

УДК 657.1

Калайтан Т. В.,

к.е.н., доц., доцент кафедри аудиту, аналізу та оподаткування, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

ІНСТРУМЕНТИ КОНТРОЛІНГУ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Анотація. У статті розглянуто зміст поняття "інструменти контролінгу", визначено фактори формування набору інструментів системи контролінгу підприємства. Досліджено еволюцію базового інструментарію контролінгу у зв'язку з розвитком його концепції в історичному аспекті. На основі проведеного вивчення наукової літератури з теорії контролінгу виділено ознаки класифікації його інструментів. Виокремлено основні інструменти контролінгу підприємств ресторанного господарства. Визначено особливості використання сучасного інструментарію контролінгу з врахуванням специфіки діяльності підприємств ресторанного господарства. Запропоновано показники КПЕ (KPI) з метою оцінки результатів та ефективності діяльності підприємств ресторанного господарства.

Ключові слова: контролінг, концепція, контролер, інструменти контролінгу, ресторанне господарство.

Kalaitan T. V.,

Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Audit, Analysis and Taxation, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

TOOLS OF CONTROLLING OF THE RESTAURANT BUSINESS ENTERPRISES

Abstract. The article considers the content of the "tools of controlling" concept as well as determines the factors of forming a set of tools for controlling the enterprise. The evolution of the basic controlling tools in connection with the development of its concept in the historical aspect has been explored. On the basis of the study of scientific literature on controlling theory, features of its instruments classification are singled out. The main tools of controlling the restaurant business enterprises are singled out. The features of controlling modern tools application, considering the specifics of the restaurant business enterprises, are determined. The KPI (Key Performance Indicators) indicators are proposed in order to evaluate the results and efficiency of restaurant business enterprises.

Key words: controlling, concept, controller, controlling tools, restaurant business.

DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1256-2018-23-14>

Постановка проблеми. Для успішного розвитку підприємств ресторанного господарства в сучасних умовах керівництву необхідно приймати своєчасні, обґрунтовані стратегічні та оперативні управлінські рішення, координувати діяльність всіх структурних підрозділів у процесі досягнення поставлених цілей. Прийняття рішень потребує наявності точної інформації щодо процесів на підприємстві, динаміки показників, їх оцінки, що забезпечується системою контролінгу на базі використання відповідного інструментарію. Актуальність обраної теми полягає в тому, що у зв'язку з необхідністю застосування контролінгу на підприємствах ресторанного господарства виникає потреба у дослідженні особливостей використання

інструментів контролінгу з врахуванням специфіки даної галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Опису інструментів контролінгу в різних функціональних сферах діяльності, на підприємствах різних видів та організаційних форм, а також часових горизонтів присвячені численні роботи науково-навчального характеру вітчизняних і зарубіжних авторів: Ю. П. Аніскін, А. М. Павлова, Ю. Вебер, У. Шеффер, С. Г. Фалько, А. Дайле, Н. Г. Данілочкіна, Л. А. Малишева, А. І. Орлов, Х. Й. Фольмут, П. Хорват, Т. Рейхман, М. С. Пушкар, С. Н. Петренко, М. В. Тарасюк, О. О. Терещеко та інші. Разом з тим, питанням визначення та адаптації інструментів контролінгу в управлінні діяльністю

підприємств ресторанного господарства з урахуванням специфіки їх роботи уваги вітчизняних науковців практично не приділяється.

Постановка завдання. На основі викладеного вище можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає у вивченні сучасних наукових праць з теорії та практики контролінгу та визначенні на цій основі інструментів контролінгу підприємств ресторанного господарства з урахуванням специфіки їх роботи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під *інструментами контролінгу* розуміються допоміжні засоби для виконання завдань контролінгу. У працях [1-4] зазначається, що один інструмент контролінгу може використовуватися для виконання декількох завдань контролінгу, а також кілька інструментів можуть застосовуватися для вирішення одного завдання контролінгу.

В теорії контролінгу відомо, що набір інструментів у компанії змінюється в залежності від цілої низки факторів [1, 3, 4, 6]:

- прийнятої концепції контролінгу, яка сильно корелюється зі стратегічними цілями підприємства;
- використовуваних концепцій і методів управління, наприклад, якщо одне підприємство застосовує метод управління за цілями, а інше - по ситуації, то набір інструментів буде різним на даних підприємствах;
- корпоративної культури підприємства, менталітету працівників, рівня кваліфікації управлінського персоналу.

У працях С. Г. Фалько [12, 13] наведено опис еволюції концепції контролінгу та відповідного базового інструментарію. З огляду на проведене дослідження концепцію контролінгу слід розглядати як динамічну категорію, що розвивається під впливом накопичення досвіду роботи в управлінській сфері та зміни факторів зовнішнього середовища. Не зупиняючись детально на розгляді цих концепцій, наведемо їх коротку характеристику та перерахуємо основні інструменти контролінгу, що застосовуються на різних етапах еволюції.

Реєстраційна концепція контролінгу передбачає, що функції контролера полягають лише в реєстрації інформації та наданні її у вигляді звітів для керівника. По суті справи, мова йде про контролера-реєстратора, який не набагато відрізняється від традиційного бухгалтера.

Обліково-аналітична концепція спрямована на інформування керівництва про те, що вигідно виробляти і продавати, а що збитково, які підрозділи більш ефективні, а які – менш і т.д. Цей етап еволюції характеризується інтенсивним розвитком управлінського обліку як базового інструментарію контролінгу для визначення витрат та результатів. Як інструмент оперативного контролінгу для даної концепції широкого поширення набула методика структурування бізнесу за центрами відповідальності.

Концепція **внутрішньофірмової інтеграції** формувалася в 70-ті роки одночасно з розвитком інтегрованих автоматизованих систем планування виробництва. Вважалося, що зростання

ефективності виробництва пов'язане не стільки зі зростанням продуктивності на окремих робочих місцях (у цехах) і витратами на продукт, скільки з можливістю інтегрувати дослідження та розробки, виробництво, матеріально-технічне постачання і збут. У якості основних інструментів контролінгу для цієї концепції використовувалися методи і методики планування, включаючи бізнес-планування, і бюджетування.

У **координаційно-навігаційній** концепції контролінгу, яка виникла в кінці 80-х – на початку 90-х років, основними інструментами контролера виступали так звані ключові показники ефективності (КПЕ, англ. KPI). Суть концепції полягає в тому, що якщо правильно підібрати і збалансувати стратегічні та оперативні показники діяльності підприємства, то тоді можна буде забезпечувати стійке та ефективне досягнення поставленої мети. Мова йде не тільки про розрахунок стратегічних і оперативних показників, а й, найголовніше, про їх балансування, тому в якості одного з основних інструментів координації використовувалася Система збалансованих показників (ССП).

Концепція стратегічної навігації тільки формується і поки не отримала широкого застосування. Суть концепції полягає в тому, що контролінг більшу увагу повинен приділяти стратегічному менеджменту. До основних інструментів, що застосовуються в рамках цієї концепції, слід віднести SWOT і GAP-аналіз, бенчмаркінг, ССП, що включає стратегічні КПЕ.

Згідно з концепцією контролінгу, спрямованою на **оптимізацію інтересів зацікавлених осіб**, дії агентів відбуваються на сцені, заповненій великою кількістю різноманітних інститутів, у яких є свої інтереси, норми і правила поведінки. Таким чином, агенти повинні не стільки займатися максимізацією прибутку, скільки намагатися збалансувати свої інтереси з інтересами найбільш впливових інститутів. Відповідно до цієї концепції діяльність служби контролінгу як у постановці цільових завдань, так і в інтерпретації отриманих результатів у більшій мірі повинна бути орієнтована на зовнішніх клієнтів – зацікавлених осіб. Як інструменти цієї концепції використовуються різні моделі: модель Мітчелла (модель ідентифікації значущості зацікавлених сторін); балансова модель ресурсних відносин; мережева модель (модель управління мережевими ресурсами) [11, с. 56-61].

Узагальнення, проведене на основі праць [1-5, 7, 8, 10, 14], дозволило виділити такі ознаки класифікації для виділення інструментів контролінгу:

- інструменти контролінгу для підприємств різних галузей (наприклад, торгівлі, промисловості, транспорту, енергетики, банків і т.д.);
- інструменти контролінгу для окремих функціональних сфер діяльності підприємства (закупівлі, виробництво, збут, персонал, маркетинг, інвестиції і т.д.);
- інструменти контролінгу, які підтримують функції управління (наприклад, інструменти контролінгу обліку, планування, бюджетування, контролю, аналізу відхилень і т.д.);

- інструменти контролінгу для різних типів підприємств (наприклад, комерційних, неприбуткових, державних і т.д.);

- інструменти контролінгу для різних часових горизонтів (інструменти оперативного, тактичного, стратегічного контролінгу);

- інструменти контролінгу для різних рівнів ієрархії управління (інструменти центрального контролінгу і контролінгу філій, сервісних центрів);

- інструменти контролінгу для підтримки специфічних цілей (екологічних, соціальних і т.д.).

Стосовно інструментів стратегічного контролінгу слід відмітити, що вони не здобули широкого використання у практиці вітчизняних підприємств. Очевидно, це пояснюється нестабільними економічними умовами їх функціонування та відносною новизною такого явища, як контролінг.

Інструменти оперативного контролінгу фокусуються на короткотерміновому горизонті, спрямовані на більш ефективне використання внутрішніх потенціалів (ресурсів) і забезпечують прозорість витрат і результатів. Вони краще сприймаються, оскільки скоріше відчутні результати їх впровадження. На нашу думку, в оперативному контролінгу підприємств ресторанного господарства доцільно використовувати такі інструменти: маржинальний аналіз (CVP-аналіз), ABC-аналіз, аналіз знижок, розрахунок за центрами відповідальності, методи оперативного бізнес-планування і бюджетування, ключові показники ефективності (англ. Key Performance Indicator, KPI).

Серед інструментів оперативного контролінгу одним із найбільш важливих є **маржинальний аналіз (CVP-аналіз)**. Він дозволяє визначити вплив факторів на зміну суми прибутку і на цій основі більш ефективно управляти процесом його формування, а також обґрунтовувати найбільш оптимальний варіант управлінських рішень, які стосуються зміни асортименту продукції, виробничих потужностей, цінової політики тощо з метою мінімізації витрат і збільшення прибутку. В ресторанному господарстві маржинальний аналіз також дозволяє визначити критичні значення обсягу товарообороту і рівня торгової націнки, нижче яких не можна переступати, а отже, й рівня витрат, вище за який не можна виходити, і в яких межах повинен знаходитися валовий прибуток, щоб не потрапити в зону збитковості. Адаптація CVP-аналізу до специфіки ресторанного господарства проведена у роботі [9].

ABC-аналіз з метою ефективного управління продуктовими запасами. Використання цього інструменту на підприємствах ресторанного господарства має певні особливості. Питання полягає у тому, як формувати ABC-групи запасів. Існує кілька підходів до визначення значущості запасів. Перший – по собівартості одиниці продукту. Це найбільш простий, але не завжди правильний показник. З точки зору вартості відвернутих оборотних коштів, ризику зберігання дорогих продуктів це правильно. Але, з другого боку, чим більше використовується продукт, тим вище його значущість за критерієм кількості і, як наслідок, сумарним значенням

маржинального доходу від використання даного продукту. Отже, в якості критерію при виділенні ABC-груп запасів доцільно використовувати обсяг витрат продукту і його внесок у формування загальної суми маржинального доходу. Для більш точного віднесення різних запасів до певних груп за цим критерієм можна використовувати сумісно матрицю сировини та ABC-аналіз продаж, що нескладно зробити за умови використання програмних продуктів з ведення управлінського обліку в закладах харчування. Дані для виділення груп запасів краще брати за місяць (якщо брати менший період, то на значення можуть вплинути пікові сплески попиту, наприклад вихідні, весілля, банкетні, а якщо брати більший період, то можна пропустити сезонні коливання попиту, наприклад пов'язані з відміною літнього меню).

Ще однією особливістю використання ABC-аналізу в ресторанному господарстві є доцільність відмови від класичного розподілу ABC-груп (75%-20%-5%). Це пов'язано з невеликим (наприклад, порівняно з торгівлею) асортиментом продукції, що реалізується. Аналіз за класичним розподілом приводить до того, що групи А і С виявляються досить невеликими, а практично всі позиції залишаються в групі В. Тому доцільно використовувати такий поділ: група А – 50%, група В – 30%, група С – 20%.

Результати ABC-аналізу продуктів дозволять зосередитися на максимально важливих запасах з точки зору їх внеску в маржинальний дохід підприємства, а саме: регулярно проводити по цих позицій запасів достатньо багато, то проводити за вибіркоким переліком, наприклад вибираючи щодня по 10 позицій), формувати страхові запаси, більш уважно контролювати якість та умови зберігання, слідкувати за динамікою цін і мати в резерві додаткових постачальників.

Виникає питання: а що робити з продуктами групи С? До цієї групи потрапляють спеції, сіль, картопля, крупи і т. д. Тобто недорогі продукти, які можуть довго зберігатись і поповнювати їх можна достатньо оперативно. За такими позиціями потрібно мати достатньо великий розмір запасів, щоб не відволікатися на їх поповнення.

Аналіз знижок. Знижки та акції, як відомо, один з кращих способів залучити відвідувачів до ресторану. Знижка на певні позиції в меню, на певну страву, знижка жіночим компаніям, на їжу з собою, в день народження, безкоштовний десерт – варіантів багато і ці пропозиції працюють на збільшення кількості відвідувачів. Але при цьому важливо перевірити чи перебивається втрата суми доходів від надання знижки збільшенням кількості продаж.

Ключові показники ефективності (КПЕ, англ. Key Performance Indicator, KPI). Це показники діяльності (результативності та ефективності) підприємства, які допомагають, з одного боку, оцінити ступінь досягнення стратегічних та операційних цілей, а з другого боку, є інструментом мотивації, стимулювання для їх досягнення. КПЕ повинні бути пов'язані з поставленим завданням,

ЛІТЕРАТУРА

ціллію. Інакше їх застосування не буде мати ніякого сенсу. КПЕ розробляють для закладу загалом, а також для окремих підрозділів та окремих працівників. КПЕ нижчих ієрархічних груп повинні бути узгодженими з показниками вищих ієрархічних груп. На нашу думку, в якості КПЕ підприємства ресторанного господарства можна використовувати такі:

Середньоденна виручка на 1 м² площі. Даний показник дозволяє оцінити, наскільки ефективно використовується площа обідньої зали. Розраховується відношенням виручки за місяць на площу і на кількість днів у місяці.

Середній чек на відвідувача. Середній чек на одного відвідувача показує, на яку суму в середньому замовив один відвідувач. Це досить важливий показник, на його основі можна зробити висновок про формат закладу, відповідність концепції. Визначається шляхом ділення виручки за період на кількість відвідувачів і на кількість днів у періоді.

Середній чек по меню (або плановий середній чек). Являє собою суму середніх цін на групи меню. Наприклад, у ресторані типовий набір страв в обід: “салат” + “перша страва” + “друга страва” + “напій” – просумувавши середні позиції цих груп, отримуємо середній чек по меню. Тобто, скільки середній клієнт може потратити в даному закладі. У порівнянні з середнім чеком на відвідувача цей показник дає розуміння можливості підвищення ціни або імовірної необхідності зниження цін на деякі позиції меню.

Середня кількість посадок на одне місце за день, за часовими періодами (день, вечір). Кількість клієнтів за вибрані проміжки часу ділиться на загальну кількість посадочних місць. Даний показник дозволяє визначити, наскільки добре відвідують клієнти даний заклад.

Рентабельність продаж. Розраховують як відношення суми прибутку від операційної діяльності до виручки.

Рівень витрат на оплату праці. Розраховують як відношення суми витрат на оплату праці до виручки.

Рівень витрат на оренду. Розраховують як відношення суми витрат на оренду до виручки.

Рівень собівартості реалізованої сировини. Розраховують як відношення сумарної собівартості реалізованих за місяць страв та напоїв до виручки.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. При визначенні інструментарію оперативного контролінгу підприємств ресторанного господарства необхідно, крім орієнтації на вирішення функціональних завдань системи менеджменту, враховувати галузеву специфіку роботи суб'єктів господарювання даної галузі та при необхідності проводити адаптацію вже існуючих інструментів. Врахування запропонованих у статті інструментів контролінгу сприятиме підвищенню ефективності управлінської діяльності на підприємствах ресторанного господарства.

1. Baltzer B. Einsatz und Erfolg von Controlling-Instrumenten: Begriffsbestimmung, empirische Untersuchung und Erfolgsbeurteilung. Wiesbaden, Springer Gabler Verlag, 2013. – 317 s.

2. Bramseemann R. Handbuch Controlling: Methoden und Techniken.- 2., Auflage. Munchen; Wien: Hanser Verlag, 1990. – 388 s.

3. Horvath P., Gleich R., Seiter M. Controlling. Munchen.: Franz Vahlen Verlag, 2015. – 517 s.

4. Reichmann T. Controlling mit Kennzahlen. Munchen: Franz Vahlen Verlag, 1990. – 384 s.

5. Бальтцер Б. Инструменты контроллинга в науке и на практике / Б. Бальтцер, Л. Хойсер // Контроллинг. – 2014. – №4(54). – С. 50-66.

6. Вебер Ю. Введение в контроллинг / Ю. Вебер, У. Шеффер; [пер. с нем., под ред. и с предисл. С. Г. Фалько]. – М. : Изд-во НП “Объединение контроллеров”, 2014. – 416 с.

7. Дайле А. Практика контроллинга / А. Дайле; [пер. с нем., под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой]. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 336 с.

8. Дедов О. А. Методология контроллинга и практика управления крупным промышленным предприятием / О. А. Дедов. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 248 с.

9. Калайтан Т. Маржинальний аналіз діяльності підприємств громадського харчування / Т. Калайтан // Формування ринкової економіки в Україні : наук. збірник. Спец. вип. 15 (ч. 1). – Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. – Львів : Інтерреко, 2005. – С. 473-480.

10. Малышева Л. А. Управление организационными изменениями на основе контроллинга / Л. А. Малышева. – Екатеринбург : Институт Экономики УРО РАН, 2004. – 360 с.

11. Петров М. А. Теория заинтересованных сторон: пути практического применения / М. А. Петров // Вестник СПбГУ. Серия 8. Вып. 2 (№16). – 2004. – С. 51-68.

12. Фалько С. Г. Контроллинг для руководителей и специалистов / С. Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 272 с. (96).

13. Фалько С. Г. Контроллинг для руководителя / С. Г. Фалько. – М. : МГТУ им. Н.Э. Баумана, 2006. – 196 с.

14. Фольмут Х. Й. Инструменты контроллинга / Х. Й. Фольмут. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 256 с.

REFERENCES

1. Baltzer B. (2013), Einsatz und Erfolg von Controlling-Instrumenten: Begriffsbestimmung, empirische Untersuchung und Erfolgsbeurteilung. Wiesbaden, Springer Gabler Verlag, 317 s.

2. Bramseemann R. (1990), Handbuch Controlling: Methoden und Techniken.- 2., Auflage. Munchen; Wien: Hanser Verlag, 388 s.

3. Horvath P., Gleich R., Seiter M. (2015), Controlling. Munchen.: Franz Vahlen Verlag, 517 s.

4. Reichmann T. (1990), Controlling mit Kennzahlen. Munchen: Franz Vahlen Verlag, 384 s.

5. Baltser B. and Hoyser L. (2014), Instrumenty kontroly v nauke i na praktike, Kontrolling, #4(54), s. 50-66.

6. Veber Yu. and Sheffer U. (2014), Vvedenie v kontrolling, per. s nem., pod red. i s predisl. S. G. Falko, Izd-vo NP "Ob'edinenie kontrollerov", M., 416 s.

7. Dayle A. (2001), Praktika kontroly, per. s nem., pod red. i s predisl. M. L. Lukashevicha, E. N. Tihonenkovoy, Finansy i statistika, M., 336 s.

8. Dedov, O. A. (2008), Metodologiya kontroly i praktika upravleniya krupnyim promyshlennym predpriyatiem, Alpina Biznes Buks, M., 248 s.

9. Kalaitan T. (2005), Marzhynalniy analiz diialnosti pidpriyemstv hromadskoho kharchuvannia,

Formuvannia rynkovoï ekonomiky v Ukraini: nauk. zbirnyk. Spets. vyp. 15 (ch.1). – Oblikovo-analitychni systemy subiektiv hospodarskoi diialnosti v Ukraini, Intereko, Lviv, s. 473-480.

10. Malyisheva, L. A. (2004), Upravlenie organizatsionnyimi izmeneniyami na osnove kontroly, Institut Ekonomiki URO RAN, Ekaterinburg, 360 s.

11. Petrov, M. A. (2004), Teoriya zainteresovannykh storon: puti prakticheskogo primeneniya, Vestnik SPbGU. Seriya 8. Vyip. 2 (#16), s. 51-68.

12. Falko, S. G. (2008), Kontrolling dlya rukovoditeley i spetsialistov, Finansy i statistika, M., 272 s. (96).

13. Falko, S. G. (2006), Kontrolling dlya rukovoditelya, MGTU im. N.E. Bauman, M., 196 s.

14. Folmut, H. Y. (1999), Instrumenty kontroly, Finansy i statistika, M., 256 s.