

ВИТРАТИ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПОСЛУГ ГОТЕЛЬНОГО БІЗНЕСУ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

В статті визначено, що велику питому вагу у витратах готельного бізнесу займають витрати пов'язані з забезпеченням якості наданих послуг. Завдання організації обліку витрат на якість продукції може бути вирішене лише з позиції управлінського обліку, оскільки, законодавчо облік витрат на якість непередбачений.

В даній статті здійснено спробу визначити перелік витрат, що пов'язані з забезпеченням якості готельної послуги і здійснити класифікацію цих витрат. На основі розробленої класифікації та сутності класифікаційних категорій запропоновано організацію і методику відображення в обліку витрат на якість. Здійснено спробу класифікувати дані витрати за трьома напрямками: витрати на забезпечення якості, витрати на покращення якості, витрати на підтвердження якості. Відповідно до розробленої класифікації запропоновано методику відображення в обліку витрат пов'язаних з якістю послуг готельного бізнесу. В роботі зазначається, що для розробки системи організації і методики обліку витрат на якість необхідно послідовно виконати наступні кроки: 1) встановити перелік витрат, що забезпечують якість послуг та визначити джерела інформації про даний вид витрат; 2) згрупувати однорідні витрати, створивши при цьому класифікацію витрат; 3) визначити, на яких рахунках відображати інформацію про витрати на якість; 4) розробити систему внутрішньої звітності для потреб управлінського персоналу.

Витрати на забезпечення якості в своїй більшості є складовою маркетингових витрат. Вони безпосередньо пов'язані з процесом надання послуг і впливають на їх собівартість. Частина цих витрат розширює номенклатуру послуг, які можна отримати. Вони повинні обліковуватись на окремому

субрахунку до рахунку «Маркетингові витрати», що є видозміною рахунку «Витрати на збут», який передбачений діючим планом рахунків. В статті відмічається, що відносно ряду маркетингових витрат, що є витратами на забезпечення якості, актуальною є проблема їх капіталізації, через відображення у складі капітальних інвестицій, а, отже, і відображення у фінансовій звітності.

Витрати на покращення якості – витрати, що пов'язані з навчанням та підвищенням кваліфікації персоналу, витрати на розробку внутрішніх стандартів якості, на поточний контроль тощо. Дані витрати можемо розглядати як витрати майбутніх періодів. Це обумовлено насамперед тим, що витрати на покращення якості здійснюються в поточному періоді, проте результат пов'язаний з діями, що обумовлюють дані витрати, готель отримає в майбутньому.

Витрати на підтвердження якості – це витрати на сертифікацію, на оплату розробки і оцінки систем менеджменту якості, витрати на аудит якості, на надання доказів відповідності послуг встановленим вимогам тощо. Вид витрат «Витрати на підтвердження якості» списується на собівартість того виду послуг, з яким дані витрати пов'язані в складі статті «Інші витрати». У випадку, якщо витрати на підтвердження якості не пов'язані з якимось окремих видом послуг, то їх варто відобразити на рахунку «Загальновиробничі витрати» та по закінченню періоду списати на собівартість наданих послуг.

В подальшому автори ставлять перед собою завдання розробити систему оцінки якості послуг як в грошовому, так і негрошовому еквіваленті.

Ключові слова: якість, витрати, послуги готельного бізнесу, витрати на якість, класифікація витрат, витрати на забезпечення якості, витрати на покращення якості, витрати на підтвердження якості.

**COSTS FOR ASSURANCE QUALITY OF THE HOTEL
BUSINESS SERVICES:
MANAGEMENT ASPECT**

The article determines that the high proportion of expenses incurred by the hotel business are costs associated with ensuring the quality of the provided services. The task of organizing cost accounting for product quality can be solved only from the standpoint of managerial accounting, since, legislatively, accounting for cost of quality is unplanned.

In this article, has been made an attempt to determine the list of costs associated with providing quality hotel services and to classify these costs. On the basis of the developed classification and the essence of the classification categories an organization and method of reflection in the accounting of expenses for quality are offered. Has been made an attempt to classify these costs in three areas: costs for quality assurance, costs for improving quality, costs for quality confirmation. According to the developed classification, the method of reflection in accounting expenses related to the quality of hotel business services is proposed.

The paper states that for the development the system of organization and methodic of cost of quality accounting, the following steps should be consistently followed: 1) to establish a list of costs that ensure the quality of services and determine the sources of information on this type of expenditure; 2) grouping homogeneous costs, thus creating a classification of costs; 3) determine which accounts can be used to display information of costs for quality; 4) develop a system of internal reporting for the needs of management.

The costs of quality assurance are mostly the component of marketing costs. They are directly related to the process of providing services and affect their cost. Part of these costs expands the range of services that can be obtained. They should be counted on a separate subaccount to the "Marketing Costs" account, which is a modification of "Sales Expense" account, which is provided by the chart of accounts.

In the article, it is noted that in relation to a number of marketing costs, which is the cost of quality assurance, the problem of their capitalization is relevant, because of the reflection as a part of capital investments, and, consequently, the reflection in the financial statements.

Costs for quality improvement are costs associated with training and staff development, costs for the development of internal quality standards, for ongoing monitoring, etc. These costs can be considered as expenses of future periods. This is primarily due to the fact that the cost of improving quality is carried out in the current period, but the result is related to the actions that determine mentioned costs, the hotel will receive in the future.

Costs for quality assurance are certification costs, fees for developing and evaluating quality management systems, costs for quality audits, costs for providing evidence of service equality to established requirements, etc. The costs for improving quality are the costs of future periods. The type of costs "Quality confirmation costs" is written off to the cost of the type of service with which these costs are related in the item "Other expenses". In the case that the costs for the quality confirmation are not related to any particular type of service, they should be reflected on the account "General Production Costs" and at the end of the period, write off as a part of the provided services cost.

Subsequently, the authors set themselves the task of developing a system for assessing the quality of services in both monetary and non-monetary equivalents.

Keywords: quality, costs, services of hospitality industry, costs for quality, costs classification, costs for proving quality, costs for improving quality, costs for quality confirmation.

ЗАТРАТЫ НА ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА УСЛУГ ГОСТИНИЧНОГО БИЗНЕСА: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТ

В статье определено, что большой удельный вес в расходах гостиничного бизнеса занимают расходы, связанные с обеспечением качества предоставляемых услуг. Задача организации учета затрат на качество продукции может быть решена только с позиции управленческого учета, поскольку, законодательно учет затрат на качество непредсказуем.

В данной статье предпринята попытка классифицировать данные расходы по трем направлениям: расходы на обеспечение качества, расходы на улучшение качества, расходы на подтверждение качества. Согласно разработанной классификации предложена методика отражения в учете расходов связанных с качеством услуг гостиничного бизнеса. Предпринята попытка классифицировать рассматриваемые расходы по трем направлениям: расходы на обеспечение качества, расходы на улучшение качества, расходы на подтверждение качества. Согласно разработанной классификации предложена методика отражения в учете расходов, связанных с качеством услуг гостиничного бизнеса. В работе отмечается, что для разработки системы организации и методики учета затрат на качество необходимо последовательно выполнить следующие шаги: 1) установить перечень расходов, обеспечивающих качество услуг и определить источники информации о данном виде расходов; 2) сгруппировать однородные расходы, создав при этом классификацию расходов; 3) определить, на каких счетах отображать информацию о затратах на качество; 4) разработать систему внутренней отчетности для нужд управленческого персонала.

Расходы на обеспечение качества в своем большинстве являются составляющей маркетинговых затрат. Они непосредственно связаны с процессом предоставления услуг и влияют на их себестоимость. Часть этих расходов расширяет

номенклатуру услуг, которые можно получить. Они должны учитываться на отдельном субсчете к счету «Маркетинговые расходы», что является видоизмененным счетом «Расходы на сбыт», который предусмотрен действующим планом счетов. В статье отмечается, что в отношении ряда маркетинговых расходов, которые являются затратами на обеспечение качества, актуальной является проблема их капитализации, отражение в составе капитальных инвестиций, а, следовательно, и отражение в финансовой отчетности.

Расходы на улучшение качества - расходы, связанные с обучением и повышением квалификации персонала, расходы на разработку внутренних стандартов качества, на текущий контроль и т.д. Данные расходы можем рассматривать как расходы будущих периодов. Это обусловлено прежде всего тем, что расходы на улучшение качества осуществляются в текущем периоде, однако результат связанный с действиями, которые обуславливают данные расходы, отель получит в будущем.

Расходы на подтверждение качества - это затраты на сертификацию, на оплату разработки и оценки систем менеджмента качества, расходы на аудит качества на предоставление доказательств соответствия услуг установленным требованиям и тому подобное. Вид расходов «Расходы на подтверждение качества» списывается на себестоимость того вида услуг, с которым данные расходы связаны в составе статьи «Прочие расходы». В случае, если расходы на подтверждение качества не связаны с каким-то отдельным видом услуг, то их следует отразить на счете «Общепроизводственные расходы» и по окончании периода списать на себестоимость предоставляемых услуг.

В дальнейшем авторы ставят перед собой задачу разработать систему оценки качества услуг как в денежном, так и неденежном эквиваленте.

Ключевые слова: качество, затраты, услуги гостиничного бизнеса, затраты на качество, классификация затрат, затраты на обеспечение качества, затраты на улучшение качества, затраты на подтверждение качества.

Постановка проблеми у загальному вигляді.

Динаміка змін на ринку готельних послуг, що обумовлена загостренням конкуренції, потребує отримання додаткових конкурентних переваг, основною з яких є їх якість. Забезпечення високої якості готельних послуг вимагає відповідної організації системи управління якістю, а засобом підтримки, впровадження і контролю такої системи виступає облік витрат, пов'язаних з якістю.

Проте на сьогодні існуючим законодавством не передбачено методіку обліку витрат пов'язаних з якістю та відповідно в плані рахунків бухгалтерського обліку і інструкції до нього відсутні рахунки для обліку таких витрат, а в Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості навіть не згадується про якість.

Актуальності темі додає і той факт, що основні послуги в готельному бізнесі обов'язково супроводжуються додатковими, що є невід'ємною часткою забезпечення якості. Крім того, в особливість готельних послуг є високий рівень постійних витрат і низький рівень змінних

Аналіз досліджень і публікацій останніх років.

Проблема обліку витрат, пов'язаних з якістю продукції та послуг не є новою, над нею працювали як вітчизняні так і зарубіжні науковці. Зокрема ними досліджувалися наступні питання:

1) проблеми кількісної та вартісної оцінки витрат на якість (Г.Г. Азгальдов, Е.М. Карлик, Е.І. Тавер)

2) проблеми організації контролю якості (В.Н. Войтоловський)

3) проблеми управління якістю (В.І.Гіссін, А.В. Глічов, В.Ю. Огвоздін, К.М. Рахлін)

4) проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, у т.ч. з урахуванням її якості (П.П. Новиченко)

5) облік, аналіз і аудит витрат на якість (Т.Д. Попова, О.В. Фоміна)

У літературі наявна також спроба побудувати структурно-функціональну модель системи управління якістю готельних послуг [1, 2].

Разом з тим, вивчивши стан і основні напрями обліку витрат на якість продукції, можна стверджувати, що дослідження і наукові розробки щодо якості послуг, зокрема в готельному бізнесі не проводилися.

Систематизувавши пропозиції по питанню обліку витрат якості можемо об'єднати їх у дві групи:

1) введення додаткового рахунку "Витрати на якість". По дебету цього рахунку пропонується протягом місяця відображати всі витрати, пов'язані з якістю, а після закінчення місяця з його кредиту списувати на рахунки "Основне виробництво", "Загальновиробничі витрати», "Загальногосподарські витрати", "Брак у виробництві", "Витрати майбутніх періодів" і ін. [10].

2) відкриття рахунків і субрахунків різних рівнів, для обліку витрат кожного процесу, на яких накопичуватиметься інформація про вартість процесів, переділів, статей калькуляції і відхилень по видах продукції. Таким чином, групування витрат на якість стає можливим в межах будь-якого процесу і в розрізі аналітичних рахунків другого порядку [7].

В літературі пропонується також відкривати субрахунки до рахунку виробництва для обліку витрат пов'язаних з якістю.

Перераховані пропозиції не вичерпують всі дослідження в даній галузі, проте знаходяться в їх межах.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Завдання організації обліку витрат на якість продукції може бути вирішене лише з позиції управлінського обліку, оскільки, як зазначалось вище, законодавчо облік витрат на якість непередбачений.

Питаннями визначення якості послуг з метою присвоєння «зірковості» готелю займається Комітет з метрології, сертифікації і стандартизації, з яким, як правило, взаємодіє юрист, і до бухгалтера доходить лише інформація про вартість послуг даної організації. Цим, як правило, і обмежується фінансовий облік витрат на якість.

Система ж управлінського обліку, яка є більш гнучкою, відрізняється на кожному окремому підприємстві і, як наслідок, бухгалтер кожного готелю «винаходить свій велосипед» або взагалі не має інформації про сукупну вартість витрат на якість.

Формулювання цілей статті (постановка завдання).

Виходячи з вищезазначеного та ґрунтуючись на дослідженнях попередників в даній статті нами здійснено спробу визначити перелік витрат, що пов'язані з забезпеченням якості готельної послуги і здійснити класифікацію цих витрат. На основі розробленої класифікації та сутності класифікаційних категорій запропоновано організацію і методику відображення в обліку витрат на якість.

Основні засади організації і методики обліку витрат на якість послуг готельного бізнесу дасть змогу визначити «вартість якості» та, як наслідок, собівартість готельних послуг залежно від їх якості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для розробки системи організації і методики обліку витрат на якість необхідно, виходячи з самої суті обліку, як системи збору, реєстрації і узагальнення і інтерпретації інформації, - послідовно виконати наступні кроки:

- 1) встановити перелік витрат, що забезпечують якість послуг та визначити джерела інформації про даний вид витрат;
- 2) згрупувати однорідні витрати, створивши при цьому класифікацію витрат;
- 3) визначити, на яких рахунках відображати інформацію про витрати на якість ;
- 4) розробити систему внутрішньої звітності для потреб управлінського персоналу.

Для виконання цього завдання необхідно визначити сутність готельних послуг, витрати на забезпечення якості яких ми досліджуватимемо.

Згідно п. 3.1. ДСТУ 4269:2003 «Послуги туристичні. Класифікація готелів» готельні послуги – це діяльність з розміщення та надання тимчасового проживання у засобах розміщення, а також інша діяльність, пов'язана з розміщенням та тимчасовим проживанням.

ДСТУ 4269:2003 також визначає вимоги до готелів різних категорій, вимоги до їх устаткування та оснащення, проте, власне вимоги до послуг готелю як у цьому так і в споріднених стандартах відсутні.

Встановлення переліку витрат, що забезпечують якість готельних послуг дасть змогу обмежити коло дослідження та розробити аналітику обліку таких витрат. Точний перелік таких витрат встановити неможливо, оскільки вони варіюють від одного готельного комплексу до іншого. Однак, виділення груп таких витрат є досить простим завданням. При цьому первинними документами, що підтверджуватимуть факт здійснення витрат будуть відповідні стандартні бухгалтерські документи.

В процесі групування витрат, а, отже, і встановлення їх класифікаційних ознак, вважаємо за доцільне покласти в основу їх цільове призначення:

- 1) витрати на забезпечення якості;
- 2) витрати на покращення якості;
- 3) витрати на підтвердження якості.

Витрати першої групи – витрати на забезпечення якості - безпосередньо пов'язані з процесом надання послуг і впливають на їх собівартість. Частина цих витрат розширює номенклатуру послуг, які можна отримати (прання, прасування, надання у користування автомобіля з водієм чи без нього тощо), а частина витрат спрямована на удосконалення стандартного виду послуг (підбір кваліфікованого персоналу, моніторинг дій персоналу тощо).

Витрати, що розширюють номенклатуру послуг готелю прямо включаються до рахунку клієнта і збільшують вартість його перебування (надання у користування автомобіля готелю, надання послуг перекладача тощо) або списуються на адміністративні витрати готелю (вартість телефонних переговорів консьєржа щодо придання квитків на культурні заходи, замовлення екскурсій тощо).

Левову частку витрат на забезпечення якості займають звичайно витрати другої групи. Тобто витрати на забезпечення якості, в переважній більшості, відносяться до якісного

забезпечення нагальних потреб споживачів, а, отже, за своєю суттю є маркетинговими витратами, оскільки відповідають філософії маркетингу [11].

Кінцевою метою здійснення маркетингової діяльності є одержання прибутку за рахунок задоволення потреб споживачів. В концепції маркетингу основна увага приділяється потребам цільової групи споживачів, а прибуток підприємство отримує завдяки задоволеності споживачів. Філософія маркетингу є найбільш досконалою концепцією підприємницької діяльності.

Зав'ялов П.С. та Демидов В.С. вважають, що маркетинг – це такий вид ринкової діяльності, при якому виробник використовує системний підхід та програмно-цільовий метод вирішення господарських проблем, а ринок, його вимоги та характер реакції є критеріями ефективності діяльності [3, с. 11].

Ф.Котлер дає наступне визначення маркетингу: „маркетинг – це соціальний та управлінський процес, спрямований на задоволення потреб та бажань як індивідів, так і груп, шляхом створення, пропонування та обміну наділених цінністю товарів” [4, с.19].

Конкретизуючи маркетингові витрати готелю в частині витрат на забезпечення якості готельних послуг варто відмітити, що вони відносяться до поточних витрат – це витрати на попередження дефектів у роботі готелю; витрати на контроль і витрати на усунення виявлених дефектів, на утримання служби по персоналу, витрати на фірмовий одяг, на забезпечення безпеки клієнтів готелю тощо.

Таким чином, витрати якості послуг є складовою маркетингових витрат та одночасно поточним витратами, а, отже, в фінансовому обліку повинні бути відображені згідно П(С)БО 16 «Витрати». Згідно п. 19 П(С)БО 16 „Витрати” [9] маркетингові витрати відносяться до складу витрат на збут. Така ситуація, як правильно, на нашу думку, відмічає Г.О.Протопопенко [11], є абсурдною, оскільки з точки зору економіки, маркетинг – це загальне по відношенню до збуту, що є лише його частиною. Для вирішення визначеної проблеми пропонуємо для підприємств готельного бізнесу

використовувати рівнозначний рахунок «Витрати на збут» рахунок «Маркетингові витрати».

Зміна назви рахунку пов'язана насамперед з тим, що у готельних підприємствах витрати на збут просто відсутні. Надання послуг не передбачає окремих витрат на збут, проте маркетингові витрати мають бути зафіксовані в обліку.

Рівнозначність рахунку передбачає те, що маркетингові витрати не можуть входити до собівартості виготовлених послуг і повинні відображатись в обліку як витрати періоду. Таким чином, витрати якості в готельному бізнесі не повинні включатись в витрати виробництва, як це пропонується в існуючих сьогодні концепціях, що розглянуті нами вище.

З точки зору управління, витрати якості варто виділити в розрізі аналітики для маркетингових витрат. Крім цих витрат варто також включити витрати на дослідження попиту; на рекламу; на стимулювання персоналу. При цьому рахунок витрат якості, що є складовою маркетингових витрат, може мати власні субрахунки:

- витрати на контроль, попередження та усунення дефектів у роботі готелю;
- витрати на утримання служби по персоналу;
- витрати на фірмовий одяг;
- витрати на безпеку.

Таким чином, витрати на забезпечення якості є складовою маркетингових витрат. Вони повинні обліковуватись на окремому субрахунку до рахунку «Маркетингові витрати», що є видозміною рахунку «Витрати на збут», який передбачений діючим планом рахунків.

Крім того, ряд маркетингових витрат є важливими нематеріальними активами, що пов'язані з сервісними інноваціями, задоволенням клієнтів, які впливають на майбутню прибутковість готелю та його вартість. Проте, оскільки відокремити послуги, що не мають матеріального втілення від власне нематеріальних активів є досить важко, то готелі традиційно вважають таким, що не використовують інноваційних технологій при наданні якісних послуг. Проте ніхто не заперече, що готельна індустрія є однією з найбільш

привабливих інвестиційних сфер, висококонкурентною, та такою, що швидко реагує на ринкові зміни. Відповідно до таких характеристик даний сектор економіки потребує значних маркетингових витрат, в тому числі і таких, що забезпечують отримання вигід в майбутньому.

Досить цікавим, з цієї точки зору, є погляд науковців. Так, представники бухгалтерських шкіл вважають, що маркетингові витрати мають вплив на діяльність готелів протягом періоду, що не перевищує двох років. Це дає змогу робити висновок про те, що дані витрати не потрібно капіталізувати. На противагу цьому, вчені в галузі маркетингу переконані в довготерміновому впливі маркетингових витрат, що дає підстави відстоювати позицію необхідності капіталізації останніх.

Проте, оскільки дійсно виокремити майбутні вигоди від маркетингової діяльності досить важко, як і однозначно встановити час, протягом якого ці вигоди будуть отримуватись в майбутньому, МСФЗ рекомендують компаніям не включати маркетингові витрати до фінансової звітності. Проте, маркетингові дослідження показують, що ефективна маркетингова діяльність впливає на вартість фірми, а, отже, її варто розглядати радше не як витрати, а як інвестиції.

Тобто, відносно ряду маркетингових витрат, що є витратами на забезпечення якості, актуальною є проблема їх капіталізації, через відображення у складі капітальних інвестицій, а, отже, і відображення у фінансовій звітності.

Витрати другої групи – на покращення якості, – це витрати пов'язані з навчанням та підвищенням кваліфікації персоналу, витрати на розробку внутрішніх стандартів якості, на поточний контроль тощо.

Дані витрати можемо розглядати як витрати майбутніх періодів. Це обумовлено насамперед тим, що витрати на покращення якості здійснюються в поточному періоді, проте результат пов'язаний з діями, що обумовлюють дані витрати, готель отримає в майбутньому. Таким чином, витрати варто групувати за напрямками їх здійснення, акумулювати на окремому рахунку «Витрати майбутніх періодів» та при

використанні об'єктів пов'язаних з даними витратами списувати в рахунок адміністративних витрат. При цьому варто в адміністративних витратах окремим субрахунком передбачити витрати якості.

Тобто, витрати на покращення якості, за своєю суттю є витратами майбутніх періодів, які спочатку необхідно акумулювати, а потім списувати на окремий субрахунок адміністративних витрат.

Витрати третьої групи – це витрати на підтвердження якості, – витрати на сертифікацію, на оплату розробки і оцінки систем менеджменту якості, витрати на аудит якості, на надання доказів відповідності послуг встановленим вимогам тощо.

Даний вид витрат списується на собівартість того виду послуг, з якими дані витрати пов'язані в складі статті «Інші витрати». У випадку, якщо витрати на підтвердження якості не пов'язані з якимось окремим видом послуг, то їх варто відобразити на рахунку «Загальновиробничі витрати» та по закінченню періоду списати на собівартість наданих послуг.

Витрати двох останніх груп (на покращення та підтвердження якості) не є постійними. У фінансовому обліку вони враховуються як витрати майбутніх періодів і списуються на витрати звітного періоду двома способами: рівномірно протягом певного строку або пропорційно об'єму наданих послуг. При цьому рекомендується, щоб спосіб списання залежав від виду витрат. Так витрати на розробку системи менеджменту якості продукції можуть списуватись на протязі терміну функціонування такої системи, а витрати на сертифікацію – відповідно до обсягу наданих сертифікованих послуг.

В питанні відображення в звітності витрат на якість варто, на нашу думку, виходити з потреб управлінського персоналу та інформаційних систем, що забезпечують діяльність готельних господарств. Якщо раніше готелі змінювали технологічне оснащення в середньому кожні 7-9 років, то сьогодні цикл скоротився до 3-5 років, і тенденція до скорочення цього терміну продовжується. Важливо відзначити, що сам факт установки сучасної системи не означає

безумовного отримання віддачі від здійснених витрат. Ефективність автоматизації обумовлюється цілим комплексом скоординованих заходів щодо перегляду сформованих методів і порядку роботи, перепідготовки персоналу готелю, розробки і перетворення інформаційно-технологічної стратегії підприємства.

Висновки даного дослідження і перспективи подальших досліджень. В процесі групування витрат, а, отже, і встановлення їх класифікаційних ознак вважаємо за доцільне в основу покласти цільове призначення таких витрат та визначити наступні їх групи:

- 1) витрати на забезпечення якості;
- 2) витрати на покращення якості;
- 3) витрати на підтвердження якості.

Відносно відображення в обліку витрат якості за розробленими класифікаційними групами ми пропонуємо відображати їх наступним чином.

1. Витрати на забезпечення якості в своїй більшості є складовою маркетингових витрат. Вони повинні обліковуватись на окремому субрахунку до рахунку «Маркетингові витрати», що є видозміною рахунку «Витрати на збут», який передбачений діючим планом рахунків.

Ряд маркетингових затрат забезпечують отримання вигід в майбутньому, тому актуальності набуває питання їх капіталізації. Представники бухгалтерських шкіл вважають, що маркетингові витрати не потрібно капіталізувати і МСФЗ рекомендують компаніям не включати маркетингові витрати до фінансової звітності. На противагу цьому вчені в галузі маркетингу переконані в довготерміновому впливі маркетингових витрат, що дає підстави відстоювати позицію необхідності капіталізації останніх, крім того ефективна маркетингова діяльність впливає на вартість фірми, а, отже, її варто розглядати радше не як витрати, а як інвестиції.

2. Витрати на покращення якості – це витрати пов'язані з навчанням та підвищенням кваліфікації персоналу, витрати на розробку внутрішніх стандартів якості, на поточний контроль тощо. Дані витрати можемо розглядати як витрати майбутніх

періодів. Таким чином, витрати варто групувати за напрямками їх здійснення, акумулювати на окремому рахунку «Витрати майбутніх періодів» та при використанні об'єктів пов'язаних з даними витратами списувати в рахунок адміністративних витрат. При цьому варто в адміністративних витратах окремим субрахунком передбачати витрати якості.

3. Витрати на підтвердження якості – витрати на сертифікацію, на оплату розробки і оцінки систем менеджменту якості, витрати на аудит якості, на надання доказів відповідності послуг встановленим вимогам тощо. Даний вид витрат списується на собівартість того виду послуг, з якими дані витрати пов'язані в складі статті «Інші витрати». У випадку, якщо витрати на підтвердження якості не пов'язані з окремим видом послуг, то їх варто відобразити на рахунку «Загальновиробничі витрати» та по закінченню періоду списати на собівартість наданих послуг.

У подальшому планується розробити систему оцінки якості послуг як у грошовому, так і негрошовому еквіваленті.

Література

1. Дубоделова А.В. Система управління якістю готельних послуг: методологічні аспекти // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2008. – № 611. – С.130-134.

2. Дубоделова А. В. Система управління якістю обслуговування клієнтів готельного підприємства / А. В. Дубоделова, Л. С. Лісовська, А. О. Нищота // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Проблеми економіки та управління. – 2013. – № 754. – С. 159-165

3. Завьялов П.С., Демидов В.Е. Формула успеха: маркетинг. – М.: Международные отношения, 1991. – 416 с.

4. Котлер Ф. Основы маркетинга. – Новосибирск: Наука, 1992. – 736 с.

5. Крамаровский Л.М., Максимова В.Ф. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191.

6. Максимова В.Ф. Качество бухгалтерского учета: Учеб. Пособие. – К.: УМК ВО, 1992. – 52 с.

7. Малова И.В. Опыт внедрения системы учета и анализа затрат на качество // Сборник «Трехмерность управления. Экономика качества. Техническое урегулирование». Серия «Все о качестве. Отечественные разработки». Выпуск 34. – М.: НТК «Трек», 2005.

8. Окландер М.А., Семенова К.Д. Проблемы обліку маркетингових витрат та звітності з них // Статистика України. – 2001. - № 2/13. – С.30 – 33

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999р. Електронний ресурс: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=117&PHPS ESSID=d7551tv197530oio6i57klanr2>

10. Попова Т.Д. Управленческий учет и контроль в системе обеспечения качества продукции. Экономический поиск. По страницам докторских диссертаций / Под ред. В.Ю. Наливайского, С.Р. Левиной. Ростов н/Д: Изд-во РГЭУ "РИНХ", 2000. – 115 с.

11. Протопопенко Г.О. Витрати на маркетинг і збут: проблеми розмежування та обліку // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: економічні науки. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – Вип. 7. – Ч. II. – С. 403-407.

12. Роглев Х.Й. Основы готельного менеджменту / Навчальний посібник. - К.: Кондор, 2005. – 408 с.

1. Dubodyelova, A.V. (2008) Systema upravlinnya yakistyu hotel'nykh posluh: metodolohichni aspekty [Quality Management System for Hotel Services: Methodological Aspects]. Visnyk Natsional'noho universytetu "L'vivs'ka politekhnikha". – Bulletin of the National University "Lviv Polytechnic". 611, 130-134 [in Ukrainian].

2. Dubodyelova, A. V., Lisovs'ka, L.S., Nyshchota, A.O. (2013) Systema upravlinnya yakistyu obsluhovuvannya kliyentiv hotel'noho pidpryyemstva [Quality management system for customer

service of the hotel company]. Visnyk Natsional'noho universytetu "L'vivs'ka politekhnik". Problemy ekonomiky ta upravlinnya. – Bulletin of Lviv Polytechnic National University. Problems of Economics and Management, 754, 159-165 [in Ukrainian].

3. Zav'yalov, P.S., Demydov, V.E. (1991) *Formula uspekha: marketynh [Success Formula: Marketing]*. Moscow: International relations [in Russian].

4. Kotler, F. (1992) *Osnovy marketynha [Basics of marketing]*. – Novosybyrsk: Nauka [in Russian].

5. Kramarovskyy, L.M., Maksymova, V.F. (1990) *Otsenka kachestva bukhhalterskoho ucheta na predpryyatyyakh [Evaluation of the quality of accounting in enterprises]*. Moscow: Fynansy y statystyka [in Russian].

6. Maksymova, V.F. (1991) *Kachestvo bukhhalterskoho ucheta: Ucheb. Posobye [The quality of accounting: Textbook. Benefit]*. Kyev: UMK VO [in Ukrainian].

7. Malova, Y.V. (2005) Опыт внедрения системы учета и анализа затрат на качество. [Experience in the implementation of the system of accounting and analysis of quality costs]. Sbornyk «Trehmernost' upravlenyya. Ekonomyka kachestva. Tekhnicheskoe urehulyrovanye». Seryya «Vse o kachestve. Otechestvennyye razrabotky». – Economy of quality. Technical settlement. Series “All about quality. Domestic development, 34 [in Russian].

8. Oklander, M.A., Semenova, K.D. (2001) Problemy obliku marketynhovyykh vytrat ta zvitnosti z nykh [Problem area marketing vitrata and links with them]. Statystyka Ukrayiny. – Statistics of Ukraine, 2/13, 30-33 [in Ukrainian].

9. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 16 «Vytraty» [The (standard) accounting area 16 "Vitrati"]. (n.d.) pro-u4ot.info Retrieved from <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=117&PHPS ESSID=d7551tv197530oio6i57klanr2> [in Ukrainian].

10. Popova, T.D. (2000) *Upravlencheskyy uchet y kontrol' v systeme obespechenyya kachestva produktsyy. Ekonomycheskyy poysk. Po stranytsam doktorskykh dySSERTatsyy [Management accounting and control in the quality assurance system of products]*.

Economic search. On the pages of doctoral theses]. Rostov n/D: Yzd-vo RHЭU "RYNKh" [in Russian].

11. Protopenko, H.O. (2005) Vytraty na marketynh i zbut: problemy rozmezhuвання ta obliku [Marketing and marketing costs: problems of delimitation and accounting]. Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsyonal'noho tekhnichnoho unyversytetu: ekonomichni nauky. – Scientific papers of the Kirovohrad national technical university: economic sciences, 7, II, 403-407 [in Ukrainian].

12. Rohlyev, Kh.Y. (2005) Osnovy hotel'noho menedzhmentu [Basics of Hotel Management]. Kyiv: Kondor [in Ukrainian].

21.03.2019

УДК.338.46

JEL Classification: D 810, L 830

Євдокімова Ольга, Колеснікова Катерина, Маліновська Ірина

ВПЛИВ ЗАГРОЗ І РИЗИКІВ НА ПЕРСПЕКТИВУ РОЗВИТКУ ГОТЕЛЬНО-РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ В РЕГІОНІ

Проведенно аналіз щодо основних факторів, генеруючих ризиків готелю на етапі експлуатації: ризику зниження фінансової стійкості, ризику неплатоспроможності. Особливу увагу приділено розгляду теоретичних та практичних підходів щодо сутності економічних ризиків, їх мінімізації в готельно-ресторанному бізнесі.

Суттєвий вплив на розвиток готельно-ресторанного бізнесу в регіоні має політична ситуація в країні, яка в результаті призводить до економічних ризиків, втрати економічних вигод та банкрутства. Тому перед керівниками