

Олена І. Гриценко, Олег А. Скорба
**ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА
ЯКІСТЬ ОБСЛУГОВУВАННЯ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ**

У статті розглянуто науково-методологічні основи внутрішньогосподарського контролю витрат на якість обслуговування. Визначено основні фактори, що впливають на суму та рівень витрат на якість обслуговування. Виокремлено окремі методичні прийоми контролю та управління витратами до застосування у торговельно-посередницькій діяльності.

Ключові слова: витрати; якість обслуговування; внутрішньогосподарський контроль; управління витратами.

Літ. 10.

Елена И. Гриценко, Олег А. Скорба
**ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ РАСХОДОВ
НА КАЧЕСТВО ОБСЛУЖИВАНИЯ: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТ**

В статье рассмотрены научно-методологические основы внутрихозяйственного контроля расходов на качество обслуживания. Определены основные факторы, влияющие на сумму и уровень расходов на качество обслуживания. Выделены отдельные методические приемы контроля и управления расходами к применению в торгово-посреднической деятельности.

Ключевые слова: расходы; качество обслуживания; внутрихозяйственный контроль; управление расходами.

Olena I. Gritsenko¹, Oleg A. Skorba²
**INTERNAL BUSINESS CONTROL OF SERVICE QUALITY COSTS:
MANAGERIAL ASPECT**

The article considers scientific and methodological framework for internal control of service quality costs. The key factors affecting the volume of expenditures on service quality are defined. Separate methods of control and cost management for the use in trade and intermediary activities are identified.

Keywords: costs; quality of service; internal business control; cost management.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання виникає потреба в комплексній інформації про вплив рішень суб'єктів господарювання та можливості їх стійкого розвитку. Розкриття такої інформації здійснюється у звітності про стійкий розвиток, головною метою складання якої є підготовка та надання інформації, корисної зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень у контексті стійкого розвитку.

Слід зазначити, що підходи до якісного відображення даної інформації в різних суб'єктах господарювання можуть бути різними. На перший погляд, неможливо створити єдині концептуальні засади відображення такої інформації в інтегрованій звітності, оскільки екологічні та соціальні аспекти діяльності можуть суттєво відрізнятися в залежності від виду, форми та завдань ведення бізнесу.

Не існує можливостей для порівняння показників соціальної звітності, оскільки кожна організація (суб'єкт господарської діяльності) має самостійно

¹ Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine, Sumy, Ukraine.

² Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine, Sumy, Ukraine.

визначати показники результативності для найбільш точної характеристики свого специфічного внеску у стійкий розвиток зацікавлених сторін та суспільства.

На нашу думку, таким фактором могла б бути якість обслуговування зацікавлених осіб. Дана категорія включає соціальні та екологічні аспекти діяльності, забезпечує головну мету діяльності компаній та безумовно впливає на рівень економічних показників.

Намагання досягти найвищих результатів за найменших затрат часто призводить до економічного суперництва підприємств цінними факторами. При цьому в сучасних умовах господарювання надзвичайно важливим є удосконалення механізмів ефективного управління витратами, в тому числі і витратами на якість. Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна та повна інформація, яку і надає бухгалтерський облік, тому потрібно звернути увагу на належну організацію обліку витрат на якість обслуговування. Також в сучасних умовах проблема якості є найважливішим чинником підвищення рівня життя, економічної, соціальної й екологічної безпеки.

Особливо зростає роль внутрішньогосподарського контролю в контексті можливостей прийняття ефективних управлінських рішень. Цим і визначається актуальність даного дослідження.

Аналіз останніх публікацій. Над вирішенням проблем теорії і методології планування, оцінки та обліку витрат, пов'язаних з якістю, працювали Г.Г. Азгальдов (проблеми кількісної оцінки витрат на якість) [2]; Д.С. Демиденко (проблеми управління якістю) [3]; О.Я. Іванків (проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, у т.ч. з урахуванням її якості) [5]; В. Друзюк (питання управління якістю – основи теорії і практики) [4]; Л. Лосюк (економічні проблеми якості і конкурентоспроможності) [6]; Т.Д. Попова (облік, аналіз і аудит витрат на якість) [10]; О. Момот (питання менеджменту якості) [8]; В.М. Пархоменко (облік і аналіз витрат на якість) [9] та інші.

Оскільки специфіка торгівельно-посередницької діяльності накладає безпосередній відбиток на формування витрат, їх оперативне управління та контроль, то особливості організації внутрішньогосподарського контролю та управління витратами на якість обслуговування потребують подальшого дослідження.

Метою дослідження є розкриття основних методологічних аспектів внутрішньогосподарського контролю та управління витратами на якість обслуговування та їх застосування у торговельно-посередницькій діяльності.

На сьогоднішній день існують невирішені проблеми, пов'язані з формуванням в обліку та внутрішньогосподарським контролем витрат на якість обслуговування.

Основні результати дослідження. Економічне суперництво підприємств, окремих об'єднань, боротьба їх за ринки збуту зосереджуються не тільки на ціні, а й, значною мірою, на нецінових факторах.

При цьому, розвиток внутрішньої торгівлі та функціонування споживчого ринку тісно пов'язані з вирішенням питань безпеки та захисту здоров'я споживачів та, відповідно, забезпеченням високої якості продукції.

Завдяки підвищенню інформаційного забезпечення та покращенню якості життя підвищується відповідальність споживачів, що впливає на вибір товарів та, безперечно, якість обслуговування.

Якість обслуговування необхідно розглядати з позиції рівня задоволення населення, що обслуговується запропонованим рівнем послуг та товарів.

Дана категорія включає соціальні та екологічні аспекти діяльності, забезпечує головну мету діяльності компаній та безумовно впливає на рівень економічних показників.

За результатами проведених попередніх досліджень визначимо напрями проведення внутрішньогосподарського контролю за витратами на якість обслуговування:

- проблеми визнання якості обслуговування, пов'язані з якістю товарів та певним переліком суб'єктивних та об'єктивних факторів формування якості обслуговування. Крім цього, в основі визнання якості обслуговування часто лежать суто психологічні аспекти суб'єктів господарювання, головна мета діяльності яких спрямовується на отримання максимальних доходів за мінімальних затрат;

- основою формування об'єктивних факторів якості обслуговування слід вважати мінімальний споживчий бюджет як набір продовольчих і непродовольчих товарів і послуг у натуральному і вартісному вираженні, що забезпечує задоволення основних фізіологічних і соціально-культурних потреб людини;

- формування асортименту товарів має спиратися на маркетингове дослідження попиту та затверджений в державі споживчий кошук;

- формування та функціонування культури економічної організації, яка визначає образ, систему цінностей, філософію організації, яку поділяють всі її працівники;

- торговельне підприємство має вирішити певні завдання для забезпечення якості обслуговування: орієнтація товарообороту на зміну та розвиток споживчого ринку; забезпечення підприємству необхідної суми виручки та прибутку; забезпечення ефективного використання ресурсного потенціалу; відповідність структури товарообороту структурі попиту споживачів; забезпечення ритмічної роботи підприємства [9].

Система бухгалтерського обліку є основним джерелом інформації, необхідної для оцінки діяльності підприємства в цілому та для контролю витрат на якість обслуговування зокрема.

Податковим кодексом України передбачено включення до складу загальноновиробничих витрат на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та внески на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, придбаних комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій (ст. 138.8.5). Як відомо, торговельні підприємства не відображають загальноновиробничих витрат. Тому витрати на якість обслуговування в торгівлі мають бути віднесені до витрат на збут, що передбачено чинним Податковим кодексом України [1].

Облікові аспекти якості продукції викладені у працях деяких науковців, зокрема, Т.Д. Попової, яка пропонує для планування витрат ввести забезпечення системного обліку витрат на якість ввести в План рахунків бухгалтерського обліку окремих збірно-розподільний рахунок «Витрати на якість». По дебету його протягом місяця будуть відображатися всі витрати, пов'язані з якістю, а після закінчення місяця з його кредиту вони будуть списані на рахунки фінансових результатів [10].

Таким чином, планування та групування витрат на якість можливе в межах будь-якого процесу і в розрізі аналітичних рахунків другого або третього порядку до рахунку 93 «Витрати на якість обслуговування».

На нашу думку, внутрішньогосподарський контроль витрат на якість обслуговування може бути задіяний в повній мірі для вирішення наступних задач:

- визначення підрозділу, відповідального за організацію складання комерційної калькуляції;
- розробка методів збору, обробки, аналізу і оптимізації витрат на якість обслуговування;
- визначення джерел інформації та побудова системи аналітичного обліку витрат на якість, яка міститься в документації різних підрозділів організації;
- бухгалтерський облік витрат на якість обслуговування не повинен обмежуватися простим віддзеркаленням їх величини.
- оцінка правильності відображення витрат у системі бухгалтерського обліку;
- оцінка обґрунтованості та ефективності понесених витрат;
- оцінка правильності врахування витрат для визначення фінансових результатів діяльності та для цілей оподаткування;

Доставка товарів від місця виробництва до споживача вимагає певних затрат живої та уречевленої праці. Ці затрати, виражені в грошовій формі, називаються витратами обігу.

Для контролю обґрунтованості витрат на якість обслуговування необхідно з'ясувати, які витрати можна вважати такими, що можуть бути усунені (тобто, такими, яких можна уникнути шляхом прийняття альтернативного варіанту рішень). До таких витрат можна віднести такі, що не забезпечують належної якості обслуговування споживачів (залучення товарів, що не користуються попитом, мають необґрунтовану вартість, не сприяють отриманню бажаних надходжень тощо).

Для оцінки ефективності понесених витрат під час контролю необхідно проаналізувати надходження внаслідок понесення витрат. Для оцінювання ефективності витрат необхідно досліджувати не лише обсяг надходжень, але й їх регулярність та тривалість. Це забезпечить контроль ефективності витрат не лише від операційної діяльності, але й від інвестиційної та фінансової, що дозволить оцінити ефективність системи управління в цілому та прийняття рішень в окремих центрах відповідальності зокрема.

Однією зі складових процесу планування роботи підприємства є визначення собівартості товарів, робіт чи послуг, яка лежить в основі процесу ціно-

утворення. А ціна завжди була і залишається одним з основних факторів, який визначає вибір споживача.

На нашу думку, здійснення внутрішньогосподарського контролю витрат на якість обслуговування сприятиме підвищенню конкурентоспроможності товарів за рахунок економічно обґрунтованого зниження цін (торгової націнки) на товари, визначенню та вибору найбільш рентабельних товарів, виявленню збиткових товарних груп для розробки рекомендацій щодо підвищення їх рентабельності або виключенню з обороту, визначенню оптимальної ціни з точки зору попиту та конкурентоспроможності окремих товарів за рахунок зміни торгової націнки.

Дані аспекти звичайно мають залежати від особливостей пропонованого сервісу і якості послуг, відповідно до яких не можна зберігати залежність між рівнем цін та рівнем витрат. Для цього необхідна калькуляція витрат. Під калькуляцією витрат слід розуміти нарахування витратоємності за групами товарів. Щоб отримати дані про рентабельність товарних груп, крім витратоємності, необхідно також знати товарно-групову дохідність. Обчислення витратоємності, дохідності та рентабельності товарних груп в цілому складає комерційну калькуляцію.

В основі існуючої методики планування витрат від операційної діяльності лежить існуюча класифікація витрат. Задля досягнення мети бухгалтерського обліку, аналізу та планування витрати підприємства об'єднуються в однорідні групи за різними ознаками. Загалом, витрати групуються та обліковуються за видами, місцями виникнення та носіями витрат, виходячи з діяльності підприємства.

У міжнародній практиці широко використовується принцип групування витрат в залежності від їх еластичності до зміни обсягу діяльності, що дозволяє прослідкувати взаємозв'язок показників поточних витрат і обсягів діяльності.

При цьому всі статті витрат поділяють на умовно постійні (незалежні за абсолютною сумою від обсягу діяльності), умовно змінні (сума яких змінюється залежно від обсягів виробництва і реалізації послуг) та змішані (до складу яких входять як залежні, так і незалежні від обсягу діяльності витрати).

З одного боку, обсяг реалізації залежить від витрат на якість обслуговування, оскільки для найбільшого задоволення споживачів необхідно формувати відповідний перелік товарів чи послуг. З іншого, від обсягу реалізації залежить в певній мірі обсяг та рівень витрат на якість обслуговування.

Саме тому застосувати наявні методики планування витрат при плануванні витрат на якість обслуговування стає неможливим.

На нашу думку, в основі планування цих витрат має бути перш за все перелік товарів та послуг для якісного обслуговування споживачів та об'єкти планування культури економічної організації.

Ще одним невід'ємним елементом системи контролю є контрольні дії, представлені процедурами, за допомогою яких здійснюється порівняння показників з нормами. На нашу думку, оптимальний набір процедур контролю витрат підприємства викладено в міжнародному стандарті аудиту 500 «Аудиторські докази» [7].

До них відносяться:

- перевірка записів або документів;
- запити;
- підтвердження;
- перерахування;
- аналітичні процедури.

Перевірка складається з вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації. Перевірка може застосовуватися для визначення правильності реєстрації операцій, внаслідок яких мають бути визнані витрати. Крім зазначеного, перевірка документів може підтвердити або спростувати правильність вартісного вимірювання витрат та віднесення їх до певного виду діяльності.

Запит – це процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і не фінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. За допомогою запиту можна отримати інформацію про фактичне здійснення операцій, внаслідок яких були визнані витрати, їх вартісний вимір та економічний зміст.

Особливим типом запитів є підтвердження – процес отримання інформації безпосередньо від третіх осіб. Наприклад, за допомогою підтвердження можна оцінити умови здійснення операцій з контрагентами, внаслідок яких були визнані витрати.

Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів. Ця процедура може бути корисною для перевірки правильності реєстрації операції в первинних документах, облікових регістрах та у формах фінансової звітності.

Найбільш корисним для оцінювання структури, динаміки та ефективності витрат може стати застосування аналітичних процедур, які охоплюють дослідження важливих зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, перспективна оцінка обсягу, структури та рівня витрат.

Методику внутрішньогосподарського контролю витрат на якість обслуговування можна поділити на 4 етапи.

Процес контролю витрат розпочинається з моменту їх планування. На підставі маркетингових досліджень складаються кошториси витрат із врахуванням формування необхідного асортименту товарів відповідної якості та товарної характеристик. Однак, для планування витрат кожне підприємство повинне врахувати власні матеріальні та грошові ресурси, а також можливості альтернативної заміни в разі їх недостатньої кількості.

На другому етапі слід встановити персональну відповідальність менеджерів всіх рівнів за понаднормове витрачання ресурсів, а також забезпечити моральне та матеріальне стимулювання виконавців за економію ресурсів. Реалізація вказаних заходів повинна здійснюватися на тлі забезпечення відповідності якісним параметрам культури обслуговування.

На третьому етапі контролю витрат на якість обслуговування слід забезпечити виконання норм Наказу про облікову політику, який би враховував:

- поглиблення аналітики обліку витрат за допомогою відкриття рахунків третього та четвертого порядків;
- дотримання комерційної калькуляції;
- розробку форм управлінської звітності.

Четвертий етап внутрішньогосподарського контролю забезпечить дотримання процедури визнання витрат у відповідності до чинних нормативних документів. Поетапне виконання зазначених заходів дозволить використати існуючі методичні прийоми контролю з метою ефективного та оперативного управління витратами на збут. Контролю підлягають правильність віднесення витрат до витрат на збут та списання суми витрат на фінансові результати наприкінці звітного року або щомісяця.

Висновки. Витрати обігу є суспільно необхідними затратами, що забезпечують високу культуру торгового обслуговування населення. Витрати на якість обслуговування – складна економічна категорія, і здебільшого нинішні методи обліку і звітності не дозволяють безпосередньо й точно виокремити такі витрати підприємницьких структур. Для цього необхідно провести конкретний і детальний внутрішньогосподарський контроль структури витрат та її елементів.

Зазначимо, що для кожного підприємства система обліку витрат на якість обслуговування є індивідуальною.

Таким чином можна зробити висновок, що система контролю витрат включає в себе сукупність умов організаційного та методичного характеру, що сприяють досягненню основної мети – постачання системи управління інформацією, необхідною для прийняття економічно обґрунтованих рішень у сфері управління операційними витратами підприємства. Водночас, слід зазначити, що дослідження системи контролю виробничих витрат не є обмеженими визначеними аспектами, оскільки будь-який суб'єкт підприємництва, зокрема підприємство, для збереження своїх позицій на ринку, має постійно вдосконалювати свою діяльність, а відтак – і систему управління нею. Оскільки контроль є однією з функцій системи управління, яка функціонує в умовах, що постійно змінюються, то вдосконалення управління діяльністю (зокрема операційними витратами) потребуватиме і подальшого вдосконалення системи контролю.

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI зі змінами та доповненнями // zakon.rada.gov.ua.

2. *Азгальдов Г.Г.* Потребительная стоимость и ее измерение. – М.: Экономика, 1971. – 167 с.

3. *Демиденко Д.С.* Управление затратами при формировании качества промышленной продукции. – СПб.: СПбУЭФ, 1995. – 96 с.

4. *Друзюк В., Федак О.* Система управління якістю-інвестиція в майбутнє // Стандартизація. Сертифікація. Якість.– 2009.– №1. – С. 51–54.

5. *Іванків О.Я.* Управління витратами і його вплив на якість продукції підприємства // archive.nbu.gov.ua.

6. *Лосюк Л.* Від високої якості продукції – до високої якості життя // Стандартизація. Сертифікація. Якість.– 2008.– №5. – С. 5–6.

7. Міжнародні стандарти аудиту, впевненості та етики. – К.: ІАМЦ АУ СТАТУС, 2004. – 1028 с.

8. *Момот О., Аконова В.* Показники якості продукції – конкурентна перевага підприємств у галузі менеджменту якості // Економіка.– 2010.– №3. – С. 28–31.

9. *Пархоменко В.М.* Якість продукції як основа виконання договірних зобов'язань: обліковий вимір // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Вип. 1. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 110–124.

10. *Попова Т.Д.* Учет затрат на качество // Бухгалтерский учет. – 2001. – №11. – С. 71–72.

Стаття надійшла до редакції 8.12.2014.