

Цёхла С.Ю., Мамонтова О.В. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРИМЕНЕНИЯ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ КУРОРТНО-РЕКРЕАЦИОННОГО КОМПЛЕКСА

Постановка проблемы. Под влиянием непрерывно изменяющегося механизма рыночных отношений управление современным предприятием становится саморазвивающейся системой, направленной на выживание предприятия в долгосрочной перспективе и обеспечение эффективности его хозяйственной деятельности. Именно поэтому в настоящее время постоянно повышаются требования к уровню компетенции управленческих кадров, к использованию ими разнообразных методов в процессе принятия управленческих решений для создания механизма развития и эффективного функционирования предприятия.

Набор инструментария для обоснования экономической эффективности принимаемых руководством решений предоставляет руководителю система контроллинга. Недаром основной задачей системы контроллинга является достижение целей предприятия. Если поставлена цель – развитие и успешное функционирование предприятия, то именно система контроллинга позволит определить направление, способы и методы осуществления этой цели.

Анализ публикаций. Вопросы организации системы контроллинга на современных предприятиях широко освещаются в отечественной и зарубежной литературе. При этом предлагается либо организовать отдел контроллинга [2 с.133; 4, с.43; 5 с.137; 6, с.16; 7 с.109], либо ввести должность контроллера [2 с.133; 3 с.157; 7 с.109], либо расширить обязанности некоторых должностных лиц предприятия для подготовки необходимой руководству информации с использованием методов контроллинга [1 с.27; 3 с.157; 4, с.43].

Нерешенные ранее проблемы. Традиционно создание системы контроллинга рассматривается на примере производственных предприятий. Сфера услуг остается неохваченной. В то время как для организации системы контроллинга на предприятиях курортно-рекреационного комплекса требуется учитывать не только особенности нематериального производства, но и специфику их функционирования.

Цель статьи. В данной статье определены основные отличия и направления организации системы контроллинга на предприятиях курортно-рекреационного комплекса.

Изложение основного материала. С учетом происходящих трансформационных процессов в экономике и активизации развития услуг весьма актуальным выступает вопрос изучения особенностей применения контроллинга и его преимуществ для роста эффективности хозяйствования. Особо значимо решение этого вопроса в курортно-рекреационной сфере, которая является приоритетной в дальнейшем развитии крымского региона. В «Основных направлениях развития санаторно-курортного и туристского (рекреационного) комплекса АР Крым до 2010 года» отмечается, что «целью развития рекреационного комплекса является формирование конкурентоспособных на мировом и национальном уровнях туристического продукта и санаторно-курортных медицинских услуг на основе эффективного использования рекреационного потенциала Крыма, а также обеспечение социально-экономических интересов и экологической устойчивости региона» [8]. То есть рекреационная сфера рассматривается в качестве важной составной части экономического роста, социального прогресса в стране и сектора экспортной специализации.

Важность и значимость применения системы контроллинга в таких условиях очевидна. Если механизм контроллинга, «который успешно используется известными мировыми фирмами для обеспечения своей продолжительной прибыльной деятельности» предлагается использовать даже «для разрешения проблем реформирования отечественной системы государственного финансового контроля» [9, с.142], то в рекреационной сфере функционирование такой службы обеспечит реальное достижение оперативных и стратегических целей.

Обобщение и уточнение имеющихся материалов нашего исследования показывают несколько специфических характеристик рекреационной деятельности, и поэтому ниже даются особенности функционирования курортно-рекреационных предприятий.

Курортно-рекреационным услугам присущи отличительные черты, характерные для нетоварных продуктов:

- неосвязаемость курортно-рекреационной услуги, которая не является материальной ценностью, поэтому потребитель не имеет возможности предварительно ознакомиться с ее количественными и качественными характеристиками;
- неразрывность производства и потребления курортно-рекреационной услуги, т.е. процессы производства и потребления услуги совпадают во времени и в пространстве, а, значит, курортно-рекреационные услуги производятся в момент их потребления и обычно не существуют обособленно от производителя и потребителя;
- невозможность хранения услуги, т.е. курортно-рекреационные услуги не производятся частично, не может быть «незавершенки», они не подлежат хранению до востребования и теряются во времени, поскольку не могут быть произведены в запас, доходы от нерализованной в свое время услуги теряются совсем (не сданные в назначенные дни места в санатории, пансионате не дадут прибыли за эти сроки).

На основе указанных отличий курортно-рекреационной сферы от производственной деятельности необходимо определить возможные направления использования системы контроллинга, применительно к предприятиям курортно-рекреационного комплекса. При этом организация и применение контроллинга на предприятиях курортно-рекреационного комплекса имеет несколько существенных особенностей, обусловленных следующими факторами:

1. наличием сезонных колебаний в рекреационной деятельности, так как услугами санаторно-курортного комплекса в основном пользуются в свободное, отпускное время, за пределами своего места жительства, сочетая лечение с отдыхом. Это исключает возможность организации регулярного бизнеса и создает периоды перегрузок и простоев номерного фонда;
2. главными лечебными факторами в отличие от здравоохранения являются не лекарственные средства, а природные: грязи, минеральные воды, климат. Лечение в санатории можно сочетать с экскурсиями, развлечениями, т.е. с тем, что считается неотъемлемой атрибутикой сферы рекреации, и, как следствие, диверсификация деятельности;
3. наличием нескольких видов услуг, количество которых колеблется в зависимости от формы собственности курортно-рекреационного предприятия, масштабов его деятельности и уровня, безусловно, эластичного спроса на предоставляемые услуги;
4. различным уровнем рентабельности предоставляемых курортным предприятием услуг, что вызывает необходимость постоянного контроля и управления уровнем эффективности каждого вида услуг.

Рассмотрим особенности применения методов контроллинга на предприятиях курортно-рекреационного комплекса. Так как оперативный контроллинг выполняет задачу управления прибылью предприятия с целью ее максимизации, то для выполнения указанной задачи необходимо регулярно производить анализ соотношения трех показателей:

1. объема деятельности (доходов предприятия);
2. величины затрат предприятия (расходов предприятия);
3. уровня прибыли (финансовых результатов).

Подобный анализ получил название операционного анализа или анализа «затраты – объем – прибыль» (CVP – анализ).

В основу операционного анализа положено деление затрат предприятия на постоянные и переменные.

Постоянные затраты не зависят от объема оказываемых услуг и рассчитываются в целом за отчетный период (месяц, квартал, год). К таким относят: заработная плата административно-управленческого персонала, налоговые обязательства, реклама, амортизация и ремонт основных фондов, хозяйственные расходы, расходы по благоустройству, культурные мероприятия, другие.

Переменные затраты изменяются пропорционально изменению объема оказываемых услуг, поэтому этот вид затрат рассчитывается на одну калькуляционную единицу (койко-место в номере или отдельный номер), при этом учитываются прямые затраты на принятие и размещение одного рекреанта. К примеру, размещение, питание, лечебные процедуры, оплата труда обслуживающего персонала, другие.

При проведении операционного анализа следует учесть проблему сезонных колебаний спроса на курортные услуги, а также затрат на их предоставление (рис.1). Данное ограничение решается с помощью определения периодичности проведения операционного анализа на предприятиях курортно-рекреационного комплекса, а так же при установлении перечня информационных данных (входящей информации), необходимых для осуществления анализа.

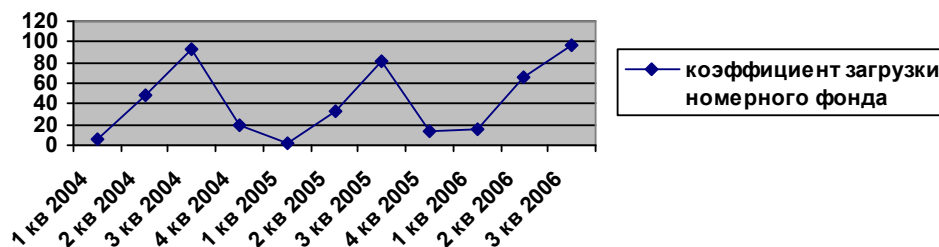


Рис.1. Загрузка номерного фонда клинического санатория «Мисхор» за 2004-2006 гг., в %.

В частности, колебания спроса на курортные услуги происходит ежегодно в одни и те же периоды, что связано в большей степени с природными условиями. Следовательно, для проведения операционного анализа необходимо разбить календарный год на несколько периодов внутри которых колебания цен незначительны. Это может быть помесечная разбивка, тогда выделяются двенадцать периодов, по каждому из которых будут определяться все необходимые для проведения анализа параметры (постоянные затраты, переменные затраты, объем услуг, цена на услуги). В качестве альтернативы может рассматриваться разбивка по ценовым периодам:

1. летний период – курортный сезон;
2. осенне-весенний период – межсезонье;
3. рождественские и новогодние праздники – рождественские каникулы;
4. майские праздники – майские каникулы;
5. зимний период – «мертвый» сезон.

При этом количество сезонных ценовых периодов может быть, как сокращено (до трех: курортный, межсезонье, «мертвый»), так и увеличено.

Принятие решения о выборе одной из предлагаемых альтернатив зависит от возможности оперативного получения всех необходимых информационных параметров для проведения операционного анализа. Рассмотрим каждый из них более подробно:

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРИМЕНЕНИЯ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ КУРОРТНО-РЕКРЕАЦИОННОГО КОМПЛЕКСА

1. постоянные затраты – определяются за фиксированный временной период – месяц, но при необходимости возможно проведение дополнительных расчетов с целью выделения постоянных затрат, относящихся к меньшим временным периодам. Основная трудность в этом случае заключается в несвоевременности получения информации о постоянных затратах для их разделения на малые временные периоды, так как расчеты производятся ежемесячно (коммунальные услуги, услуги связи, заработная плата администрации и др.)
2. переменные затраты – не зависят от выбранного временного периода, так как основной показатель, характеризующий данный вид затрат – это количество оказанных курортных услуг, независимо за какой период они были оказаны.
3. объем услуг – определение данного показателя может быть произведено как ежемесячно, так и сезонно, в зависимости от необходимости. При этом, и в том и в другом случае основным источником информации являются данные оперативного учета о заезде и выезде рекреантов. Основная трудность в данном случае заключается в своевременном получении достоверной информации, для чего необходимо использовать внутреннюю отчетность для администраторов, с ежедневной периодичностью ее предоставления службе контроллинга.
4. цена на услуги – является наиболее проблемным параметром, так как многие курортные учреждения рассчитывают уровень цен в зависимости от установившегося в течение нескольких последних лет спроса. Временные периоды действия цен неодинаковы, что приводит к необходимости использовать периодичность проведения операционного анализа основанную на ценовых периодах, но если ценовые периоды разбиты по месяцам, то более целесообразно проводить операционный анализ ежемесячно.

Таким образом, основным ограничивающим фактором является период действия цен на курортные услуги, поэтому в нашем исследовании периодичность проведения операционного анализа будет зависеть от количества выделяемых курортным предприятием ценовых периодов. Подобное условие проведения операционного анализа требует налаживания развернутой системы оперативного учета и внедрения новых форм управленческой отчетности.

Далее необходимо рассмотреть переход от монопродуктивного анализа к полипродуктивному анализу на основе трансформации формулы 1. Так как сейчас мы не найдем курортное предприятие с монопроизводственной деятельностью. Например, в клинической санатории «Мисхор» номерной фонд составляет девять видов номеров.

$$\begin{array}{ccccccccccc} \text{Цена за 1} & & \text{Количество} & & \text{Перемен-} & & \text{Количество} & & \text{Постоян-} & & \text{Операцион-} \\ \text{единицу} & \times & \text{единиц ре-} & = & \text{ные затра-} & \times & \text{единиц реали-} & + & \text{ные рас-} & + & \text{ная прибыль} \\ \text{продук-} & & \text{ализованной} & & \text{ты на 1} & & \text{зованной про-} & & \text{ходы за} & & \\ \text{ции} & & \text{продукции} & & \text{единицу} & & \text{дукции} & & \text{период} & & \\ & & & & \text{продукции} & & & & & & \end{array} \quad (1.)$$

Для этого введем условные обозначения для формулы 1.:

A – цена за проживание 1 рекреанта в сутки;

B – переменные затраты на проживание 1 рекреанта в сутки;

C – постоянные затраты курортного предприятия в месяц;

P – операционная прибыль курортного предприятия;

x – количество реализованных курортных услуг.

Таким образом, формула 1 примет следующий вид:

$$Ax = Bx + C + P \quad (2.)$$

Далее необходимо упростить формулу 2., а именно:

1. выражение $C + P$ можно заменить символом Q , который обозначает маржинальный доход. Основная задача проведения операционного анализа заключается в максимизации маржинального дохода, т.е. $Q \rightarrow \max$.
2. произведение Bx может быть перенесено в другую часть уравнения, что позволит вынести x за скобки. Формула 2. тогда примет вид:

$$x(A - B) = Q \quad (3.)$$

Так как курортные предприятия предлагают рекреантам несколько альтернативных видов услуг, а так же известно условие, что $Q \rightarrow \max$, то формула 3. преобразуется в суммарное выражение:

$$\sum x_i(A_i - B_i) \leq Q, \quad \text{где } Q \rightarrow \max \quad (4.)$$

Максимальный маржинальный доход курортное предприятие может получить, если загрузка номерного фонда будет 100 %. Таким образом, предельная величина маржинального дохода а, соответственно, и прибыли может быть достоверно определена при известной структуре номерного фонда курортного предприятия.

Для решения неравенства необходимо указать допустимое минимальное значение данного выражения. Этот показатель определяется на уровне точки безубыточности, то есть маржинальный доход в данном случае равен сумме постоянных затрат предприятия. Тогда, формула 4. принимает вид:

$$C \leq \sum x_i(A_i - B_i) \leq Q, \quad \text{где } Q \rightarrow \max \quad (5.)$$

Проведение операционного анализа с применением формулы 5. на предприятиях курортно-рекреационного комплекса позволяет маневрировать ценами курортного продукта для достижения безубыточности в течение анализируемых периодов. При этом необходимо использовать систему неравенств для каждого x_i , в которой минимальным значением будет ожидаемый уровень загрузки номерного фонда соответствующего уровня (c_i), а максимальным показателем – предельная загрузка номерного фонда данного уровня (q_i):

$$c_i \leq x_i \leq q_i \quad (6.)$$

Тогда показатель x_i изменяется в зависимости от количества видов предоставляемых курортным предприятием альтернативных услуг по размещению рекреантов.

Таким образом, для предприятия курортно-рекреационного комплекса, с номерным фондом четырех ценовых категорий операционный анализ производится следующим образом:

1. производится накопление информации о затратах и доходах по каждому виду предоставляемых услуг и в целом по предприятию за аналогичный период прошлого года для завершения планирования доходов и затрат на анализируемый период текущего года.
2. производится математическая обработка входящей информации путем решения системы неравенств, количество которых зависит от количества предоставляемых курортным предприятием альтернативных услуг по размещению рекреантов.
3. если условия неравенства (формула 5.) выполняются, то анализируемый период деятельности предприятия является безубыточным, а преобразование формулы 5. в уравнение 7. позволит определить предполагаемую сумму прибыли (P) в анализируемом периоде:

$$\sum x_i(A_i - B_i) = C + P,$$

$$P = \sum x_i(A_i - B_i) - C, \quad (7.)$$

4. если условия неравенства (формула 5.) не выполняются, то при заданных стоимостных и количественных параметрах курортное предприятие понесет убытки, что требует принятия решения о корректировке входящей информации.
5. Принимаемое руководством предприятия решение основывается на поэтапном изменении входящих параметров: объема реализуемых в отчетном периоде услуг, цены на каждый вид предоставляемых услуг и суммы затрат, как по каждому виду услуг, так и в целом по предприятию.

Последний из вышеперечисленных этапов проведения операционного анализа является наиболее существенным, так как при рассмотрении значительного числа вариантов решения возможно нахождение наиболее оптимального варианта.

Выводы.

Основные направления организации системы контроллинга на предприятиях курортно-рекреационного комплекса основаны на отражении отличительных особенностей сферы услуг, в частности курортного бизнеса, от производственной сферы. Так среди направлений организации и применения контроллинга на курортных предприятиях были рассмотрены следующие основные особенности:

- Сезонные колебания спроса на курортные услуги;
- Полипродуктивная деятельность курортных предприятий.

Учитывая указанные особенности функционирования предприятий курортно-рекреационного комплекса, при организации системы контроллинга появляется возможность повысить эффективность деятельности курортных предприятий.

Источники и литература

1. Голов С.Ф. Управленческий учет: Учебник. - К.: Либра, 2004. - 576 с.
2. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 297 с.
3. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. Ю.Г. Жуков / Под ред. и с предисл. д-ра экон. наук В.Б. Ивашкевича. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
4. Петренко С.Н. Контроллинг / Учебное пособие. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с.
5. Пушкар М.С. Управлінський облік: Навч. посібник / 3-тє видання, стереотипне. – Тернопіль: Карбланти, 1998. – 163 с.
6. Цигилик І.І. Контролінг (навчальний посібник у схемах і таблицях): Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 76 с.
7. Шепітко Г.Ф. Контролінг: посібник (для студентів економічних спеціальностей усіх форм навчання) – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2004. – 136с.
8. Концепция развития курортно-рекреационного комплекса АРК до 2010 года /Крымская газета - № 144 от 07.08.2004г.
9. Стефанюк І.Б. Використання контролінгу в національній системі державного фінансового контролю // Фінанси України. – 2005. - № 10. – С.142-150.