

*Н. О. Лоханова,
д. е. н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет, м. Одеса*

ЗАСТОСУВАННЯ СИСТЕМИ ЗБАЛАНСОВАНИХ ПОКАЗНИКІВ У СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАКЛАДІВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

*N. O. Lokhanova,
doctor of Economics, Professor, Head of the Department of accounting and audit,
Odessa National Economic University, Odessa*

THE USE OF A BALANCED SCORECARD IN THE STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING OF RESTAURANT BUSINESS

У статті проаналізовані переваги і недоліки запровадження на підприємствах ресторанного господарства збалансованої системи показників. Розроблено рекомендований склад показників, що можуть застосовуватися з урахуванням специфіки підприємств ресторанного бізнесу. За групою фінансових результатів відокремлені показники, що показують рівень зростання майна власників бізнесу: сума операційного прибутку за період; темп зростання доходу від реалізації товарів і кулінарної продукції; економічна додана вартість. За групою показників стосовно клієнтів передбачені такі, що показують збільшення сегменту ринку обслуговування і підвищення ступеня задоволення клієнтами якістю обслуговування. Показники збільшення сегменту ринку: частка ринку підприємства ресторанного господарства; кількість нових клієнтів в загальній кількості відвідувачів. Показники підвищення якості обслуговування, які засвідчують зростання ступеня задоволення клієнтів: кількість і частка постійних клієнтів у загальній кількості відвідувачів; кількість повторних звернень для проведення банкетів і інших святкових заходів; рівень задоволеності клієнтів за їх оцінками. За групою показників внутрішніх господарських процесів розмежовані показники, що демонструють поліпшення якості і продуктивності роботи закладу, а також показники скорочення часу обслуговування відвідувачів. Відносно показників якості і продуктивності у склад ЗСП закладу ресторанного господарства введено показник загального обсягу виходу виготовленої і реалізованої кулінарної продукції, а також у межах системи управління за відхиленням – обсяг повернутих клієнтами неякісних блюд. Скорочення часу обслуговування клієнтів у свою чергу розкривається показником терміну виконання замовлення. За групою показників інновацій і навчання відокремлені показники розвитку професійних навичок персоналу ресторанного закладу. Застосування рекомендованого переліку показників у межах кожної з зазначених груп може підвищити результативність діяльності закладів ресторанного господарства.

The article analyzed the advantages and disadvantages of introducing business restaurants balanced scorecard. Designed recommended composition of indicators that can be applied to the specific businesses catering business. For a group of financial performance separate indicators that show the rate of growth of property business owners : The sum of the operating profit for the period; the growth rate of revenue from sales of goods and food products; economic value added. For a group of indicators relating to customers provided those that show an increase in service market segment and increase customer satisfaction degree of quality of service.

Indicators increasing segment of the market share of the enterprise market restaurants; the number of new clients in the total number of visitors. Improve service quality indicators, attesting increase in the degree of customer satisfaction: the number of regular customers and share in the total number of visitors; the number of repeated requests for banquets and other festive events; customer satisfaction for their assessments. For a group of indicators of internal business processes delineated indicators that demonstrate the improvement of the quality and performance of the institution and reducing service time performance rating . Ratios of quality and productivity in warehouse facility LSS restaurants introduced indicator of total output produced and sold cooking products , as well as within the management system for deviation - the amount of return customers substandard meals. Reduced customer service in turn opens measure the duration of the order. For a group of innovation indicators and indicators of segregated education skills of staff restaurant facility. The use of the recommended list of indicators within each of these groups can increase the efficiency of institutions restaurant industry

Ключові слова: *збалансована система показників, стратегічний управлінський облік, стратегічне управління, результативність бізнесу, заклади ресторанного господарства.*

Key words: *Balanced Scorecard, strategic management accounting , strategic management, business performance, restaurants .*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Функціонування підприємств ресторанного господарства в умовах конкурентного середовища, притаманного ринковій економіці, вимагає від суб'єктів господарювання пошуку найбільш ефективних методів та інструментів управління, застосування тих управлінських концепцій та підходів, які б забезпечили їх успішне існування і підтримання сталого розвитку з орієнтацією на досягнення стратегічних цілей. Одним із таких підходів, ще не достатньо розповсюджених у вітчизняній господарській практиці, але добре відомих у міжнародній, є стратегічний підхід. Останній ставить за мету вирішення наступних основних завдань: забезпечення цільової спрямованості всієї діяльності підприємства; облік впливу зовнішнього середовища; вияв нових можливостей розвитку і чинників загрозового характеру; формування внутрішнього середовища, яке є сприятливим для ініціативного реагування керівництва на зміни ситуації тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми, і виділення не вирішених частин загальної проблеми. Поглиблення стратегічних процесів в закладах ресторанного господарства у свою чергу ставить нові вимоги перед системою їх інформаційно-аналітичного забезпечення. Як відповідь на ці вимоги, з'явилася така концепція в розвитку обліково-аналітичної системи, як концепція стратегічного управлінського обліку. Розгляду її окремих складових присвячений цілий ряд праць як зарубіжних, так і вітчизняних дослідників [1; 2; 3; 4; 5; 6]. У свою чергу в межах цієї концепції важливе місце займає система збалансованих показників, як ефективний інструмент, спрямований на підвищення орієнтації всіх складових управління і, власне, управлінського персоналу на досягнення стратегічної мети підприємства.

Питанням застосування системи збалансованих показників присвячується багато уваги в сучасній літературі з питань стратегічного менеджменту, фінансового менеджменту, управлінського обліку тощо, але особливості впровадження цієї системи у закладах ресторанного господарства практично досліджуються дуже мало.

Між тим, закладам ресторанного господарства зазвичай приходится функціонувати в умовах жорсткої конкуренції, а, отже, з метою підвищення конкурентоспроможності в цілому і якості управління, зокрема, на наш погляд, доцільним є розгляд питання застосування збалансованої системи показників (далі - ЗСП) саме на підприємствах цієї сфери.

На сьогодні в сучасній економічній літературі і господарській практиці не з'ясовано, які саме показники доцільно розмежовувати в межах кожної зі складових ЗСП з урахуванням специфіки підприємств ресторанного господарства, яке місце має займати ця система в загальній системі стратегічного управління і управлінського обліку, чи є підстави говорити про наявність та перспективи застосування цієї системи на вітчизняних підприємствах, або слід шукати якісь інші шляхи в розвитку управлінської інформаційної системи, спрямовуючи її на вирішення як стратегічних, так і тактичних та оперативних управлінських завдань. Отже, невирішених частин проблем ще багато. Саме на розв'язанні окремих із них зупинимося в даній статті

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті полягає в тому, щоб дослідити склад збалансованої системи показників у системі стратегічного управлінського обліку на підприємствах ресторанного господарства та визначити перспективи її застосування в Україні. При тому необхідно проаналізувати відомі підходи до ЗСП та сформулювати власне бачення можливих групувань відповідних показників для цілей їх застосування в управлінській обліково-аналітичній системі у світлі поглиблення стратегічних процесів в закладах ресторанного господарства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток всіх управлінських функцій інформаційного характеру на підприємствах ресторанного господарства має бути спрямований на створення умов для реалізації стратегічних цілей підприємства, а це у свою чергу передбачає забезпечення ефективності процесу прийняття рішень як оперативного, так і тактичного характеру.

При тому головні перспективи пов'язані з обґрунтуванням можливостей застосування в практиці підприємств ефективних підходів до формування систем управління, які беруть за основу забезпечення стратегічних цілей організації, і зокрема, застосування збалансованої системи показників як системи, що забезпечує переведення цілей і стратегії організації у комплекс взаємопов'язаних, інтегрованих ключових показників.

Не вдаючись у глибокий аналіз концепції збалансованої системи показників (Balanced Scorecard - BSC), зупинимося на огляді її основних переваг і недоліків, оскільки, на наш погляд, саме запровадження ЗСП (BSC) в закладах ресторанного господарства є одним із найбільш перспективних шляхів розвитку їх управлінської обліково-аналітичної системи.

Застосування ЗСП (BSC) в системі управління закладів ресторанного господарства може суттєво змінити інформаційно-аналітичні потоки в організаціях. У найбільш загальному вигляді зміст концепції полягає в тому, що оцінка ефективності діяльності компанії базується на комплексі фінансових і нефінансових показників, в яких втілені її стратегічні цілі.

Як добре відомо, ця концепція була вперше запропонована Д.Нортоном і Р. Капланом [5] і за останнє десятиріччя отримала розповсюдження в західній практиці управління. Однак її навряд чи можна віднести до числа беззаперечних, оскільки вона викликає найрізноманітніші відгуки з боку науковців і практиків: від вкрай позитивних до негативних [6]. Як зазначає Хорват П. [6], недосконалість власної теорії визнає сам Р. Каплан, оскільки „в ній немає критично важливого компонента, а саме засобів оцінки” [5]. Отож, необхідні дослідження, які б дозволили оцінити цю систему.

Між тим, ЗСП (BSC) дозволяє побачити бізнес-діяльність в чотирьох основних проєкціях:

- фінансові перспективи;
- перспективи задоволення клієнта;
- перспективи розвитку організації;
- перспективи інновацій, навчання і росту [5].

Тобто вона дає відповіді на 4 основних питання:

- як бачать нас наші клієнти?
- у чому наші переваги?
- чи в стані ми продовжувати створювати і збільшувати споживчу вартість і вартість компанії?
- наскільки ми є привабливими для наших акціонерів?

До числа переваг Balanced Scorecard слід віднести таке:

- збалансована система показників дозволяє пов'язати стратегічне управління з поточним і оперативним на основі ключових показників ефективності і причинно-наслідкових зв'язків між ними;
- система враховує основні аспекти діяльності організації, а саме: фінансовий, споживчий, господарський та інноваційний, і тим самим забезпечує реалізацію стратегії на всіх напрямках;
- переведення цілей, поставлених перед підприємством, у кількісні показники, робить їх більш зрозумілими і ясними для всіх співробітників;
- дозволяє виявити бізнес-процеси, які здійснюють позитивний або негативний вплив на результати діяльності компанії;
- система забезпечує прив'язку механізму заохочення як до фінансових, так і до інших показників діяльності підприємства;
- концепція при її ефективному застосуванні забезпечує підвищення загальної вартості компанії за рахунок того, що орієнтує на застосування інновацій, підвищення рівня підготовки персоналу, поліпшення іміджу серед клієнтів та таке інше.

Однак, збалансована система показників не є панацеєю у вирішенні всіх завдань, що стоять перед системою управління, і має ряд недоліків:

- при некоректному формулюванні стратегічних цілей їх переведення в площину конкретних завдань і ключових показників може залишитися малоефективним;
- робота на ринках, кон'юнктура яких швидко змінюється (протягом короткого терміну), ускладнює процес як розробки стратегії, так і її реалізації через карту ключових показників;
- достатньо складно знайти оптимальну кількість показників фінансового і нефінансового характеру, які беруться за основу оцінки ефективності роботи компанії та її підрозділів. Завжди існує небезпека значного розширення кількості показників, що ускладнює, а іноді й блокує роботу системи через надмірну інформацію;

- система передбачає спрямування стратегії по ієрархії „зверху донизу”, що може зменшити мотивацію на нижчих рівнях управління;
- разом зі зміною або певним коригуванням стратегії потребує коригування система ключових показників, що є цілком природним, але може викликати певні практичні труднощі;
- в ряду випадків залишається проблематичним виразити на мові кількісних показників окремі результати діяльності як підприємства в цілому, так і його підрозділів, отож, остаточно не зняті труднощі у пошуку одиниць виміру тощо.

Ми визначили основні недоліки системи, а зараз спробуємо зробити загальний висновок: що ж у кінцевому рахунку дає система збалансованих показників у частині підвищення ефективності системи управління підприємств ресторанного господарства? Головне – це ув'язка стратегії фірми з набором взаємозв'язаних індикаторів, індивідуально розроблених для різних рівнів управління і зв'язаних між собою.

Узагальнюючи в цілому, можна зазначити, що необхідність застосування системи збалансованих показників зумовлюється тим, що традиційна система управління закладами ресторанного господарства не забезпечує чіткого зв'язку між довгостроковими цілями і поточними діями співробітників бізнесу.

Далі зупинимося на розгляді конкретного складу показників, які можуть бути закладені в систему стратегічного управлінського обліку підприємств ресторанного господарства.

У межах ЗСП закладів ресторанного господарства, як і в класичній системі ЗСП, відокремлюються чотири групи показників, а саме стосовно таких напрямів: фінансові результати, клієнти, внутрішні господарські процеси, інновації і навчання.

За кожною групою для закладів ресторанного господарства можуть бути виділені різні показники з урахуванням специфіки поставлених цілей власниками і керівництвом бізнесу у межах обраної стратегії.

На підставі ознайомлення з практикою ряду закладів ресторанного господарства Одещини (20 підприємств, обраних в межах дослідження), нами були відокремлені такі показники, які можуть бути взяті за основу побудови системи СЗП в ресторанному господарстві.

За групою фінансових результатів доцільним здається відокремлення показників, що можуть показувати зростання багатства власників бізнесу:

- сума операційного прибутку за період;
- темп зростання доходу (виручки) від реалізації товарів і кулінарної продукції;
- економічна додана вартість (EVA) закладу.

За групою показників стосовно клієнтів важливо передбачити такі, що покажуть, з одного боку, збільшення сегменту ринку обслуговування, з другого боку, підвищення ступеня задоволення клієнтами якістю обслуговування.

Показники збільшення сегменту ринку:

- частка ринку підприємства ресторанного господарства;
- кількість нових клієнтів в загальній кількості відвідувачів.

Показники підвищення якості обслуговування, які засвідчують зростання ступеня задоволення клієнтів:

- кількість і частка постійних клієнтів у загальній кількості відвідувачів;
- кількість повторних звернень для проведення банкетів і інших святкових заходів;
- рівень задоволеності клієнтів за їх оцінками, що визначається шляхом анкетування з визначенням рейтингу за 10 бальною шкалою.

За групою показників внутрішніх господарських процесів доцільно розмежувати показники, що демонструють поліпшення якості і продуктивності роботи закладу, а також показники скорочення часу обслуговування відвідувачів.

Відносно показників якості і продуктивності у склад ЗСП закладу ресторанного господарства доцільно ввести показник загального обсягу виходу виготовленої і реалізованої кулінарної продукції, а також у межах системи управління за відхиленням – обсягу повернутих клієнтами неякісних блюд.

Скорочення часу обслуговування клієнтів у свою чергу розкривається показником терміну виконання замовлення.

За групою показників інновацій і навчання доцільно відокремлювати показники розвитку професійних навичок персоналу ресторанного закладу. В даному випадку може застосовуватися показник відсотку працівників залу, які пройшли навчання сучасним методам обслуговування, та відсотку персоналу кухні, які пройшли майстер-класи, тренінги, інше навчання з підвищення кваліфікації з кулінарної майстерності тощо.

Ось такими, на наш погляд, мають бути основні показники збалансованої системи показників у закладах ресторанного господарства. Зрозуміло, що перелік показників у даному випадку може розширятися та видозмінюватися з урахуванням цілей закладу ресторанного господарства.

Більш розширений склад прикладів показників результативності діяльності для ресторанного бізнесу, що може застосовуватися в межах ЗСП таких підприємств, наведено в таблиці 1.

На відміну від традиційних систем оцінки ефективності діяльності, ЗСП (BSC) не можна назвати просто обліковою системою, вона є складовою частиною системи управління організації, що дає можливість здійснювати контроль виконання стратегічних ініціатив.

Таблиця 1
Приклади показників результативності діяльності закладів ресторанного господарства

Група показників	Орієнтовний склад показників
1. Фінансові показники	Темп зростання доходів від продаж Сума операційного прибутку Рентабельність продаж Додаткова економічна вартість Чистий рух грошових коштів
2. Показники ринку і клієнтів	Частка ринку Кількість нових клієнтів в загальній кількості відвідувачів Кількість і частка постійних клієнтів у загальній кількості відвідувачів Кількість повторних звернень для проведення банкетів і інших святкових заходів Рівень задоволеності клієнтів за їх оцінками, що визначається шляхом анкетування з визначенням рейтингу за 10 бальною шкалою
3. Показники внутрішніх бізнес-процесів	Загальний обсяг виходу виготовленої і реалізованої кулінарної продукції Обсяг повернутих клієнтами неякісних блюд. Час виконання замовлення Реалізація в розрахунку на 1 співробітника Оборотність товарних запасів
4. Показники інновацій і навчання	Кількість нових блюд у меню за період і відсоток оновлення меню Відсоток працівників залу, які пройшли навчання сучасним методам обслуговування Відсоток персоналу кухні, які пройшли майстер-класи, тренінги, інше навчання з підвищення кваліфікації з кулінарної майстерності Показники поточності кадрів

Таким чином, запровадження цієї системи допомагає подолати слабке місце стратегії багатьох компаній – а саме відсутність зв'язку з оперативними показниками діяльності. Стратегії підприємств часто не знаходять відклику в безпосередній діяльності. Навіть якщо вони майстерно розроблені, бізнес-плани часто залишаються нереалізованими, а діяльність компанії оцінюється в основному лише за традиційними фінансовими показниками.

Як показує зарубіжний досвід компаній, впровадження ЗСП, інтеграція фінансових і нефінансових показників в систему, засновану на взаємозалежних показниках за різними напрямками, допомагає намітити і прослідкувати виконання конкретних заходів з метою досягнення запланованих показників.

Огляд основних переваг і недоліків системи збалансованих показників дозволяє зробити висновок, що в цілому вона представляє інтерес для вітчизняних підприємств ресторанного господарства, оскільки вона забезпечує вирішення основного завдання: комплексну ув'язку стратегії підприємства з оперативним і поточним управлінням. Крім того, вона дозволяє створити умови для ефективного використання матеріальних активів і, що не менш важливе, мобілізації активів нематеріальних. Однак, урахувавши, що ця концепція, як і будь-яка інша, має свої недоліки, вважаємо, що при її застосуванні на підприємствах ресторанного господарства необхідно брати до уваги визначені обмеження і підходити до її запровадження зважено, без перебільшення її можливостей.

Висновки і перспективи подальших досліджень. На підставі проведеного дослідження можна зробити такі основні висновки:

1. Розвиток інформаційних систем вітчизняних підприємств ресторанного господарства доцільно здійснювати шляхом інтеграції всіх управлінських функцій (планування, обліку, контролю, аналізу тощо) з метою їх спрямування на досягнення стратегічних цілей організації.

2. Одним із найбільш перспективних шляхів розвитку інформаційних систем управління з орієнтацією на рішення стратегічних цілей є запровадження системи ЗСП (BSC) як концепції, що дозволяє співвіднести між собою фінансові і нефінансові показники і перевести стратегію діяльності компанії в конкретну площину.

3. У складі збалансованої системи показників закладів ресторанного господарства можуть бути виділені специфічні показники, які характеризують, як фінансову, так і інші напрями діяльності: частка ринку і якість обслуговування клієнтів-замовників, ефективність внутрішніх бізнес-процесів, інновації, підвищення кваліфікації співробітників. Застосування рекомендованого переліку показників у межах кожної з зазначених груп може підвищити результативність діяльності ресторанного господарства.

Перспективи подальших досліджень пов'язані із визначенням шляхів подальшого удосконалення обліково-аналітичної системи в напрямку її орієнтації на досягнення стратегічних цілей підприємств усіх сфер діяльності, в тому числі закладів ресторанного господарства.

Література.

1. Друри К. Управленческий и производственный учет / Колин Друри; пер. с англ. [В.Н. Егорова]. – 6-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с. – ISBN 5-238-01060.

2. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – Х.: Фактор, 2009. – 784 с. – ISBN 978-966-312-977-8/

3. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління як інструмент інтеграції вітчизняних підприємств у світове господарство [Електронний ресурс] / А.В. Шайкан // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 3. – Режим доступу до журн.: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/42.pdf

4. Шапорова О.А. Парадигмы управленческой учетно-аналитической системы оценочных показателей: автореф. дис. на соискание учен. степени доктора экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Ольга Александровна Шапорова. – Ростов-на-Дону, 2010. – 49 с.

5. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон; [пер. с англ. М. Павловой]. – М.: ЗАО „Олимп-Бизнес“, 2011. – 320 с. – ISBN:978-5-9693-0139-9

6. Хорват Петер. Сбалансированная система показателей как средство управления предприятием [Электронный ресурс] / Петер Хорват / Сайт ВКГ. – Германия: Штутгартский университет. – Режим доступа: <http://www.balancedscorecard.ru/bsc847.htm>

References.

1. Drury K. (2007), *Upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet* [Management and Cost Accounting]. - 6th ed., UNITY-DANA, Moscow, Russia.

2. Golov S.F. (2009), *Upravlinskiy oblik* [Management Accounting], Faktor, Harkiv, Ukraine.

3. Shaikan A.V. (2009) "Accounting for the purpose of strategic management as a tool for integration of domestic enterprises in the global economy" [Online], available at: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/42.pdf (Accessed 1 November 2015).

4. Shapороva O.A. (2010), "Paradigms management accounting and analysis system performance indicators": Doctor Thesis «Accounting and Statistics». – Rostov-na-Donu, Russia.

5. Kaplan R S., Norton D. P. (2011), *"Balanced Scorecard: from strategy to action"* [Sbalansirovannaya sistema pokazateley: ot strategii k deystviyu]. – Moscow, Russia.

6. Horvat P. (2011), "The Balanced Scorecard as a means of enterprise management". Website ВКГ, Germany [Online], available at: <http://www.balancedscorecard.ru/bsc847.htm> (Accessed 1 November 2015).

Стаття надійшла до редакції 17.11.2015 р.