застосування.

Репрезентований комплекс аналітичних процедур пропонуємо застосовувати як варіативну складову методики внутрішнього аудиту витрат на підприємствах ресторанного господарства та корегувати в міру необхідності на конкретному об'єкті (табл. 1).

Таблиця 1

Склад аналітичних процедур під час реалізації внутрішнього аудиту витрат

Аналітична процедура	Методичні прийоми аналізу	Коментар
1	2	3
Порівняння фактичних показників витрат із плановими (кошторисними)	Групування, порівняння, середні та відносні величини	Дослідження найбільш важливих сфер (у яких є різкі відхилення фактичних показників від планових (кошторисних) може виявити свідчення потенційних помилок або фальсифікацій. Необхідно перевірити версії, згідно з якими причиною відхилень можуть бути збої у господарській діяльності, порушення системи постачання, погіршення платіжної спроможності клієнтів тощо
Зіставлення інформації про витрати з аналогічними даними попередніх періодів	Групування, порівняння, середні та відносні величини	Зіставлення може проводитися за допомогою числових даних, представлених у фінансовій звітності або окремих коефіцієнтів. Так порівняння показника «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» за місяцями може підвищити можливість виявлення того, що собівартість некоректно врахована у звітність за окремий місяць через помилки, маніпуляції з даним показником або інші фактори. Різкі коливання мають привернути увагу аудитора, вони можуть бути пов'язані зі зміною економічних умов чи умов із похибками фінансової звітності

<p>Порівняння фактичних значень витрат з прогнозними показниками</p>	<p>Порівняння, графічний метод, економіко-математичні методи і моделі, балансові узагальнення</p>	<p>У даному випадку аудитор самостійно розраховує прогнозні значення витрат на основі існуючих тенденцій і динаміки обраних показників та використовує їх як базу для порівняння. Сутність цієї процедури полягає в тому, що аудитор порівнює сальдо рахунків витрат з іншими рахунками чи залишками рахунків прибутків і збитків або робить свої припущення на основі сформованих тенденцій. Так, розглядаючи співвідношення показників по праці, що наведені у формах бухгалтерської звітності, аудитор зможе розрахувати середню зарплату на одного працюючого.</p> <p>Ознайомлення зі штатним розписом підприємства дозволить сформуванню аудитору попередню думку про повноту відображення в обліку і звітності витрат на оплату праці у складі витрат</p>
<p>Порівняння рахунків витрат та пов'язаних з ним і відносних коефіцієнтів з нормативами, встановленими законодавством чи підприємством</p>	<p>Порівняння, середні і відносні величини, індексний метод</p>	<p>Такі порівняння можуть бути корисними під час загального огляду бухгалтерської звітності та на стадії планування аудиту витрат, спрямовуючи увагу аудитора на ділянки, де мають місце незрозумілі відхилення. Здійснюючи оцінку величини і динаміки відносних показників, аудитор має враховувати, що порівняння відносних величин буває більш показовим, ніж порівняння абсолютних величин</p>

Закінчення табл. 1

1	2	3
<p>Порівняння показників витрат підприємства, що перевіряється, із даними підприємства-аналога</p>	<p>Порівняння, групування, середні та відносні величини</p>	<p>У деяких випадках доцільно зробити порівняння з показниками підприємства-аналога, що належить до ресторанної мережі та має подібні характеристики. Аудитор має вивчити значні відхилення, однак необхідно враховувати розходження в обліковій політиці підприємств, в економічних умовах і можливій специфічності продукції, яку випускають окремі підприємства</p>
<p>Вивчення взаємозв'язку між фінансовою та відповідною нефінансовою інформацією</p>	<p>Групування, порівняння, методи детермінованого факторного аналізу</p>	<p>У даному випадку аудитору необхідно визначити, яка інформація або її елементи повинні мати взаємозв'язки. Якщо аудитор не виявляє присутності очікуваних взаємозв'язків, такі області варто виділяти для ретельнішого розгляду як такі, де можлива наявність перекручень. Як приклад взаємозв'язку між фінансовою та відповідною нефінансовою інформацією можна навести взаємозв'язок між витратами на оплату праці та чисельністю працівників, кількістю відпрацьованих годин</p>
<p>Обчислення коефіцієнтів фінансового стану підприємства й аналіз їх динаміки</p>	<p>Середні та відносні величини, графічний метод, економіко-математичні методи і моделі</p>	<p>На основі аналізу аудитор робить важливі висновки про життєздатність господарюючого суб'єкта, тому на розсуд аудитора, для розширення інформаційної бази, процедура може застосовуватися і під час аудиту витрат також</p>

Джерело: складено автором з використанням джерел [1, 8, 10, 14, 16]

Проміжний результат проведення аналітичних процедур – виявлення наявності або відсутності незвичайних коливань і неточностей у звітності підприємства. Незвичайні коливання – це випадки, коли значних розбіжностей між взаємопов'язаними даними не очікується, але вони мають місце, або коли значні розбіжності очікуються, але аудитор їх не спостерігає. Прикладом взаємозв'язку між показниками є обсяг реалізації та собівартість реалізації; вартість основних засобів – розмір

амортизаційних відрахувань; фінансові витрати – доходи від них; обсяг виконаних робіт – витрати на заробітну плату персоналу. У разі виявлення взаємосуперечливих даних та відхилень вони співвідносяться з рівнем суттєвості, що визначений ще на стадії планування аудиту. Якщо коливання суттєве, аудитор встановлює його причину, оскільки запис може бути як обґрунтованою економічною подією, так і простою неточністю в обліку [1, с. 199].

Під час дослідження співвідношень між даними аудиту варто враховувати те, що бухгалтерський облік операцій на підприємствах ресторанного господарства є певним симбіозом методологій, що застосовуються у промисловості та торгівлі. Елементом виробничої діяльності у сфері ресторанного господарства є безпосередньо сам процес приготування кулінарних виробів, а елементом торговельної діяльності – реалізація продукції та встановлення торгової націнки. Проте на відміну від виробничих підприємств на підприємствах ресторанного господарства немає таких елементів виробничого процесу, як незавершене виробництво та наявність готової продукції на складі [18, с. 11–12]. Для коректності оцінки результатів порівнянь показників необхідно врахувати метод обліку витрат, якого дотримується підприємство ресторанного господарства згідно з обраною обліковою політикою. Сьогодні існує два основні підходи до обліку виготовлення продукції на підприємствах ресторанного господарства: виробничий та торговельний. Від даного фактора залежить розподіл витрат на відповідних рахунках та структура в загальній величині витрат операційної діяльності.

Аналізуючи співвідношення між витратами на заробітну плату та кількістю працюючих, варто звертати увагу на чисельність працівників тимчасових і постійних, оскільки для деяких підприємств ресторанного господарства властиве періодичне збільшення чи зменшення кількості працівників у зв'язку з впливом сезонного фактора на попит клієнтів. Врахування цього чинника мінімізує можливість формування хибної попередньої думки аудитора про повноту відображення у складі витрат за елементами витрат на оплату праці.

Висновки та перспективи подальших розвідок. З метою удосконалення методики внутрішнього аудиту витрат підприємств ресторанного господарства нами було ідентифіковано завдання аналітичних процедур залежно від етапів перевірки. На етапі планування внутрішнього аудиту витрат завданнями аналітичних процедур є вивчення специфіки діяльності підприємства ресторанного господарства, визначення обсягу, характеру необхідних аудиторських процедур, потенційних ризиків викривлення інформації. На етапі проведення основних процедур по суті аналітичні процедури спрямовані на коригування або підтвердження достатності, обсягу, характеру і тимчасових меж проведених процедур по суті, ідентифікацію ризиків суттєвого викривлення і перекручень фінансової звітності. На завершальному етапі аудиту основним завданням аналітичних процедур є підтвердження висновків аудитора щодо відповідності фактичних параметрів витрат та інформації, одержаної під час перевірки. Запропоновано комплекс аналітичних процедур у межах проведення внутрішнього аудиту витрат підприємств ресторанного господарства, що містить перелік аналітичних процедур та відповідних методичних прийомів аналізу, а також стислий коментар змісту процедури. На наше переконання, зазначені пропозиції дозволять достовірно оцінити об'єкт перевірки та намітити більш конкретні заходи для усунення недоліків. Подальші перспективи дослідження вбачаємо у розробці аналітичних моделей з використанням інформаційних технологій.

Список використаної літератури:

1. *Ахrameев А.Н.* Особенности применения аналитических процедур в аудите организаций потребительской кооперации / *А.Н. Ахrameев* // Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2011. – № 3 (16). – С. 197–201.
2. *Бахтеев А.В.* Применение метода анализа–синтеза при проведении аналитических процедур в ходе аудита / *А.В. Бахтеев* // Учет и статистика. – 2013. – № 4. – С. 25–36.
3. *Бахтеев А.В.* Элементы методологии применения аналитических процедур в риск-ориентированном аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности / *А.В. Бахтеев* // Terra economicus. – 2013. – Т. 11. – Ч. 3. – С. 113–117.
4. *Бунда О.М.* Аналітичні процедури, моделювання та прийняття рішень в аудиті : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / *Ольга Миколаївна Бунда*. – Л., 2006. – 22 с.
5. *Василенко А.А.* Аналитические процедуры подтверждения предпосылок составления бухгалтерской отчетности / *А.А. Василенко* // Экономические науки. Фундаментальные исследования. – 2014. – № 9. – С. 39–43.
6. *Дрозд І.К.* Державний фінансовий контроль / *І.К. Дрозд, В.О. Шевчук*. – К. : Імекс-ЛТД, 2007. – 312 с.
7. *Івахненков С.В.* Підвищення ефективності аудиту і контролю із застосуванням аналітичних процедур / *С.В. Івахненков* // Вестник СевГТУ / Экономика и финансы. – 2007. – Т. 81. – С. 18–23.

8. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монографія / *Є.В. Мних, С.В. Бардаш, О.А. Шевчук* та ін. – К. : КНТЕУ, 2011. – 452 с.
9. *Кубарь М.А.* Развитие методического обеспечения аудита учета затрат на производство продукции в сельскохозяйственных организациях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / *Мария Александровна Кубарь*. – Персиановка, 2014. – 208 с.
10. *Лучик Г.М.* Аналітичні процедури у системі управлінських рішень / *Г.М. Лучик* // Вісник Сумського нац. аграр. ун-ту / Серія : Фінанси і кредит. – 2012. – № 1. – С. 56–63.
11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг ; пер. з англ. мови *О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньова, Т.Ц. Шарашидзе*. – К. : Фенікс, 2014. – 976 с.
12. *Пелешко Н.М.* Аналітичні процедури аудиту доходів і витрат підприємства / *Н.М. Пелешко* // Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка» / Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2009. – № 647. – С. 458–462.
13. *Робертсон Дж.* Аудит / *Дж.Робертсон* ; пер. с англ. – М. : KPMG ; Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
14. *Рудницький В.С.* Процедури моделювання та прийняття рішень в процесі аудиту : монографія / *В.С. Рудницький, О.М. Бунда*. – Львів : Львів. комерц. акад., 2009. – 216 с.
15. *Усач Б.Ф.* Аудит : навч. посібник / *Б.Ф. Усач*. – 2-ге вид. – К. : Знання-Прес, 2003. – 223 с.
16. *Шиленко С.И.* Международные стандарты аудита: учеб. пособие / *С.И. Шиленко*. – Белгород : БФ МЭСИ, 2004. – 102 с.
17. *Щирба М.Т.* Аналітичні процедури як інструмент підвищення якості внутрішнього аудиту / *М.Т. Щирба, І.М. Щирба* // Вісник Львів. комерц. акад. – Л. : Львів. комерц. акад., 2011. – № 35 – С. 411–417.
18. *Янчева Л.М.* Методичні підходи до організації бухгалтерського обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства / *Л.М. Янчева, Т.В. Шталь, М.О. Ільченко* // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – Вип. 2. – С. 11–17.

КОПОТІЄНКО Тетяна Юріївна – аспірант кафедри фінансового аналізу і контролю Київського національного торговельно-економічного університету.

Наукові інтереси:

– організація та методика внутрішнього аудиту витрат.

Тел.: (068)343–41–86.

E-mail: kopotienko_tania@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 03.04.2015.