

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВЕТЕРИНАРНОЇ МЕДИЦИНИ ТА БІОТЕХНОЛОГІЙ
імені С.З. ГЖИЦЬКОГО

Факультет менеджменту, бізнесу та публічного адміністрування

Кафедра туристичного бізнесу та гостинності

Допускається до захисту

“ ____ ” _____ 2025р.

В.о. зав. кафедри _____

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

студента Росяка Олексія Ігоровича

на тему:

УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ ПІДПРИЄМСТВ
РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

на присвоєння кваліфікації – **Магістр з туризму і рекреації**

Керівник роботи

к.е.н., доц. Калайтан Т.В.

Львів – 2025

АНОТАЦІЯ

Росяк О.І. Управління прибутком підприємств ресторанного бізнесу: Кваліфікаційна робота на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти: (242 «Туризм і рекреація») / ЛНУВМБ ім. С.З. Гжицького. Кафедра туристичного бізнесу та гостинності. Наук. кер.: Т.В. Калайтан, к.е.н., доцент. Львів, 2025. 93 с.

У кваліфікаційній роботі розглянуто значення ресторанної індустрії для світової та національної економіки. Досліджено прибуток як економічну категорію. Визначено специфіку формування прибутку в ресторанному бізнесі. Розглянуто сучасні тенденції розвитку ресторанного бізнесу. Розглянуто систему інформаційного забезпечення управління прибутком. Досліджено концепцію управління за центрами відповідальності та її застосування в управлінні прибутком підприємств ресторанного бізнесу. Розглянуто методику оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності в ресторанному бізнесу. Визначено напрями вдосконалення управління прибутком підприємств ресторанного бізнесу.

Ключові слова: ресторан, бізнес, прибуток, управління.

© О.І. Росяк 2025

© ЛНУВМБ ім. С.З. Гжицького 2025

ANNOTATION

Rosyak O.I. Profit management of restaurant businesses: Qualification work for obtaining the second (master's) level of higher education: (242 «Tourism and recreation») / S. Hzhyskyi LNUVMB. Department of Tourism Business and Hospitality. Scientific supervisor: T.V. Kalaitan, Ph.D. in Economics, Associate Professor. Lviv, 2025. 93 p.

The master's thesis examines the significance of the restaurant industry for the global and national economies. Profit as an economic category has been studied. The specifics of profit formation in the restaurant business have been determined. Current trends in the development of the restaurant business have been considered. The system of information support for profit management is considered. The concept of responsibility centre management and its application in the profit management of restaurant businesses is investigated. The methodology for assessing the effectiveness of responsibility centres in the restaurant business is considered. Directions for improving the profit management of restaurant businesses are identified.

Keywords: restaurant, business, profit, management.

© O.I. Rosyak 2025

© S. Hzhyskyi NUVMBL 2025

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ	6
1.1. Значення ресторанної індустрії для світової та національної економіки	6
1.2. Прибуток як економічна категорія. Специфіка формування прибутку в ресторанному бізнесі.....	15
1.3 Сучасні тенденції в ресторанному бізнесі	22
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ	30
2.1. Система інформаційного забезпечення управління прибутком	30
2.2. Концепція управління за центрами відповідальності та її застосування в ресторанному бізнесі	37
2.3. Оцінка ефективності діяльності центрів відповідальності ресторану	48
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ	55
3.1 АВС-аналіз меню як інструмент управління прибутком	55
3.2 Метод розподілу витрат на основі видів діяльності	61
ВИСНОВКИ	78
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	82
ДОДАТКИ	87

ВСТУП

Актуальність теми. Ресторанний бізнес є важливою складовою індустрії туризму. Більше половини вісх підприємств сфери туризму ЄС належить до сектору харчування. Ресторанний бізнес робить значний внесок у національний ВВП; завдяки ефекту мультиплікації він стимулює такі галузі, як сільське господарство, логістика, нерухомість та технології. Ресторанна індустрія є важливим джерелом зайнятості населення. Разом з тим підприємства ресторанного бізнесу функціонують в умовах мінливого ринкового середовища, для якого характерним є високий рівень конкуренції. Переважаюча частка ресторанів здійснює свою діяльність в сфері малого підприємництва, для якого притаманним є високи рівень витрат. Підприємництво в сфері харчування пов'язано з високою трудомісткістю, що підвищує витрати суб'єктів господарювання та збільшує податкове навантаження. Все це вимагає побудови ефективної системи управління прибутком, яка неможлива без якісного інформаційного забезпечення.

Актуальні питання управління прибутком досліджено в наукових працях вітчизняних та зарубіжних учених, а саме: І. Бланк, Т. Калайтан, К. Рааб, К. Майер, Н. Рамдін, Р. Шмідгаль та інших. Разом з тим більш детального вивчення потребують питання інформаційно-методичного забезпечення управління прибутком в ресторанному бізнесі та адаптація зарубіжного досвіду до умов національної економіки.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження сучасних практик управління прибутком, зокрема вивчення підходів до формування інформаційно-методичного забезпечення управління прибутком підприємств ресторанного бізнесу.

Для досягнення поставленої мети, в кваліфікаційній роботі було передбачено вирішити такі основні завдання:

- розглянути значення ресторанної індустрії для світової та національної економіки;

- дослідити прибуток як економічну категорію;
- визначити специфіку формування прибутку в ресторанному бізнесі;
- дослідити сучасні тенденції в ресторанному бізнесі;
- вивчити систему інформаційного забезпечення управління прибутком;
- ознайомитись з концепція управління за центрами відповідальності та її застосуванням в управління прибутком підприємств ресторанного бізнесу;
- вивчити методику оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності підприємств ресторанного бізнесу;
- визначити напрями вдосконалення управління прибутком підприємств ресторанного бізнесу.

Об'єктом дослідження є діяльність підприємств ресторанного бізнесу.

Предметом дослідження є інформаційно-методичне забезпечення управління прибутком підприємств ресторанного бізнесу.

Методи дослідження. Під час написання кваліфікаційної роботи використовувались загальнонаукові методи дослідження такі як аналіз, синтез, порівняння та спеціальні прийоми економічного аналізу (побудова діаграм, складання аналітичних таблиць та ін.).

Структура кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновку та списку використаних джерел, який включає 43 позиції. Робота включає 4 таблиці, 9 рисунків та 6 додатків. Матеріали роботи викладено на 93 сторінках, у тому числі основний текст займає 81 сторінку.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

1.1. Значення ресторанної індустрії для світової та національної економіки

Ресторанна індустрія — це більше, ніж просто місце, де можна поїсти, — це наріжний камінь світової економіки. Тільки в Сполучених Штатах ресторанна індустрія щорічно вносить в економіку більше 1 трильйона доларів, що становить приблизно 4% від національного ВВП. Крім фінансового впливу, вона забезпечує роботою понад 15 мільйонів осіб, що робить її одним з найбільших роботодавців приватного сектора. Але вплив індустрії виходить далеко за межі цифр. Вона стимулює економічне зростання, зміцнює зв'язки між громадами і служить центром інновацій та культурного обміну.

Ресторанний бізнес робить значний внесок у національний ВВП, його вплив поширюється на численні сектори. Кожен долар, витрачений у ресторані, генерує приблизно 2 долари економічної активності завдяки ефекту мультиплікатора. Ці витрати підживлюють такі галузі, як сільське господарство, логістика, нерухомість та технології. Наприклад, ресторани покладаються на фермерів щодо поставок свіжих продуктів, на транспортні компанії для своєчасної доставки та на постачальників технологій для систем точок продажу («POS») та платформ онлайн-замовлень. Такі міста, як Лос-Анджелес, Нью-Йорк, Париж і Токіо, щорічно приваблюють мільйони відвідувачів завдяки своїм кулінарним подіям. Цей наплив туристів стимулює місцеву економіку, приносячи користь готелям, транспортним службам і роздрібній торгівлі [33].

Створення робочих місць та розвиток робочої сили. Ресторанна індустрія є джерелом зайнятості, що забезпечує роботою мільйони людей різних професій, від кухарів та офіціантів до маркетологів та менеджерів ланцюгів

поставок. Вона також є воротами для працівників початкового рівня, пропонуючи можливості для розвитку навичок та кар'єрного зростання.

Однак галузь стикається з нагальною проблемою: нестачею робочої сили. Після пандемії багато ресторанів намагаються залучити та утримати персонал. У відповідь на це, прогресивні оператори інвестують у програми підвищення кваліфікації, пропонуючи конкурентоспроможну заробітну плату та сприяючи інклюзивній культурі на робочому місці. Такі ініціативи, як «Програма стажування» Національної ресторанної асоціації США, допомагають усунути ці прогалини, надаючи працівникам навички, необхідні для довгострокового успіху.

Генерування податкових надходжень. Ресторани є важливими джерелами податкових надходжень на місцевому, державному та федеральному рівнях. Податки з продажу продуктів харчування, податки на майно ресторанних приміщень та податки на заробітну плату з працівників разом генерують мільярди доларів щорічно. Ці кошти підтримують такі державні послуги, як освіта, інфраструктура та охорона здоров'я, що підкреслює роль галузі в розвитку громад.

Підтримка місцевої економіки. Ресторани відіграють ключову роль у підтримці місцевої економіки, закупаючи інгредієнти у місцевих фермерів, рибалок та ремісників. Це не лише забезпечує свіжіші та якісніші продукти, але й зміцнює регіональні ланцюги поставок. Наприклад, харчування «з ферми до столу» стало ознакою сталого розвитку та підтримки громади, а такі деяки ресторани у Нью-Йорку, встановлюють цей стандарт.

Крім того, ресторани є ключовими рушійною силою туризму. Унікальні гастрономічні враження, такі як заклади із зірками Мішлен або фудтраки, що пропонують регіональні страви, приваблюють відвідувачів і збільшують місцеві витрати.

Зміцнення соціальних зв'язків. Ресторани – це більше, ніж просто місця для їжі, це місця, де люди спілкуються. Чи то родина, яка святкує важливу подію, колеги зустрічаються на обід, чи друзі спілкуються за кавою, ресторани

сприяють розвитку соціальних зв'язків. Вони також слугують культурними центрами, знайомлячи відвідувачів з новими кухнями та традиціями, тим самим сприяючи культурному обміну та взаєморозумінню.

Стійкість під час криз. Пандемія COVID-19 підкреслила стійкість ресторанної індустрії. Зіткнувшись із безпрецедентними викликами, багато операторів, щоб вижити, змінили свою стратегію, впроваджуючи такі моделі, як їжа на винос, доставка та кухні-привиди. Деякі навіть перетворилися на громадські центри, надаючи їжу працівникам передової та вразливим верствам населення. Наприклад, у Лос-Анджелесі місцева влада за допомогою деяких операторів ресторанів запровадила обідню систему «Al Fresco», де ресторани, які могли, облаштовували обідню зону просто неба, гарно її декорували та робили теплою та гостинною для своїх сміливих гостей.

Технології революціонізують ресторанну індустрію. Від аналітики на основі штучного інтелекту, яка передбачає вподобання клієнтів, до автоматизованого кухонного обладнання, яке підвищує ефективність, інновації змінюють діяльність. Платформи онлайн-замовлень та мобільні додатки стали важливими, оскільки 60% споживачів зараз віддають перевагу цифровим замовленням над традиційними методами.

Системи POS також еволюціонували, інтегруючи управління запасами, програми лояльності клієнтів та відстеження продажів у режимі реального часу. Ці інструменти не лише оптимізують операції, але й покращують обслуговування клієнтів, що є критично важливим фактором на сучасному конкурентному ринку [33].

Сталий розвиток та етичні практики. Сталий розвиток більше не є не обов'язковим, а необхідністю. Споживачі вимагають екологічно чистих практик, підштовхують ресторани до впровадження безвідходних кухонь, меню на рослинній основі та сталого постачання. Такі ініціативи, як компостування харчових відходів та відмова від одноразового пластику, стають галузевими стандартами.

Зменшення харчових відходів є ще одним пріоритетом. Ресторани використовують технології для відстеження запасів та мінімізації відходів, а такі додатки, як Too Good To Go, дозволяють підприємствам продавати надлишки їжі за зниженими цінами, що вигідно як для навколишнього середовища, так і для споживачів.

Економіка вражень. Харчування – це вже не просто їжа, а враження. Ресторани впроваджують захопливі концепції, такі як тематичні спливаючі вікна, столи шеф-кухаря та інтерактивне харчування. Соціальні мережі відіграють значну роль у цьому зрушенні, а страви та декор, гідні Instagram, підвищують інтерес клієнтів. Наприклад, деякі ресторани пропонують ексклюзивні обіди лише за попереднім бронюванням, що створюють відчуття особливої події та ексклюзивності. Цей акцент на досвідченій їжі переосмислює очікування клієнтів і встановлює нові галузеві стандарти.

Виклики, що стоять перед ресторанною індустрією. Дефіцит робочої сили та утримання кадрів. Для США дефіцит робочої сили залишається критичною проблемою. Щоб залучити талановитих працівників, ресторани пропонують гнучкий графік, підтримку психічного здоров'я та можливості для професійного зростання. Побудова позитивної культури на робочому місці є надзвичайно важливою, оскільки задоволені працівники сприяють кращому враженню клієнтів.

Зростання витрат та інфляція. Інфляція призвела до зростання вартості продуктів харчування, робочої сили та комунальних послуг, що призвело до скорочення норми прибутку. Щоб боротися з цим, ресторани впроваджують такі стратегії, як розробка меню, динамічне ціноутворення та енергоефективне обладнання. Балансування контролю витрат з якістю є ключем до підтримки лояльності клієнтів [33].

Тиск з боку регуляторних органів. Орієнтація у складних нормативних актах, від стандартів охорони здоров'я та безпеки до законів про заробітну плату, є постійним викликом. Ресторани повинні залишатися гнучкими, адаптуючись до нових правил, таких як підвищення мінімальної заробітної

плати та вимоги щодо сталого розвитку. Партнерство з галузевими асоціаціями може надати цінні рекомендації та підтримку.

Майбутнє ресторанної індустрії. Майбутнє належить ресторанам, які радіють змінам. Від впровадження передових технологій до переосмислення кулінарного досвіду, інновації – це шлях уперед. Такі ресторани, як Sweetgreen та інші, які інтегрують технології в кожен аспект своєї діяльності, є лідерами.

Співпраця в межах ланцюга поставок. Зміцнення партнерських відносин з постачальниками, технологічними провайдерами та платформами доставки має вирішальне значення для підвищення стійкості. Диверсифікація, така як пропонування наборів їжі або брендovаних продуктів, також може створити нові потоки доходів.

Галузеві асоціації відіграють життєво важливу роль у формуванні майбутнього. Такі організації, як Національна ресторанна асоціація США, виступають за політику, яка підтримує зростання та вирішує проблеми, від нестачі робочої сили до сталого розвитку. Колективні дії є важливими для подолання перешкод у всій галузі.

Ресторанна індустрія – це більше, ніж просто бізнес, це серце економіки. Вона стимулює економічне зростання, сприяє зв'язкам у громаді та відображає цінності та прагнення суспільства. У міру того, як галузь долає виклики та впроваджує інновації, її роль як наріжного каменю економіки лише посилюватиметься. Для власників і менеджерів ресторанів заклик до дії очевидний: інвестуйте в сталий розвиток, технології та розвиток робочої сили, щоб забезпечити довгостроковий успіх. Роблячи це, галузь може продовжувати процвітати, формуючи не лише економіку, а й культуру та громади, яким вона служить [33].

Якщо в США на 1000 мешканців припадає близько 30 посадкових місць, то в Україні (до війни) близько 8 посадкових місць. Отже в Україні ресторанний бізнес не набув такого поширення як в Америці. Динаміка розвитку ресторанного бізнесу в Україні відображена на рис.1.1.

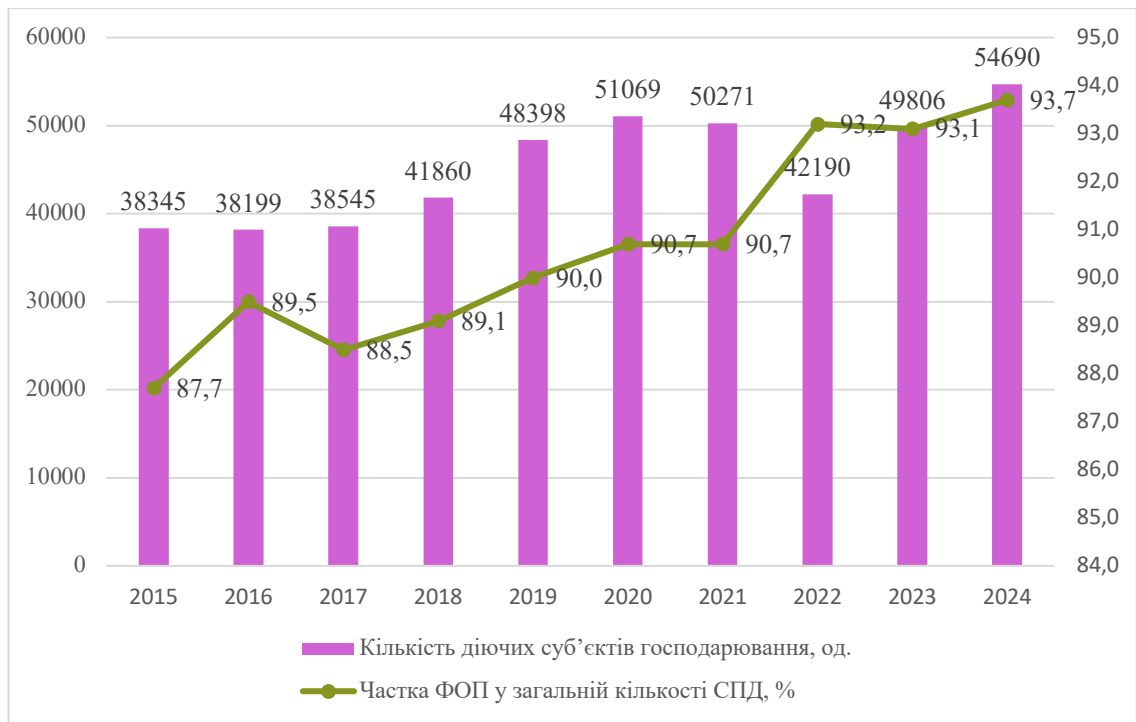


Рисунок 1.1 – Кількість діючих суб'єктів господарювання та частка ФОПів за видом діяльності 56.10 «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування» в Україні за 2015-2024рр.

Джерело: сформовано автором самостійно на основі [38].

Дані Державної служби статистики України показують, що кризова ситуація, пов'язана з початком повномасштабної війни, не оминула і ресторанну індустрію. Кількість суб'єктів господарювання за видом діяльності 56.10 «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування» знизилась у 2022 році порівняно з 2021 роком, темп зниження склав -16,1%. Слід відмітити, що серед суб'єктів господарювання ресторанного бізнесу протягом досліджуваного періоду переважають фізичні особи підприємці (ФОП). Починаючи з 2015р. їх частка зросла з 87,7% до 93,7% у 2024 році. На нашу думку такий стан та динаміка розвитку ресторанної індустрії в Україні пов'язані насамперед з можливістю для ФОПів використовувати спрощену систему оподаткування, що є вкрай важливим для ресторанного бізнесу, враховуючи його економічні особливості. Мова йде про те, що здебільшого суб'єкти господарювання цього сектору економіки

здійснюють свою діяльність в сфері малого підприємництва, для якого притаманним є більш високі витрати і, відповідно, намагання економити на сплаті податків [13].

Рис. 1.2 демонструє обсяг реалізованих послуг та його частку, що припадає на ФОПів в секторі «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування» в Україні за 2015-2024рр. З рис. 1.2 видно, що до повномасштабної війни частка обсягу реалізованих послуг, що припадає на ФОПів з 2015р. до 2021р. зростала з 44,8% до 62,7%. У 2022 році з початком повномасштабної війни частка обсягу реалізованих послуг, що припадає на ФОПів різко знизилась до 11,6%. У 2023 та 2024рр. ця частка складала 10,4% та 10,5% відповідно.

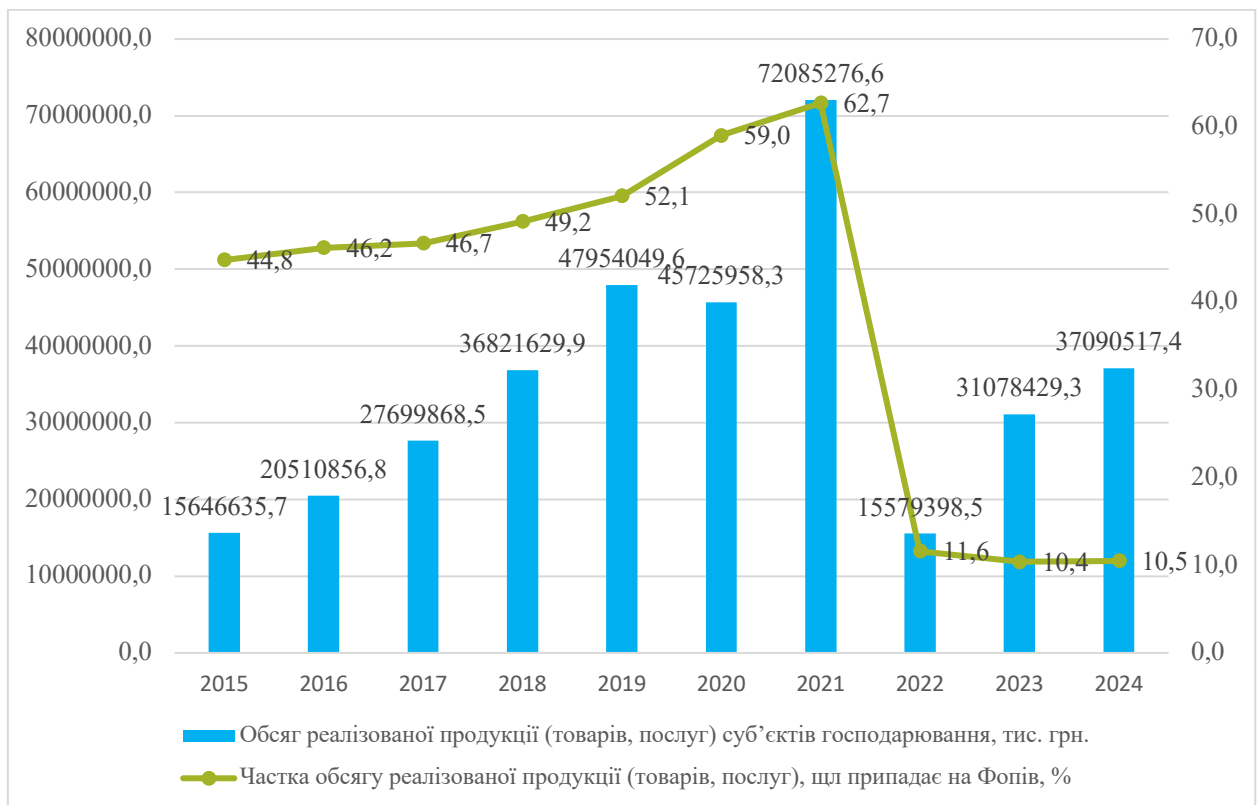


Рисунок 1.2 - Обсяг реалізованих послуг та його частка, що припадає на ФОПів в секторі «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування» в Україні за 2015-2024рр.

Джерело: сформовано автором самостійно на основі [38].

Аналогічну картину щодо динаміки зміни обсягів діяльності ми можемо побачити і в країнах ЄС-27 (рис. А.1). Пандемія вплинула на різке зниження

обсягу в сфері харчування та напоїв в ЄС у 2020 році. У 2021 році почалось поступове відновлення цієї сфери. У 2024 році обсяг обороту в цьому секторі економіки склав 165% по відношенню до 2021 року і перевищив доковідний 2019 рік, в якому оборот склав 137,4% по відношенню до базисного 2021 року.

З рис. 1.3 видно, що частка зайнятого в ресторанній індустрії населення у загальній кількості зайнятого населення України переважає частку обсягу реалізованих послуг сектору «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування» загальному обсязі реалізованої продукції економіки України.



Рисунок 1.3 - Частка обсягу реалізованих послуг сектору «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування» загальному обсязі реалізованої продукції економіки України та частка зайнятого в ресторанній індустрії населення у відсотках до загальної кількості зайнятого населення України за 2015-2024рр.

Джерело: сформовано автором самостійно на основі [38].

Таким чином, ці дані свідчать про той факт, що ресторанний бізнес виконує важливу соціальну функцію – він сприяє забезпеченню зайнятості населення. Це пов'язано також з тим, що ресторанний бізнес є трудомістким і таким, що потребує більших затрат людської праці, ніж інші види бізнесу. Це тягне за собою підвищення податкове навантаження, пов'язане із необхідністю сплачувати соціальні відрахування. У ЄС з метою зниження такого навантаження з 2009 року запровадили можливість знижувати ставки ПДВ для ресторанного бізнесу і багато країн використовує таку практику (рис. Б.1).

За останніми даними всесвітньої організації туризму, у 2024 році на сферу подорожей і туризму припало 10% світової економіки, а її обсяг досяг 10,9 трлн. дол. США — на 8,5% більше, ніж у 2023 році, і на 6% вище попереднього пікового значення 2019 року. Кількість робочих місць зросла на 6,2% і досягла 357 млн, що становить одне з десяти робочих місць у світі. Міжнародні витрати також збільшилися майже на 12% до 1,87 трлн доларів США, а внутрішні витрати зросли на 5,4% до 5,3 трлн доларів США [34].

Харчування є важливою складовою індустрії туризму. За даними Євростату у 2022 році 58% всіх підприємств сфери туризму належало до сектору харчування (рис В.1). Обороти підприємств сектору харчування склали 36% від загального обороту сфери туризму, додана вартість – 37%. Відсоток зайнятого населення у цьому секторі складав 59% від зайнятих в індустрії туризму, що підтверджує факт високої трудомісткості цього сектору та виконання ним важливої функції зайнятості населення [6].

У 2024 році на європейському ринку ресторанів домінували ресторани швидкого обслуговування, на яких припадало понад 50% ринку, завдяки зручності та урбанізації. Це контрастує з ростом ресторанів повного обслуговування, ринок яких становить близько 141 млрд. доларів США, і які є найшвидше зростаючим сегментом, оскільки відвідувачі все частіше шукають як зручність, так і приємні враження від їжі. Незалежні заклади займали

найбільшу частку ринку – понад 67%, тоді як мережеві заклади ростуть швидше.

1.2. Прибуток як економічна категорія. Специфіка формування прибутку в ресторанному бізнесі

Фінансові результати господарської діяльності організацій, що виражаються у вигляді прибутків та збитків, описують економічну ефективність, а прибуток є узагальнюючим вимірником фінансово-господарської діяльності. Метою підприємництва є отримання прибутку та виявлення нових резервів у підприємства для цього. Таким чином, у сучасній економіці актуальними стають питання формування та сутності фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Діяльність кожного підприємства формує фінансовий результат, який складається з виручки від реалізації та собівартості продукції [15].

Різноманітні аспекти формування прибутку на мікрорівні в ресторанному бізнесі досліджено в роботах [19, 30, 21. 2] та ін. Значна частина наукових праць присвячена дослідженню факторів, що впливають на формування прибутку в ресторанному бізнесі. Взаємозв'язок між організаційною практикою, відношенням працівників до клієнтів та фінансовими результатами мережі ресторанів в Австралії дослідили Д. Солнет [30]. М. Озмен [21] дослідив фактори впливу на націнки підприємств ресторанного бізнесу Турції. Вплив розміру чайових на максимізацію прибутку ресторану вивчили С. Кліфтон та ін. [2]. Ці вчені розраховували критичний розмір чайових, за якого керівництву слід відмовитись від цієї практики з метою недопущення зниження прибутку ресторану.

Сучасне глобальне економічне середовище вимагає нових підходів до управління формуванням й розподілом прибутку, в тому числі прибутку підприємств ресторанного та готельного бізнесу. Економісти, розглядаючи сутність прибутку, відмічають сучасні характеристики цієї категорії. Зокрема,

Бланк І.О. виділяє такі: (1) прибуток являє собою форму доходу підприємця, який здійснює певний вид діяльності; (2) прибуток є формою доходу підприємця, який вклав свій капітал в той чи інший вид бізнесу з метою досягнення комерційного успіху; (3) прибуток не є гарантованим доходом підприємця. Цей вчений характеризує прибуток як винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності [36]. Інші автори визначають прибуток як «кінцеву ціль і основу мотивації розвитку підприємства в умовах ринку» [37].

Роль прибутку для суб'єктів підприємницької діяльності відображено на рис.1.4.



Рисунок 1.4 – Характеристика ролі прибутку в умовах ринкової економіки
Джерело: [36].

1. *Прибуток підприємства є головною метою підприємницької діяльності.* Основний мотив здійснення бізнесу, його головною метою є зростання добробуту власника або власників підприємства. Може виникнути питання — чи є отримання високого прибутку таким самим спонукальним

мотивом діяльності найманих менеджерів підприємства та решти його персоналу [36].

Для менеджерів, які є власниками підприємства, прибуток є основною мірою успіху їх діяльності. Зростання прибутку підвищує «ринкову ціну» цих менеджерів, що позначається на рівні їхньої особистої заробітної плати. Для решти персоналу рівень прибутку підприємства також є досить високим мотивом їхньої діяльності, особливо за умови програми участі найманих працівників у прибутку.

2. Прибуток підприємства створює основу економічного розвитку держави загалом. Механізм перерозподілу прибутку підприємства через податкову систему дозволяє «наповнювати» доходну частину державних бюджетів усіх рівнів, що створює умови для держави успішно виконувати покладені на неї функції [36].

3. Прибуток підприємства є критерієм ефективності конкретної операційної діяльності. Прибуток підприємства порівняно з галузевим, характеризує ступінь уміння менеджерів успішно здійснювати свою діяльність.

4. Прибуток є основним внутрішнім джерелом формування фінансових ресурсів підприємства. У системі внутрішніх джерел формування цих ресурсів прибутку належить основна роль. Чим вищий рівень формування прибутку підприємства, тим менша його потреба у залученні додаткових фінансових коштів із зовнішніх джерел. При цьому прибуток є джерелом, що постійно відтворюється, і його відтворення в умовах ефективної роботи здійснюється на розширеній основі.

5. Прибуток є основним джерелом зростання ринкової вартості підприємства. Здатність самозростання вартості капіталу забезпечується шляхом капіталізації частини заробленого прибутку. Чим більше капіталізація прибутку, тим більше зростає вартість його активів, і, відповідно, і ринкова вартість підприємства [36].

6. *Прибуток підприємства є найважливішим джерелом задоволення соціальних потреб суспільства.* Соціальна роль прибутку проявляється у тому, що кошти, які перераховуються до бюджету, є джерелом реалізації різних соціальних програм. Крім того за рахунок прибутку задовільняється частини соціальних потреб персоналу. Певна соціальна роль прибутку виявляється у тому, що він є джерелом благодійної діяльності.

7. *Прибуток є основним захисним механізмом, який оберігає підприємство від загрози банкрутства.* Хоча така загроза може виникнути і в умовах прибуткової діяльності підприємства, але за інших рівнозначних умов підприємство успішніше виходить із кризового стану при високому потенціалі формування прибутку [36].

Багатогранність та складність категорії прибутку демонструє той факт, що прибуток є основним джерелом фінансових ресурсів на мікро- та макрорівнях. У зв'язку із цим виникають економічні суперечності між загальнодержавними інтересами та інтересами суб'єктів підприємницької діяльності [37].

Для бухгалтерів «прибуток» — це те, що залишається від загального доходу підприємства після того, як воно виплатило фізичним особам та іншим підприємствам кошти за матеріали, капітал та працю, які вони надали підприємству. На думку економістів, таке визначення завищує прибуток. Причина полягає в тому, що бухгалтерський підхід до прибутку враховує лише явні витрати: виплати, здійснені компанією на користь сторонніх осіб. Він ігнорує неявні витрати: грошовий дохід, якого компанія позбавляється, використовуючи власні ресурси, замість того, щоб постачати їх на ринок. Економісти вважають неявні витрати альтернативними витратами, а отже, реальними витратами, які необхідно враховувати при визначенні прибутку. Економічний, або чистий, прибуток — це те, що залишається після вирахування всіх витрат — як явних, так і неявних, останні включають нормальний прибуток — із загального доходу компанії.

Економічний прибуток може бути як позитивним, так і негативним (збитком). Економісти розглядають прибуток як віддачу від певного виду людських ресурсів: підприємницьких здібностей. Підприємець: (1) об'єднує ресурси для виробництва товару або послуги; (2) приймає основні, нестандартні стратегічні рішення для фірми; (3) впроваджує інновації у вигляді нових продуктів або нових виробничих процесів; та (4) несе економічні ризики, пов'язані з усіма цими функціями.

Частина доходу підприємця — це нормальний прибуток. Це мінімальна виплата, необхідна для утримання підприємця в його або її поточній галузі виробництва. Нормальний прибуток — це вартість, вартість використання підприємницьких здібностей для конкретної мети. Загальний дохід фірми може перевищувати її загальні витрати; надлишок доходу над усіма витратами — це її економічний прибуток. Цей залишковий прибуток також надходить підприємцю. Підприємець є залишковим претендентом: ресурсом, який отримує те, що залишається після сплати всіх витрат [18].

Специфіка формування прибутку в ресторанному бізнесі.

Науковці, які здійснюють свої дослідження в сфері мікроекономіки оперують таким поняттям як «економічний прибуток», але на економісти-практики мають справу з видами прибутку, які регламентуються нормативними та законодавчими актами, що діють в економічній сфері, зокрема це національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які гармонізовані з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, прийняті Радою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Основним фінансовим документом, де відображено прибуток підприємства та джерела його формування є Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), який є елементом фінансової звітності. В Україні мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначаються у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НПСБО 1) [41].

Відповідно до НПСБО 1 фінансовий результат (прибуток або збиток) формується наступним чином. Спочатку визначається валовий прибуток як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг):

$$\text{ВП} = \text{ЧД} - \text{СРП},$$

де ВП - валовий прибуток;

ЧД - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

СРП - собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Далі визначається фінансовий результат від операційної діяльності за формулою:

$$\text{ФРОД} = \text{ВП} + \text{ІОД} - \text{АВ} - \text{ВЗ} - \text{ІОВ},$$

де ФРОД - фінансовий результат від операційної діяльності;

ІОД - інші операційні доходи

АВ – адміністративні витрати;

ВЗ – витрати на збут;

ІОВ - інші операційні витрати.

Після цього визначається фінансовий результат (прибуток) до оподаткування за формулою:

$$\text{ФРОП} = \text{ФРОД} + \text{ДК} + \text{ІФД} + \text{ІД} - \text{ФВ} - \text{ВУК} - \text{ІВ},$$

де ФРОП - фінансовий результат до оподаткування;

ДК - дохід від участі в капіталі;

ІФД - інші фінансові доходи;

ІД - інші доходи;

ФВ – фінансові витрати;

ВУК - втрати від участі в капіталі;

ІВ – інші витрати.

Після сплати податку на прибуток утворюється чистий фінансовий результат (прибуток або збиток).

Облік фінансових результатів в ресторанному бізнесі ведеться за торговельним підходом. Тому відповідно до НПСБО 16 [42] собівартість

реалізованих товарів визначається за Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [43]. Відповідно до НПСБО 9 собівартість реалізованої продукції в ресторанному бізнесі складається з суми, яку сплачує підприємство за постачання продуктової сировини та закупних товарів плюс суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, а також транспортно-заготівельних витрат. Тут є певні особливості, які полягають у тому, що можливі два варіанти обліку ТЗВ. Перший варіант - ТЗВ включаються до собівартості придбаних товарів. Другий варіант – ТЗВ відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Таким чином, у першому випадку торгова націнка (або націнка громадського харчування) нараховується на первісну вартість товарів, а в другому - на первісну вартість, яка не включає ТЗВ, а, отже при відображенні ТЗВ на окремому субрахунку торгова націнка (або націнка громадського харчування) повинна покривати крім інших витрат ще й транспортно-заготівельні.

Таким чином можемо стверджувати, що якщо ТЗВ включаються до собівартості придбання товарів (або сировини) валовий прибуток дорівнює сумі реалізованих торгових націнок, а у випадку якщо облік ТЗВ ведеться на окремому субрахунку валовий прибуток менше від суми реалізованих торгових націнок на суму ТЗВ. Це слід розуміти, оскільки для використання популярного в західній практиці, маржинального аналізу прибутку важливо знати звідки ми можемо брати інформацію для проведення такого аналізу [39].

Слід зазначити, що до прийняття НПСБО підприємства торгівлі та громадського харчування складали Звіт про фінансові результати за формою, відмінною від форми звіту для виробничих підприємств. Тобто вони мали свою специфічну форму, яка відображала особливості здійснення їх діяльності. Така форма виховувала особливість ціноутворення та формування доходів і прибутку в цій сфері. Особливість формування прибутку пов'язана з тим, що у ресторанному бізнесі ціна реалізації формується шляхом додавання до вартості сировини націнки громадського харчування (а в

торгівлі, відповідно, до закупівельної вартості товарів торговельної націнки). Отже, по суті в ресторанному бізнесі та торгівлі джерелом формування прибутку є націнка на сировину та товари, оскільки вона має покрити всі інші витрати (крім вартості закуплених товарів та сировини). В попередній формі Звіту про фінансові результати показник «валовий дохід» як раз включав суму реалізованих націнок громадського харчування та торгівлі,

До 2010 року громадське харчування часто відносили до сфери торгівлі, оскільки обидві ці сфери пов'язані з продажем товарів і послуг кінцевому споживачеві. Однак, з прийняттям нового класифікатора КВЕД-2010, діяльність ресторанів та мобільне харчування було виділено в окремий клас (56.10 «Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування»), що відрізняється від загального поняття торгівлі. І хоча обидві сфери передбачають комерційну діяльність, громадське харчування має специфіку, пов'язану з виробництвом кулінарної продукції, а торгівля – це ширше поняття, що охоплює будь-який обіг товарів.

1.3. Сучасні тенденції в ресторанному бізнесі

1. Тенденції в меню ресторанів. Ресторанний бізнес стикається з постійними змінами та різноманітними викликами, але це не завадило йому процвітати. До КОВІД-2019 вартість ресторанної галузі у 2019 році склала 863 мільярди доларів, що більше, ніж у 2018 році, коли вона становила 825 мільярдів доларів. Після пандемії бізнес загалом відновився. Але незалежні ресторани відчують вплив зміни тенденцій ресторанної індустрії [23].

Які популярні тенденції спостерігаються сьогодні в індустрії громадського харчування? Щороку власники ресторанів повинні вирішувати, як впоратися зі зміною вподобань гостей, такими викликами, як нестача робочої сили, а також зі злетами та падіннями в галузі. Ось огляд нових та постійних тенденцій ресторанної індустрії, які очікуються у найближчі роки.

Рух за здорове життя триває. Не так давно ресторанна індустрія спостерігала, як їхні клієнти міняли пластикові тарілки на звичайні в надії на здоровішу страву. Хоча люди більше не зацікавлені в цьому, вони все ще приділяють велику увагу здоров'ю.

Молодше покоління готове платити вищі ціни за здорову їжу, яка безпосередньо пов'язана з такими модними словами, як «без ГМО», «повністю натуральний» або «органічний».

Наслідки Великої рецесії досі відчувають багато дорослих, але це не завадило людям платити більше за здоровішу їжу. Ці нові тенденції в ресторанній індустрії, ймовірно, збережуться, оскільки вона, здається, лише продовжуватиме зростати, але розгляньте кілька різних способів підходу до впровадження здорового харчування у ресторані.

Більшість відвідувачів можуть розгледіти хитрощі здорової їжі. Вони не купуватимуть цукор у закладах, які використовують замінники цукру з високим вмістом фруктози або надмірно рафіновані. Щоб створити здоровіші варіанти для свого меню, слід врахувати:

- видалення оброблених або попередньо упакованих інгредієнтів;
- зосередження на сезонних продуктах для забезпечення максимальної свіжості;
- постачання інгредієнтів на місцевому рівні або з повністю натуральних ферм;
- подача менших порцій;
- помітно позначте веганські або вегетаріанські страви в меню.

Існує багато способів запровадити здоровіші страви в меню. Нові тенденції в ресторанах, орієнтовані на людей, які дбають про здорове харчування, включають маркування страв у меню як таких, що не містять добавок або виготовлені лише з натуральних інгредієнтів.

Домінують невеликі меню. Різноманітність меню відіграє суттєву роль у кожному обідньому досвіді. Величезне меню – це спроба ресторану створити щось для кожного, а не зробити кілька страв дуже добре. Останні тенденції в

ресторанному бізнесі показують, що ресторани розуміють труднощі, які створюють довгі меню. Часи нескінченних меню добігають кінця. Відвідувачі просто не хочуть низької якості їжі, яка часто супроводжує довгі меню [23].

Ці тенденції в ресторанній кухні можуть безпосередньо вплинути на прибутковість ресторану. Коротке меню може зменшити витрати на їжу завдяки оптимізованому управлінню запасами, а також зменшенню харчових відходів. Скорочення меню також дає кухарям можливість підвищити майстерність роботи з стравами меню, що зрештою покращує якість їжі. Ці останні тенденції в ресторанному бізнесі можуть змінити уявлення про бізнес та конкурентів.

Використання QR-кодів. Все більше ресторанів відмовляються від паперових меню. Меню з QR-кодом зручне у використанні, оскільки не потребує додаткового обладнання. QR-код може містити різну інформацію, таку як меню, умови доставки, історія ресторану або дані особистої картки лояльності. Використовуючи цей код, гості також можуть створити нотатку з подією ресторану у своїх календарях або просто перенаправити на сторінку відгуків про ресторан. Універсальний генератор QR-кодів дозволяє ресторанам використовувати один і той самий дизайн QR-коду для різних цілей у різний час.

Тимчасові ресторани та фудтраки кожні кілька років змінюють один одного як значущий тренд. Несподіваним тимчасовим рестораном, який розпалив цей тренд, став Gucci Astoria. У 2019 році вони використали тимчасовий ресторан у Сінгапурі з шеф-кухарем, удостоєним трьох зірок Мішлен, як свій перший продовольчий проєкт за межами Італії.

Зрозуміло, що тенденція до появи таких ресторанів не є виключною для тематичних закладів, невимушених обідів чи навіть вишуканих ресторанів. Це може бути чим завгодно, але він завжди супроводжується ексклюзивністю. Тренд натакі заклади – це те, що власники ресторанів вчаться працювати. Хоча робота з планування діяльністю є вимогливою, результат зазвичай вартий зусиль.

Ресторани можуть вибрати кілька конкретних страв або навіть комплексне меню в програмному забезпеченні для POS-терміналів фудтраків і заробляти значно більше, ніж зазвичай. Звичайно, успіх спливаючих акцій – це лише мить.

3. Кухні-привиди. Що таке кухня-привид і чи є вона екологічно чистою? Кухні-привиди залежать від ще одного гарячого тренду, який триватиме і далі – доставки їжі. Кухня-привид – це ресторан, який працює лише з кухнею без обідньої зони. Для власників ресторанів така структура означає набагато нижчі накладні витрати, відсутність обслуговуючого персоналу, використання системи POS-терміналів кухні-привида та замовлення лише з доставкою. Головне, у що їм слід інвестувати, – це створення хорошого веб-сайту для своїх ресторанів та побудова потужної онлайн-присутності [23].

Кухні-привиди вперше з'явилися в містах, де ціни на оренду нерухомості роблять практично неможливим відкриття прибуткового ресторану без значної фінансової підтримки. Зі зростанням популярності служб доставки, сповнені надій ресторатори почали орендувати комерційні або спільні кухонні приміщення та працювати через сторонні служби доставки, і, за прогнозами, це залишатиметься сильною частиною майбутніх ресторанних трендів.

Можна керувати кухнею-привидом у менш забудованих районах, хоча визначення, обсяг та очікування від кухонь-привидів змінюються. Кухні-привиди 2019 року майже виключно стосувалися ресторанів, які працювали лише через сторонні служби доставки.

Визначення кухні-привида розвивається, щоб включити ресторани, які мають невелику зону видачі, де гості можуть самостійно забрати свою їжу. Ресторани, що використовують кухні-привиди, можуть безпосередньо надавати послуги доставки або користуватися послугами доставки.

Ці тенденції ресторанного бізнесу змінюють спосіб функціонування галузі. Зараз є ресторани, яким доводиться підходити до обслуговування клієнтів та управління брендом, навіть не зустрічаючись з клієнтом.

4. Варіанти доставки. Протягом останніх двох років кількість замовлень на доставку постійно зростала. Насправді, завдяки таким додаткам, як Caviar, клієнти можуть насолоджуватися вишуканою їжею у своїй вітальні, дивлячись улюблений серіал. Продажі доставки з ресторанів повинні зростати зі складним темпом щонайменше 22% щорічно протягом наступних чотирьох років. Піцерії вже давно самостійно керують своїми послугами доставки. Однак ті, хто тільки починає займатися цим, здебільшого вирішують довірити свої замовлення сторонній службі доставки.

Невеликі ресторани швидко зрозуміли, що умови сторонніх служб доставки були неприйнятними. Uber Eats може стягувати з ресторану до 30% за кожне замовлення. Близько 84% власників ресторанів заявили, що комісії, які зменшували їхній прибуток, не варті зростання бізнесу [23].

Інші проблеми, які змушують ресторани відмовлятися від послуг сторонніх служб доставки, включають:

- скарги клієнтів на водіїв та працівників служби доставки
- відсутність терміновості доставки, оскільки водій має обмежену відповідальність перед рестораном
- втрачені можливості впливу на клієнта, такі як наявність приправ або серветок під рукою.
- служба доставки забирає визнання, що призводить до втрати цінності та репутації бренду.

Додавання служби доставки не так складно. Цілком можливо розпочати доставку зі сторонньою службою чи без неї. Потрібно ретельно вирішити, чи потрібні переваги сторонньої служби доставки, чи можливо налаштування системи власної доставки. Незалежно від обраного варіанту слід перевірити, чи інтегрується система POS ресторану з додатками для доставки або має вбудовані функції для керування замовленнями на доставку їжі, такі як POS-термінали доставки.

Тенденції щодо клієнтів спонукатимуть ресторани вносити зміни, щоб зберегти свою клієнтську базу. У минулому ці тенденції включали вибір певних постачальників, роботу за принципом «без бронювання».

5. Посилення онлайн-присутності. Лише 12,5% відвідувачів публікують інформацію про свій досвід, але відвідувачі почали використовувати технології не лише для відгуків. Те, що роблять відвідувачі перед приходом, може серйозно вплинути на ваш заклад. 88% клієнтів бронюють столик онлайн, а 86% очікують, що також матимуть доступ до меню онлайн.

Створення веб-сайту з привабливим дизайном веб-сайту ресторану – це довгострокове рішення, хоча для багатьох компаній це значна інвестиція. Можна розглянути такі варіанти, як OpenTable (рис. В.1), Reserve (рис. Г.1) або навіть дозволити гостям бронювати столики через Yelp (рис. Д.1). Ці компанії не нові, але їх вразила тенденція відмови від бронювання столиків і вони зіткнулися з труднощами. Тепер вони знову повертаються на світло. Потрібно зробити так щоб, клієнтам було зручно вас знаходити, бронювати столик, отримувати вказівки та переглядати ваше меню [23].

6. Зелені кухні та екологічні проблеми. Коли існує масова обізнаність щодо соціальної проблеми, люди звертають увагу на те, що робить бізнес для вирішення цієї проблеми. Клієнти часто ставлять компаніям ультиматум; вони можуть вибрати, бути частиною проблеми або її рішенням. Тенденції в ресторанній індустрії не завжди стосуються їжі чи обслуговування.

Найновіша проблема, яка безсумнівно призведе до суттєвих змін у громадському харчуванні, — це навколишнє середовище. Забруднення води та пластикові відходи змусили багатьох людей звернути увагу на ресторани.

Такі основні продукти харчування в ресторанах, як пластикові трубочки, пластикові склянки та кришки, або пакети для їжі додому, змушують людей запитувати, навіщо вони потрібні. Рішення полягає не в тому, щоб позбутися їжі на винос або одноразових дрібних виробів. Рішення полягає в тому, щоб знайти екологічно чисту альтернативу. Це призвело до зростання популярності «зелених» кухонь, де бізнес зосереджується на максимальному

зменшенні кількості відходів та намагається переробляти та повторно використовувати залишки їжі, коли це можливо.

Використання біорозкладних виробів, таких як паперові трубочки, вощені паперові стаканчики та контейнери з волокна на винос, – це кроки у правильному напрямку. Але більш традиційні підприємства також підхопили цей тренд, і МакДональдс вже оголосив про свій новий план дій. Вони пообіцяли використовувати лише 100% відновлювані або перероблені матеріали для всієї упаковки для гостей до 2025 року. Вибір екологічно чистих варіантів – це чудовий спосіб виділитися серед конкурентів.

7. Зростання популярності веганської кухні. Оскільки люди щороку споживають менше м'яса, веганська кухня більше не є варіантом, обмеженим лише тими, хто дотримується повноцінних веганських дієт, і зі збільшенням різноманітності вона стає більш привабливою для людей з різноманітними дієтами. Зростаючий попит буде задоволено ресторанами по всій галузі завдяки новим стравам у меню, а також спробам пропонувати веганські та рослинні страви як основний продукт, а не як обмежений варіант для тих, хто дотримується альтернативних дієт.

8. Безалкогольні коктейлі. Оскільки щороку все більше людей п'ють менше алкоголю, але все ще бажають долучитися до веселощів, коли виходять святкувати, все більше підприємств пропонують безалкогольні альтернативи, які позбавляють клієнтів відчуття, що вони щось втрачають, якщо зменшать споживання алкоголю.

Безалкогольне пиво вже кілька років набирало популярність, але безалкогольні коктейлі або моктейлілише починають зростання популярності. Частково це пов'язано з тим, що бармени та власники прагнули вдосконалити рецепти безалкогольних коктейлів у барних касах, прагнучи наблизити кінцевий продукт до свого п'яного родича.

9. Самообслуговування та замовлення на винос Такі компанії, як Farmer's Fridge та ІНОР, вирішили розробити нові готові страви з меню за допомогою торговельних автоматів та барів самообслуговування, щоб зменшити черги та

витрати на харчування, водночас отримуючи вигоду від зростаючого попиту на готові страви [23].

Після сейсмічних змін на ринку праці, спричинених COVID-19, багато компаній переосмислюють, як вирішувати проблеми, з якими вони стикалися до пандемії: коли рівень зайнятості досяг рекордно високого рівня, знаходити та утримувати хороший персонал ставало дедалі складніше, що спонукало власників звертатися до автоматизації як альтернативи.

МакДональдс також вже деякий час є лідером у сфері автоматизації, а їхні кіоски та автомати самообслуговування прокладають шлях для автоматизованих рішень у ресторанній індустрії. Спостереження за тенденціями ресторанної індустрії може допомогти швидко та рішуче діяти й краще прогнозувати майбутні тенденції в ресторанній галузі. Замість того, щоб стати жертвою змінних тенденцій та реагувати надто повільно на них, ви будете виділятися серед інших ресторанів у вашому регіоні.

Участь у найгарячіших ресторанных трендах може допомогти залучити більше клієнтів, але тоді вам і вашому персоналу потрібно зробити так, щоб гості хотіли повертатися. Звичайно, якість обслуговування та їжі необхідна для формування довготривалої лояльності клієнтів. Щоб збалансувати високу якість, стабільність та мінливі тренди, потрібне програмне забезпечення, яке може дати перевагу та допомогти бути в курсі провідних ресторанных трендів.

Програмне забезпечення POS для кав'ярні, ресторану чи пекарні допоможе легко змінювати меню, скорочувати витрати та контролювати свої фінанси. Максимізація прибутку та усвідомлення тенденцій у ресторанній індустрії є критично важливими для планування успіху ресторану.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

2.1. Система інформаційного забезпечення управління прибутком

Ефективність кожного об'єкту управління знаходиться у прямій залежності від якості інформації, що використовується об'єктом та формується ним. Відома формула «час – гроші» перетворюється в умовах мінливого ринкового середовища (яке в більшій мірі характерно для ресторанного бізнесу) на формулу «інформація – гроші». Стосовно до системи управління прибутком ця формула має пряме значення, оскільки від повноти та своєчасності надходження необхідної інформації залежить сума отриманого прибутку та рентабельність діяльності підприємства.

Система інформаційного забезпечення управління прибутком являє собою процес вибору відповідних інформативних показників для використання у процесі аналізу, планування та прийняття управлінських рішень. Джерела цих показників знаходяться як поза межами підприємства (зовнішні джерела) так і в середині підприємства (внутрішні джерела) [36].

Зміст системи інформаційного забезпечення управління прибутком, її обсяг та глибина визначаються галузевими особливостями діяльності підприємств, їх організаційно-правовою формою, рівнем диверсифікації господарсько-фінансової діяльності підприємства та іншими умовами. Наприклад, ресторан може бути окремим суб'єктом господарювання, а може входити до складу готельно-ресторанного комплексу або туристичної бази. Відповідно це буде додавати певні корективи до формування обліково-аналітичного забезпечення управління прибутком підприємства. Фізичні особи-підприємці мають іншу систему обліку та звітності, а також інші умови оподаткування їхньої діяльності.

Система показників для забезпечення управління прибутком підприємства, яка надходить із зовнішніх джерел поділяється на три основних групи (рис. 2.1).

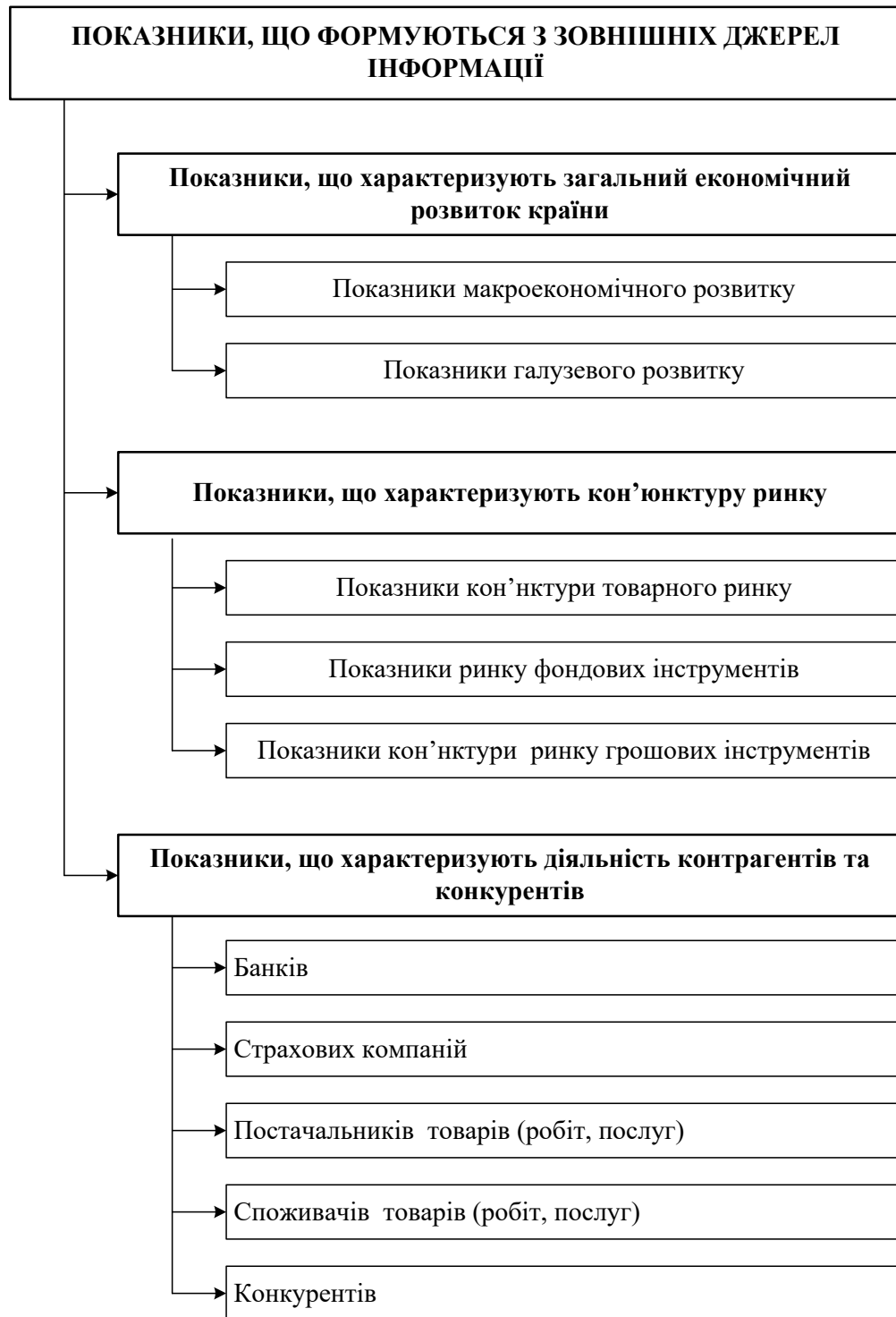


Рисунок 2.1 – Систем показників управління прибутком підприємства, що формуються із зовнішніх джерел

Джерело: [36].

1. *Показники, що характеризують загально-економічний розвиток країни.* Система інформаційних показників цієї групи слугує основою для проведення аналізу та прогнозування умов зовнішнього середовища підприємства під час розробки комплексної політики управління прибутком, здійснення інвестиційної діяльності, виявлення резервів зростання прибутку з. Формування системи показників даної групи ґрунтується на публічних даних державної статистики.

Показники, що входять до складу першої групи, поділяються на два блоки. У першому блоці — «Показники макроекономічного розвитку» — містяться інформаційні показники, що використовуються в ході управління прибутком підприємства.

У другому блоці «Показники галузевого розвитку» є такі наступні інформативні показники по галузі, в якій функціонує підприємство:

- обсяг виробленої (реалізованої) продукції, його динаміка;
- загальна вартість активів підприємств;
- сума власного капіталу підприємств;
- сума прибутку підприємств, у тому числі за основною та операційною діяльністю;
- ставка оподаткування прибутку;
- ставки ПДВ та акцизного збору на продукцію, що випускається;
- індекс цін на продукцію галузі.

2. *Показники, що характеризують кон'юнктуру ринку.* Система нормативних показників цієї групи слугує для прийняття управлінських рішень у сфері формування цінової політики та доходів від операційної діяльності, залучення капіталу з зовнішніх джерел (включно з емісією власних акцій та облігацій), визначення витрат на обслуговування додатково залученого капіталу, формування портфеля довгострокових фінансових вкладень, здійснення короткострокових фінансових вкладень та деяких інших аспектів формування та використання прибутку. Формування системи

показників цієї групи базується на публікаціях комерційних періодичних видань, а у разі необхідності щоденного використання для оперативного управління фондовим портфелем — на відповідних електронних джерелах інформації. Показники, що входять до складу другої групи, поділяються на три блоки.

У першому блоці — «Показники, що характеризують кон'юнктуру товарного ринку» — міститься інформація по всіх видах товарних ринків, з якими пов'язана діяльність підприємства (сировина, матеріали, готова продукція, засоби виробництва тощо). У складі цього блоку розглядаються наступні основні показники:

- обсяг і широта пропозиції, представленої на ринку;
- котирувані ціни пропозиції та попиту на товари, з якими пов'язана діяльність підприємства;
- обсяги і ціни угод;
- зведений індекс динаміки цін на товари, аналогічні тим, що виробляє дане підприємство;
- рівень конкуренції на ринку готової продукції підприємства.

3. Показники, що характеризують діяльність контрагентів і конкурентів. Система інформаційних показників цієї групи використовується в основному для прийняття оперативних управлінських рішень щодо окремих аспектів формування прибутку. Джерелом формування показників цієї групи служать публікації звітних матеріалів у пресі, відповідні рейтинги за основними результативними показниками діяльності, а також платні бізнес-довідки, що надаються окремими інформаційними компаніями.

Нормативно-регулюючі показники. Система цих показників враховується в процесі підготовки управлінських рішень, пов'язаних з особливостями державного регулювання питань формування, розподілу та використання прибутку підприємств. Джерелом формування показників цієї групи є нормативно-правові акти, що приймаються різними органами державного управління.

Система показників для забезпечення управління прибутком підприємства, яка надходить із внутрішніх джерел також поділяється на три основних групи (рис. 2.2).

Показники фінансової звітності підприємства. Система показників цієї групи становить основу інформаційної бази поточного управління прибутком підприємства. На основі цієї системи показників здійснюється узагальнений аналіз, прогнозування та поточне планування прибутку.

Перевагою показників цієї групи є їх уніфікованість, оскільки вони базуються на загальноприйнятих стандартизованих принципах обліку; чітка регулярність формування; висока ступінь надійності (звітність, сформована на основі фінансової звітності, підлягає зовнішньому аудиту).

Водночас інформаційна база, що формується на основі фінансової звітності, має певні недоліки, основними з яких є: відображення інформативних показників лише по підприємству загалом, без виокремлення структурних підрозділів та сферах діяльності, низька періодичність складання, використання лише вартісних показників.

2. Показники управлінського обліку підприємства. Завдання цього виду обліку – доповнити фінансовий облік інформацією, необхідною для потреб системи менеджменту підприємства. Він являє собою систему збору та обробки інформації для формування показників, які формують основу для оперативних управлінських рішень (більшою мірою це стосується сфери управління прибутком) та планування діяльності підприємства у плановому періоді.

Управлінський облік відображає не тільки вартісні, але й натуральні показники (а отже, і тенденції зміни цін на готову продукцію, сировини), тоді як фінансовий облік оперує лише вартісними показниками; періодичність формування результатів управлінського обліку відповідає потребі в інформації для прийняття оперативних управлінських рішень; управлінський облік може бути структуризований у будь-якому розрізі — за видами діяльності, за центрами відповідальності (при одночасному агрегуванні

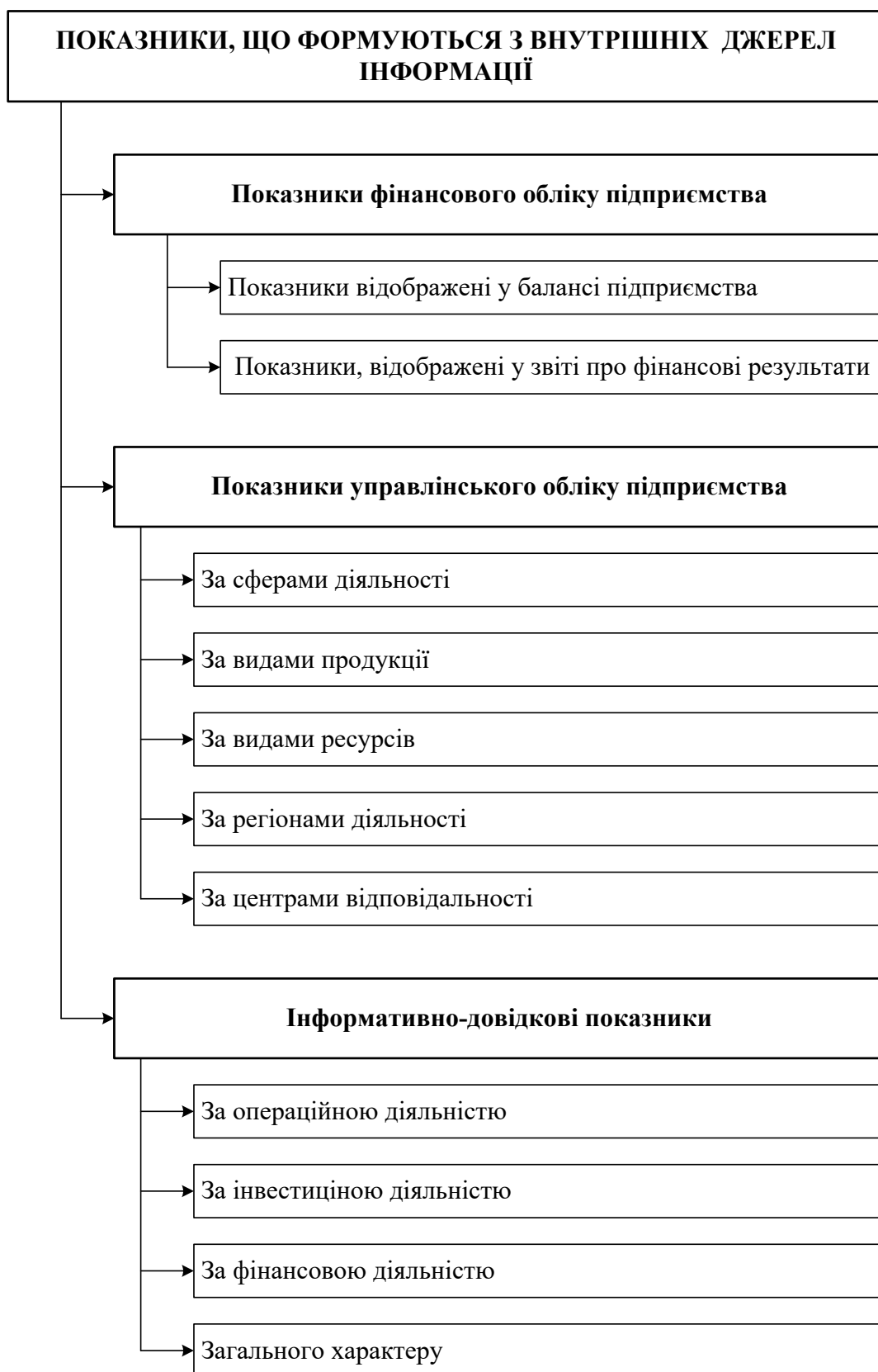


Рисунок 2.2 – Систем показників управління прибутком підприємства, що формуються із внутрішніх джерел

Джерело: [36].

показників загалом по підприємству); він може відображати вартість грошей у часі. Результати управлінського обліку є комерційною таємницею підприємства і тому не надаються зовнішнім користувачам.

У ході побудови системи інформаційного забезпечення управління прибутком управлінський облік має формувати групи показників, які відображають економічні результати діяльності. Ці групи показників формуються в процесі управлінського обліку за такими блоками:

- за сферами діяльності підприємства, пов'язаними з формуванням прибутку;
- за видами продукції;
- за видами ресурсів;
- за регіонами діяльності;
- за центрами відповідальності.

Управлінський облік будується індивідуально на кожному підприємстві і має відповідати завданням інформаційного забезпечення оперативного управління формуванням і використанням прибутку.

3. *Нормативно-довідкові показники.* Основу цієї системи показників складають різні норми та нормативи, розроблені в межах самого підприємства, а саме: нормативи чисельності, витрат часу; обслуговування, питомих витрат сировини та матеріалів. Така система доповнюється різноманітними довідково-нормативними показниками, які діють загалом у країні або в галузі: норми амортизаційних відрахувань; ставки податків, норми відрахувань прибутку у резервний фонд; розмір встановленої державою мінімальної заробітної плати та соціальних пільг зборів та інших обов'язкових платежів; терміни сплати податків, страхових зборів, відсотків за кредит.

2.2. Концепція управління за центрами відповідальності та її застосування в ресторанному бізнесі

У 1950-х та 1960-х роках економічна діяльність компаній значно диверсифікувалася. Поступово зросла потреба у децентралізації та обліку відповідальності. Хоча облік відповідальності було започатковано у 1920-х роках, воно набуло значної популярності у 1950-х роках. Історія відповідального обліку тісно пов'язана з розвитком діяльності з звітності про витрати [16]. Один менеджер не може самостійно впоратися з усією роботою і своєчасно приймати вигідні рішення. Як результат, повноваження і відповідальність розподіляються між центрами з відповідними менеджерами [22]. Дж. А. Хіггінс [10] був, мабуть, першим, хто визначив центри відповідальності, пояснивши організаційну структуру та визначивши, кому направляється звіт про витрати. Він показав, як віце-президенти з продажу, виробництва та фінансів управляли доходами, інвестиціями та витратами, а також проілюстрував потік звітів про витрати від нижнього рівня до віце-президентів. Розглянемо основні категорії цієї концепції.

Сегмент — це відносно автономна одиниця або підрозділ компанії, що визначається за функціональною ознакою або продуктовою лінійкою. Традиційно власники структурували свої компанії за функціональною ознакою. Сегменти або відділи, організовані за функціональною ознакою, виконують певну функцію, наприклад, маркетинг, фінанси, закупівлі, виробництво або відвантаження. Останнім часом великі компанії стали схильні структурувати сегменти за продуктовими лініями, наприклад, підрозділ електротоварів, взуттєвий підрозділ або продуктовий підрозділ.

Центр відповідальності – це підрозділ, керівник якого відповідає за окремий, чітко визначений набір видів діяльності. З точки зору інформаційних систем, він також має окрему систему обліку, за допомогою якої керівник може оцінити вартість сукупності наданих йому ресурсів та їх використання. Ця окрема система обліку повинна відображати ефективність роботи

керівника відповідно до встановлених параметрів. Центр відповідальності набуває сенсу, коли керівник несе відповідальність як за фінансові результати, що вимірюються, так і за нефінансові фактори, такі як забезпечення задоволеності клієнтів або мотивація підлеглих. Іншими словами, центр відповідальності відображає повноваження організації щодо прийняття рішень, за допомогою яких реалізуються певні дивіденди для конкретної бізнес-функції. Центри прибутку мають чітко визначений ринок, на якому вони діють і на якому вони вільні приймати необхідні рішення для максимізації як продажів, так і виручки. Ринок і попит на товари та послуги визначають ціни, за якими товари продаються центру відповідальності, або цільовий прибуток, який центр відповідальності повинен отримати. Фактично, менеджеру центру прибутку може бути надана повна свобода дій, оскільки він працює без прямого втручання з боку вищого керівництва організації. Сервісні центри надають послуги, які не враховуються за допомогою обліку витрат і на які виділено фіксований бюджет з резервами та бюджетами компенсацій. Крім того, виробничі центри можуть функціонувати як центри підрозділів (якщо вони надають безпосередньо дані послуги, які центр відповідальності використовує для диференціації), або як самостійні центри прибутку, які повністю відповідають за всі витрати і виручку.

Існує чотири типи центрів відповідальності (рис.2.3):

- центри витрат (або витрат),
- центри прибутку,
- центри доходів,
- центри інвестицій.

При розробці системи обліку відповідальності керівництво повинно вивчити характеристики кожного сегмента і обсяг повноважень відповідального керівника. Необхідно забезпечити відповідність основи оцінки ефективності центру витрат, центру прибутку, центру доходів або центру інвестицій характеристикам сегмента і повноваженням керівника цього сегмента [17].

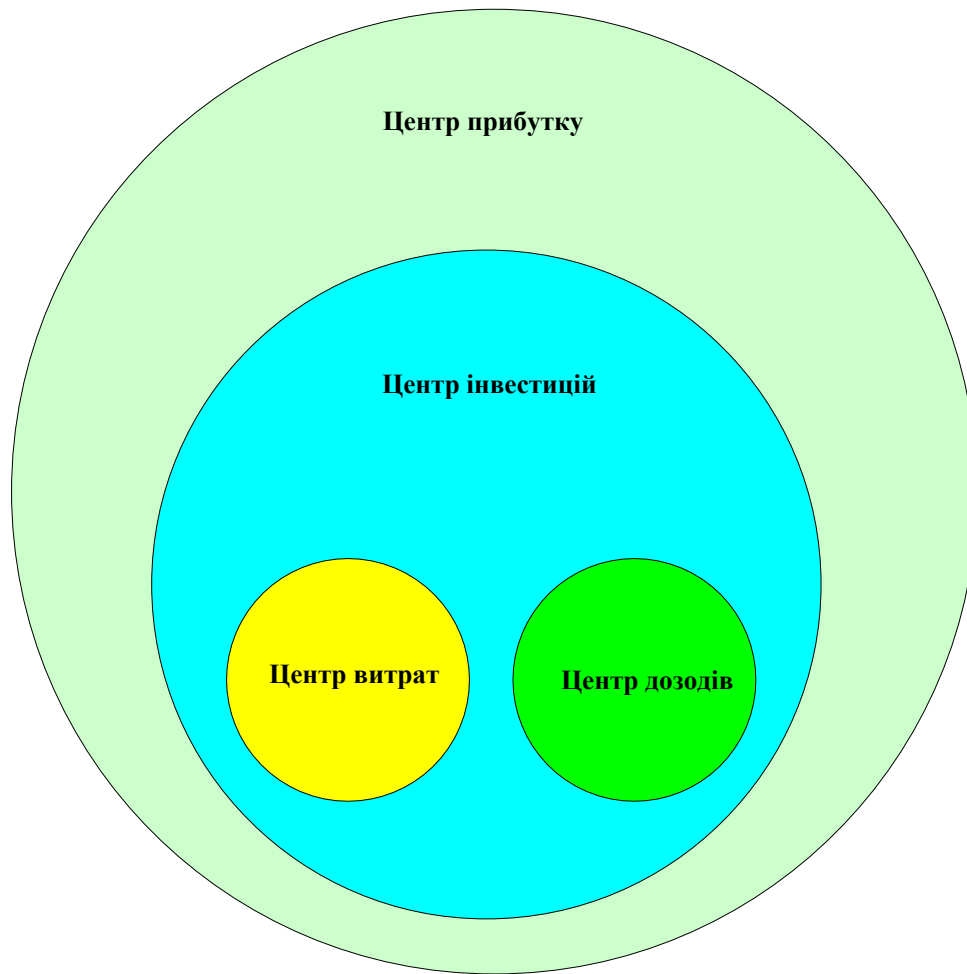


Рисунок 2.3 – Типи центрів відповідальності

Джерело: [9].

Як це працює? Підзвітність: кожним центром керує особа, яка несе відповідальність за його діяльність і результати. Децентралізація: право прийняття рішень надано менеджерам цих центрів. Вимірювання ефективності: фінансова інформація (доходи, витрати та інвестиції) збирається і подається окремо по кожному центру, що дозволяє оцінювати і порівнювати ефективність. Мотивація: стимулює менеджерів діяти відповідно до загальних цілей організації, оскільки ефективність їх роботи безпосередньо пов'язана з результатами діяльності їх центру.

Багато успіхів було досягнуто в децентралізованих організаціях. Вище керівництво концентрується на стратегії, залишаючи повсякденні операційні завдання і завдання прийняття рішень нижчому персоналу. Це сприяє швидкому реагуванню на проблеми клієнтів «на передовій» і дозволяє

виявляти та навчати нових керівників. Це також може підвищити моральний дух, даючи кожному співробітнику чітке відчуття своєї значущості, чого часто не вистачає в умовах високої централізації. Децентралізація може стати сприятливим ґрунтом для розробки нових і вдосконалених продуктів і процесів.

Децентралізоване середовище призводить до високої розсосередженості прийняття рішень. В результаті вкрай важливо контролювати та оцінювати ефективність роботи кожного керівника. Це легше сказати, ніж зробити. Не всі підрозділи можна оцінювати за однаковими критеріями. Деякі підрозділи не генерують дохід, а несуть витрати тільки на підтримку деяких необхідних функцій. Інші підрозділи, що надають товари та послуги, можуть оцінюватися за принципом отримання прибутку.

Для оцінки ефективності необхідно насамперед розглянути специфіку кожного центру відповідальності. Деякі центри відповідальності є центрами витрат, а інші — центрами прибутку. У ширшому сенсі, деякі центри вважаються центрами інвестицій. Логічно, що метод оцінки буде відрізнятися залежно від основної природи центру відповідальності.

Центри доходів орієнтовані виключно на отримання доходу. Менеджери цієї категорії відповідають за максимізацію продажів і формування джерел доходу. Оцінка ефективності центрів доходів зазвичай включає в себе відстеження таких показників, як зростання продажів, дохід на одного клієнта і частка ринку.

Типовими прикладами центрів доходів є відділи продажів, маркетингові відділи та окремі магазини. Ці центри відіграють ключову роль у загальному виживанні та зростанні організації, забезпечуючи її валовий дохід. Крім традиційних показників продажів, центри доходів часто використовують аналітику даних для розуміння поведінки та уподобань клієнтів, що дозволяє менеджерам адаптувати свої стратегії для досягнення максимального ефекту. Ефективна взаємодія між центрами доходів та іншими відділами, такими як відділ розробки продуктів і відділ обслуговування клієнтів, може додатково

підвищити здатність задовольняти потреби клієнтів і стимулювати продажі, створюючи синергетичний ефект, вигідний для всієї організації.

Очевидно, що більшість бізнес-підрозділів несуть витрати, тому одне це не визначає центр витрат. Центр витрат, можливо, краще визначити за тим, чого не вистачає: відсутністю доходу або, принаймні, відсутністю контролю над його генеруванням. Прикладами відділів, утримання яких обходиться дорого і які не вносять прямого вкладу в отримання доходу, є відділ кадрів, бухгалтерія, юридичний відділ та інші адміністративні відділи. Центри витрат також присутні на виробничих підприємствах; до цієї категорії відносяться технічне обслуговування та інженерно-технічне забезпечення. Багато компаній також вважають сам виробничий процес центром витрат, навіть якщо виробляється товарна продукція (відповідальність за продажі несуть інші підрозділи).

Само собою зрозуміло, що оцінка контролю витрат відіграє ключову роль в оцінці ефективності центрів витрат. Контроль витрат не слід плутати з мінімізацією витрат. Знизити витрати легко до такої міри, що це призведе до зниження ефективності підприємства. Мета полягає в тому, щоб контролювати витрати, зберігаючи при цьому ефективність підприємства. Нефінансові показники також корисні для моніторингу центрів витрат: можна використовувати кількість оброблених документів, рівень помилок, опитування задоволеності та інші аналогічні показники. Концепція збалансованої системи показників обговорюється далі в цьому розділі, і вона може бути дуже корисною для оцінки центру витрат.

Обов'язки менеджера з контролю витрат у ресторані:

Бюджетування та прогнозування. Одне з основних обов'язків менеджера з контролю витрат у ресторані — розробка та управління бюджетами і фінансовими прогнозами. Це передбачає співпрацю з іншими членами керівництва для складання прогнозів доходів і витрат, а також контроль за досягненням цих цілей.

Управління запасами. Ще одним ключовим обов'язком менеджера з контролю витрат у ресторані є управління запасами та витратами. Це включає в себе розробку та впровадження систем відстеження запасів, визначення рівня запасів та своєчасного й ефективного замовлення продуктів. Менеджер з контролю витрат також повинен працювати з персоналом кухні, щоб мінімізувати відходи і забезпечити своєчасне використання інгредієнтів, щоб уникнути псування.

Менеджер з контролю витрат повинен аналізувати та оцінювати структуру витрат ресторану, щоб визначити області, де можна знизити витрати без шкоди для якості або обслуговування. Це включає в себе аналіз витрат на продукти харчування та напої, трудовитрати та накладні витрати. Менеджер з контролю витрат також повинен вміти виявляти тенденції та закономірності у витратах, щоб прогнозувати майбутні витрати та відповідно коригувати бюджети.

Створення меню. Розробка меню — це процес аналізу меню ресторану для виявлення найбільш прибуткових страв і внесення стратегічних коригувань для максимізації прибутку. Менеджер з контролю витрат відповідає за проведення цього аналізу і надання керівництву рекомендацій щодо коригування меню для підвищення рентабельності.

Менеджер з контролю витрат повинен навчати та просвіщати персонал щодо важливості контролю витрат і того, як вони можуть сприяти фінансовому успіху ресторану. Це включає в себе навчання персоналу управлінню запасами, скороченню відходів та виявленню можливостей для зниження витрат без шкоди для якості або обслуговування.

Важливість менеджера з контролю витрат у ресторані. Кінцева мета менеджера з контролю витрат у ресторані — максимізація прибутку. Ретельно керуючи витратами та виявляючи області, де їх можна скоротити, менеджер з контролю витрат може допомогти ресторану збільшити дохід і підвищити рентабельність.

Забезпечення фінансової стабільності. Менеджер з контролю витрат відіграє ключову роль у забезпеченні фінансової стабільності ресторану. Ретельно контролюючи витрати і доходи, менеджер з контролю витрат може допомогти ресторану уникнути фінансових криз і підтримувати стабільне фінансове становище.

Виявлення можливостей для зростання. Менеджер з контролю витрат може допомогти виявити можливості для зростання, аналізуючи фінансові дані та виявляючи області, в яких ресторан може розширити або диверсифікувати свою пропозицію. Це може включати відкриття нових точок, розширення меню або пошук нових джерел доходу.

Аналізуючи та оптимізуючи структуру витрат ресторану, менеджер з контролю витрат може сприяти підвищенню операційної ефективності. Це може включати оптимізацію процесів, скорочення відходів або виявлення областей, де можна знизити витрати на робочу силу без шкоди для обслуговування або якості.

Менеджер з контролю витрат відповідає за дотримання рестораном усіх чинних законів і нормативних актів, що стосуються фінансової звітності, бухгалтерського обліку та оподаткування. Це допомагає захистити ресторан від юридичних і фінансових ризиків.

На завершчення слід зазначити, що менеджер з контролю витрат відіграє найважливішу роль в успіху ресторану. Контролюючи та керуючи витратами, аналізуючи фінансові дані та надаючи стратегічні рекомендації, менеджер з контролю витрат може допомогти ресторану максимізувати прибуток, забезпечити фінансову стабільність та виявити можливості для зростання. Менеджер з контролю витрат також відіграє ключову роль у підвищенні операційної ефективності та забезпеченні дотримання відповідних законів і нормативних актів [32].

Мережа ресторанів може оцінювати кожен магазин як окремий центр прибутку. Керівник магазину відповідає за доходи і витрати. Ресторан з більшою виручкою буде генерувати більше витрат на продукти харчування;

оцінка тільки собівартості продуктів харчування без урахування виручки магазину була б безрозсудною. Для центрів прибутку гнучкі бюджети є корисними інструментами оцінки. Інші методи включають поштучний аналіз рентабельності з використанням традиційних показників фінансової звітності.

Центр прибутку несе повну відповідальність за діяльність з отримання доходів і контролю витрат. Він виконує місії організації через торгівлю, виробництво або продаж. Концепція центру прибутку зводиться до надання керівнику підрозділу автономії в управлінні бізнесом. Єдина умова — підрозділ повинен отримувати прибуток, покривати свої витрати і якимось чином вносити вклад у загальний прибуток підприємства. Відмінною рисою центру прибутку є винагорода за фінансові результати. Структура центру прибутку поєднує в собі показники фінансової ефективності з відповідальністю за повсякденне управління операціями. Можливість отримання як прибутку, так і збитків, а також дух підприємництва — важливі характеристики повноцінного центру прибутку. Повна свобода від суворого контролю, пов'язана зі статусом центру прибутку, не позбавлена недоліків.

Керівники автономних підрозділів можуть настільки захопитися процесом, що не зможуть оцінити довгострокові наслідки своїх рішень. Вони можуть недооцінювати цілі корпорації, щоб скористатися можливостями, що знижують загальну вартість компанії. Крім того, рішення, спрямовані на посилення відповідних підрозділів, можуть знизити успіх корпорації в цілому. Переваги центру прибутку полягають у тому, що широка свобода прийняття рішень може підвищити операційну ефективність і оперативність кожного підрозділу, а також створити стимули для інновацій і високої продуктивності. Управлінський клімат, що створюється статусом центру прибутку, може підвищити ймовірність загального успіху підрозділу.

Інвестиційний центр. На вищих рівнях організації керівники підрозділів будуть нести відповідальність не тільки за контроль витрат і прибуток, але і за обсяг інвестиційного капіталу, спрямованого на досягнення цих результатів. Іншими словами, керівник відповідає за прийняття стратегій, що забезпечують

стабільну віддачу від довіреного йому капіталу. Інвестиційні центри зазвичай орієнтовані на розрахункову норму прибутковості.

Один з популярних методів був вперше запропонований компанією EI du Pont de Nemours and Company. Він широко відомий як модель рентабельності інвестицій (ROI) DuPont. Ця модель складається з підкомпонента маржі (операційний дохід ÷ продажі) і підкомпонента оборотності (продажі ÷ середні активи). Ці два підкомпоненти можна помножити, щоб отримати рентабельність інвестицій. Трохи алгебри показує, що рентабельність інвестицій зводиться до більш простої формули: операційний дохід ÷ середні активи.

Розумний менеджер, оцінюваний за моделлю рентабельності інвестицій, швидко зрозуміє важливість окремих компонентів. Рентабельність інвестицій можна підвищити за рахунок збільшення продажів, скорочення витрат і/або зменшення задіяних активів. Підхід DuPont спонукає менеджерів зосередитися на збільшенні продажів, контролюючи витрати і враховуючи обсяг інвестицій у виробничі активи. Недоліком підходу рентабельності інвестицій є те, що менеджери можуть упустити деякі «прибуткові» можливості через побоювання розмивання вже існуючих успішних проектів.

Інвестиційні центри є найбільш повною формою центрів відповідальності. Менеджери інвестиційних центрів відповідають за контроль витрат, отримання доходів і управління активами, виділеними для своїх підрозділів. Це включає в себе прийняття рішень про капіталовкладення, які можуть істотно впливати на рентабельність і операційну ефективність.

Типовими прикладами інвестиційних центрів є дочірні компанії або підрозділи великої корпорації, що працюють з певним ступенем автономії. Інвестиційні центри оцінюються на основі таких показників, як рентабельність інвестицій, залишковий дохід і загальне завантаження активів, що дозволяє організаціям оцінювати як ефективність, так і результативність їх керівників. Крім того, керівники інвестиційних центрів часто займаються довгостроковим стратегічним плануванням, враховуючи не тільки негайну фінансову віддачу,

але і потенціал майбутнього зростання і розширення. Цей далекоглядний підхід дозволяє організаціям більш ефективно розподіляти ресурси і використовувати можливості, що відповідають їх загальним бізнес-цілям, забезпечуючи стійкий успіх в умовах високої конкуренції [32].

Інвестиційний центр (ІЦ) – це організаційна одиниця, в якій менеджер відповідає за доходи, витрати та довгострокові інвестиційні рішення, що стосуються задіяного капіталу. Менеджери ІЦ часто мають значну свободу в прийнятті рішень в рамках цілей компанії. Інвестиційні центри є найбільш складною організаційною одиницею, оскільки вони приділяють особливу увагу як ефективності операцій, так і ефективному використанню активів. З цих причин показники ефективності ІЦ часто повинні ґрунтуватися на критеріях рентабельності інвестицій та економічної доданої вартості з акцентом на вимірювання ефективності. ІЦ є багато роздрібних магазинів (які контролюють виручку, витрати і запаси), мережі ресторанів (які володіють або орендують приміщення, наймають співробітників, а також контролюють рекламу і просування) і туристичні агентства (які можуть управляти декількома різними видами бізнесу для отримання прибутку і надання послуг клієнтам).

Система звітності повинна відображати розширену сферу діяльності та надавати інформацію, що розкриває ефективність усіх підрозділів, які перебувають під контролем конкретного керівника. На більш високих щаблях окремі звіти про ефективність об'єднуються для виявлення успішності або невдачі всіх видів діяльності, підпорядкованих конкретному керівнику. Це може призвести до того, що один керівник буде нести відповідальність за сукупність витрат, прибутку та інвестицій. Досвідчений керівник повинен бути ознайомлений зі специфічними методами управління та оцінки ефективності кожного з них.

Організаційна структура. Звітність. Система бухгалтерського обліку компанії повинна підтримувати підготовку бухгалтерської звітності по кожному центру відповідальності. Ця інформація необхідна для моніторингу,

контролю та керівництва кожним бізнес-підрозділом. Найчастіше звіти містять порівняння бюджетних і фактичних даних, а різниця вказується як відхилення. Ці звіти повинні відповідати організаційній структурі компанії. На більш високих рівнях звіти, як правило, містять менше інформації щодо конкретних транзакцій і більше комбінацій бізнес-підрозділів.

Виявляються неефективні ресторани, вивчаються проблеми і вживаються коригувальні заходи. Дуже мало часу приділяється тим ресторанам, які досягають або перевищують корпоративні цільові показники прибутку. Хоча менеджер має доступ до детальних звітів по кожному уресторану, звіт про ефективність являє собою зведення даних по кожному ресторану, який швидко виявляє області, що потребують поліпшення [32].

Компанії все частіше розробляють спеціалізовані електронні системи баз даних, які збирають дані і зберігають їх таким чином, щоб забезпечити точний і оперативний пошук інформації, релевантної практично нескінченній кількості потенційних питань.

Переваги:

- покращує процес прийняття рішень, розміщуючи його на найбільш відповідному рівні.
- надає чітку структуру для оцінки ефективності роботи менеджерів та їх підрозділів.
- підвищує мотивацію та відповідальність менеджерів.
- допомагає узгоджувати цілі окремих підрозділів із загальними цілями компанії.

Центри відповідальності є найважливішими компонентами управлінського обліку, забезпечуючи основу для оцінки ефективності на різних рівнях організації. Розуміючи відмінності між центрами витрат, центрами доходів, центрами прибутку та центрами інвестицій, керівники можуть краще розподіляти свої обов'язки та підвищувати загальну ефективність бізнесу. В кінцевому підсумку, ефективне управління центрами відповідальності сприяє створенню відповідального середовища, в якому чіткі

показники направляють процес прийняття рішень, що призводить до підвищення організаційного успіху.

2.3. Оцінка ефективності діяльності центрів відповідальності ресторану

Одна з основних причин створення центрів відповідальності — визначення чітких і вимірюваних результатів. Оскільки кожен тип центру відповідальності має свої цілі, оцінка ефективності повинна відповідати типу центру та його конкретним завданням. Розглянемо, як зазвичай проводиться оцінка ефективності для кожного типу центру відповідальності.

Ефективність центрів витрат оцінюється на основі контролю витрат. Керівники оцінюються за тим, наскільки ефективно вони управляють витратами в межах виділеного бюджету. Це може включати оцінку ефективності процесів, оптимізацію розподілу ресурсів і скорочення втрат. До загальних показників ефективності центрів витрат відносяться:

Дотримання бюджету: ступінь відповідності фактичних витрат запланованим витратам.

Зниження витрат: можливість знизити експлуатаційні витрати без шкоди для якості або продуктивності.

Показники ефективності: такі показники, як вартість одиниці продукції, продуктивність персоналу або споживання енергії.

У випадку центру витрат ефективність можна оцінити за тим, наскільки добре команда може управляти витратами, пов'язаними з програмним забезпеченням, обладнанням і службами підтримки, не перевищуючи бюджетні обмеження.

Центри доходів. Ефективність центру доходів оцінюється в першу чергу за обсягом отриманого виторгу. Менеджери відповідають за стимулювання продажів, досягнення цільових показників і збільшення частки ринку. До загальних показників ефективності відносяться:

- загальний дохід від продажів: загальна сума доходу, отриманого за певний період.
- зростання продажів: швидкість, з якою виручка збільшується з року в рік або з кварталу в квартал.
- частка ринку: відсоток ринку, який займає центр доходу в порівнянні з конкурентами.

Центри прибутку оцінюються за їх здатністю генерувати прибуток, що передбачає як збільшення виручки, так і контроль витрат. Ключовим показником ефективності є прибуток. Поширені показники для центрів прибутку включають:

Коефіцієнт маржинального доходу: різниця між виручкою і витратами, виражена у відсотках від виручки.

Рентабельність продажів: прибуток, отриманий від виручки у відсотках до виручки.

Маржинальний дохід: дохід за вирахуванням змінних витрат, що показує, скільки грошей доступно для покриття постійних витрат.

Для підрозділу розробки програмного забезпечення оцінка буде зосереджена на тому, наскільки добре підрозділ управляє витратами за проектом, продовжуючи при цьому надавати клієнтам високоякісні рішення, тим самим отримуючи істотний прибуток.

Інвестиційні центри. Оцінка ефективності інвестиційних центрів є більш складною і зазвичай фокусується на рентабельності інвестицій та інших фінансових показниках. Керівники інвестиційних центрів мають значний контроль як над операційними рішеннями, так і над капітальними вкладеннями. Показники ефективності інвестиційних центрів часто включають:

Рентабельність інвестицій: міра прибутковості інвестицій по відношенню до вкладеного капіталу.

Економічна додана вартість: чистий прибуток після вирахування вартості капіталу.

Використання активів: ефективність, з якою активи використовуються для отримання доходу і прибутку.

Для інвестиційного центру оцінка ефективності буде зосереджена на фінансовій віддачі, отриманій від нових ринків або продуктів, з метою забезпечення того, щоб інвестиції приводили до більш високої прибутковості та ринкової вартості.

Центри відповідальності — потужний інструмент у сучасних організаціях, що забезпечує ефективну роботу різних сегментів і відповідність більш загальним цілям організації будь то контроль витрат, отримання доходів, максимізація прибутку або стратегічні інвестиції. Центри відповідальності надають керівникам автономію в прийнятті рішень і відповідальність за досягнення результатів. Розуміючи різні типи центрів відповідальності — витрати, доходи, прибуток та інвестиції — і принципи їх оцінки, організації можуть краще координувати роботу своїх підрозділів, оптимізувати продуктивність і досягати стратегічних цілей [31].

Як створити ефективні центри відповідальності у ресторані? У постійно мінливому бізнес-ландшафті організаціям необхідно впроваджувати системи, що забезпечують чітку підзвітність та ефективне управління. Створення центрів відповідальності – це не просто розподіл завдань; це створення середовища, в якому можна ефективно контролювати, оцінювати та оптимізувати ефективність. Розглянемо етапи створення центрів відповідальності, фактори, які слід враховувати, та способи їх адаптації в міру зростання в ресторані.

1. *Вивчення існуючої організаційної структури.* Перш ніж створювати центри відповідальності, вкрай важливо отримати повне уявлення про існуючу структуру організації. Це включає в себе розуміння того, як в даний час працюють відділи, хто розподіляє обов'язки і як відстежується ефективність. Вам необхідно виявити прогалини, дублювання функцій і неефективність в поточній структурі. Ретельний аналіз допомагає визначити найбільш ефективний спосіб розподілу обов'язків між різними підрозділами організації.

2. *Визначення діяльності і обов'язків кожного центру.* Наступний крок — визначити, на чому буде зосереджений кожен центр відповідальності. Це включає в себе визначення конкретних видів діяльності, які будуть відноситися до кожного центру, таких як управління витратами, формування доходів або відповідальність за прибуток. Чітке визначення того, за що відповідає кожен центр відповідальності, забезпечить розуміння керівниками своїх обов'язків і дозволить їм оцінювати успіх. Наприклад, центр витрат може відповідати за управління та мінімізацію операційних витрат, тоді як центр прибутку буде зосереджений на формуванні доходів та оптимізації прибутку.

3. *За необхідності реорганізувати структуру.* Після визначення видів діяльності та обов'язків може знадобитися реорганізація організаційної структури для включення нових центрів відповідальності. Це може включати реструктуризацію команд, призначення нових керівних ролей або об'єднання відділів, що виконують схожі функції. Тут надзвичайно важлива організаційна гнучкість. Мета — забезпечити чіткі межі кожного центру відповідальності, його власні цілі, ресурси та показники ефективності.

Після визначення структури наступним кроком стане офіційне *створення центрів відповідальності*. Це передбачає виділення кожному центру необхідних ресурсів, таких як бюджети, персонал і технології. Розподіл ресурсів повинен відповідати цілям і обов'язкам кожного центру. Наприклад, центру витрат будуть потрібні достатні ресурси для відстеження і контролю витрат, а центру прибутку — інструменти для аналізу виручки і рентабельності.

5. *Визначення ключових показників ефективності (KPI).* Кожен центр відповідальності повинен мати чітко визначені ключові показники ефективності (KPI) для оцінки своєї діяльності. Ці KPI допоможуть оцінити, чи досягає центр своїх цілей і чи робить він внесок у досягнення загальних цілей організації. Наприклад, центр витрат може використовувати такі KPI, як відсоток зниження витрат, тоді як центр прибутку може зосередитися на зростанні виручки та рентабельності. Ключовим моментом є забезпечення

релевантності, вимірюваності КРІ та їх відповідності більш широким стратегічним цілям організації.

Ключові фактори, які слід враховувати. Хоча перераховані вище кроки забезпечують структурований підхід до створення центрів відповідальності, для їх успішного використання необхідно враховувати ряд факторів. До них відносяться організаційні цілі, методи розподілу витрат, гнучкість і системи відстеження ефективності [11]. Детальніше розглянемо ці ключові моменти:

1. *Організаційні цілі.* Створення центрів відповідальності завжди має відповідати загальним цілям організації. Незалежно від мети, кожен центр відповідальності повинен мати цілі, що відповідають загальній меті. Центри відповідальності повинні бути структуровані таким чином, щоб їх діяльність безпосередньо сприяла реалізації стратегії компанії. Наприклад, якщо мета компанії — зростання за рахунок інновацій, то відділ досліджень і розробок може стати центром відповідальності з чітким фокусом на продуктових інноваціях.

2. *Методи розподілу витрат.* Розподіл витрат має вирішальне значення при створенні центрів відповідальності, оскільки кожен центр буде нести відповідальність за різні аспекти фінансової діяльності. Методи розподілу витрат можуть відрізнятися, і вибір правильного підходу є вкрай важливим для точного вимірювання ефективності. До поширених методів відносяться прямий розподіл витрат, калькуляція витрат за видами діяльності або розподіл спільних витрат на основі певних критеріїв. Чітко визначена система розподілу витрат дозволить керівникам відстежувати ефективність роботи свого центру і виявляти області для поліпшення.

3. *Гнучкість та адаптивність.* Організації є динамічними, і центри відповідальності повинні бути такими ж. Одним з ключових факторів, які слід враховувати, є гнучкість центрів відповідальності. У міру зміни бізнес-середовища, будь то технологічний прогрес, ринкові зрушення або внутрішня реструктуризація, центри відповідальності повинні бути адаптивними. Наприклад, центр відповідальності, орієнтований на певну лінійку продуктів,

може вимагати коригування сфери своєї діяльності, якщо компанія вирішить диверсифікувати свою діяльність на нові ринки. Тому гнучкість повинна бути закладена в структуру кожного центру відповідальності, і періодичний перегляд повинен забезпечувати її відповідність стратегічним цілям організації.

4. Системи моніторингу продуктивності та кодування. Для оцінки ефективності центрів відповідальності вкрай важливо створити надійну систему моніторингу ефективності. Ця система повинна дозволяти відстежувати ключові показники ефективності та інші показники ефективності в режимі реального часу. Впровадження таких технологій, як система планування ресурсів підприємства, може підвищити ефективність моніторингу ефективності за рахунок інтеграції фінансових, операційних і кадрових даних в єдину систему.

У міру зростання та розвитку організації центри відповідальності повинні змінюватися разом з нею. Те, що працювало для невеликої команди або однієї лінійки продуктів, може виявитися недостатнім у міру розширення компанії. Адаптація центрів відповідальності до зростання передбачає періодичну переоцінку їх структури та ефективності. Розглянемо які важливі аспекти, які слід враховувати при адаптації центрів відповідальності в міру масштабування організації:

1. Регулярні оцінки ефективності. Регулярні оцінки ефективності вкрай важливі для забезпечення відповідності кожного центру відповідальності стратегічним цілям організації. Основну увагу слід приділяти оцінці актуальності ключових показників ефективності, ефективності використання ресурсів, виділених кожному центру, та необхідності внесення будь-яких коригувань з урахуванням зовнішніх факторів, таких як зміни ринку або внутрішня реструктуризація.

2. Коригування меж центрів відповідальності. У міру зростання бізнесу може виникнути необхідність у розширенні, об'єднанні або розділенні деяких центрів відповідальності. Наприклад, якщо компанія запускає нові лінійки

продуктів або виходить на нові географічні ринки, їй може знадобитися створення нових центрів відповідальності, що спеціалізуються на цих областях. В інших випадках може знадобитися об'єднання центрів відповідальності, які раніше займалися окремими операціями, для підвищення ефективності. Ключовим моментом є забезпечення керованості кожного центру і можливості ефективно досягати своїх цілей.

3. Збільшення масштабу розподілу ресурсів. У міру розширення організації може знадобитися збільшення ресурсів, що виділяються кожному центру відповідальності. Це може включати збільшення бюджету, збільшення штату або надання доступу до передових технологій для досягнення центрами своїх цілей. Однак вкрай важливо збалансувати розподіл ресурсів з показниками ефективності — збільшення ресурсів не повинно автоматично призводити до підвищення ефективності.

4. Інтеграція технологій та автоматизації. Технології відіграють ключову роль у масштабуванні центрів відповідальності. У міру зростання бізнесу ручні процеси можуть ставати менш ефективними. Саме тут на допомогу приходять технології та автоматизація. Такі інструменти, як інтегровані системи управління ефективністю, платформи аналізу даних та аналітика на основі штучного інтелекту, допомагають керівникам краще контролювати ефективність, відстежувати ключові показники ефективності та коригувати стратегії в режимі реального часу. Інвестиції в правильні технології дозволять центрам відповідальності функціонувати більш ефективно та результативно в міру розширення організації [11].

Створення ефективних центрів відповідальності — це не просто поділ організації на відділи; це створення структури, в якій кожен сегмент може зосередитися на своїх цілях, оцінювати свою ефективність і вносити вклад у загальний успіх бізнесу. Виконуючи правильні кроки, враховуючи ключові фактори, такі як цілі організації, розподіл витрат і адаптивність, а також періодично аналізуючи центри на предмет їх відповідності стратегічним змінам, можна створити систему, яка забезпечить підзвітність і ефективність на всіх рівнях. Центри відповідальності є динамічними, і в міру зростання організації вони повинні розвиватися, щоб продовжувати відповідати потребам бізнесу.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

3.1. ABC-аналіз меню як інструмент управління прибутком

ABC-аналіз у ресторані — це аналіз за принципом поділу меню на три групи страв, залежно від того, який внесок вони роблять у прибуток закладу:

Група А — це страви-лідери, вони приносять найвищий прибуток. Їхня частка в обороті становить 75%.

Група В — «середнячки», вони потребують лише того, щоб на складі постійно були необхідні інгредієнти і ці страви не потрапили до стоп-листа. Їхня частка — 15% від усього обороту закладу.

Група С — аутсайтери, вимагають найбільшої уваги. Їхня частка в загальних продажах — всього 5%.

Найпростіша методика виділення груп страв для проведення ABC-аналізу полягає у наступному. Страви розміщуються за убутанням досліджуваного критерія (виручка, маржинальний дохід, витрати або інші), далі визначається відсоток, що займає кожна страву у виручці (або в іншому показнику), після цього визначається кумулятивний оборот за кожною позицією. Ті страви, що увійшли до відмітки 75% відносять до групи А, від 76% до 95% - до групи В, від 96 до 100% - до групи С. Поділ на такі групи виконується для того, щоб виокремити управлінські впливи щодо цих груп, оскільки їх значення для формування виручки, а, отже, і для прибутку є різним. Це найбільш проста методика визначення груп ABC. Існують й інші, більш складні до виконання способи виділення ABC-груп для проведення аналізу та визначення відповідних управлінських впливів. Крім того в деяких випадках можливо виділення чотирьох груп для проведення аналізу (це доцільно за умови наявності великої кількості номенклатурних позицій, що більш притаманно для промисловості) Розглянемо послідовність застосування цього методу.

Основні етапи АВС-аналізу з використанням різноманітних способів виділення груп А, В, С відображено на рис.3.1. Як видно з цього рисунку після визначення мети та об'єкта дослідження, вибору критерія класифікації визначають метод виділення груп АВС позицій меню. Статистичні інструменти для виділення груп А, В і С є різними, зокрема це: емпіричний спосіб, аналітичний, диференціальний, спосіб багатокутника, петлі та спосіб сум.

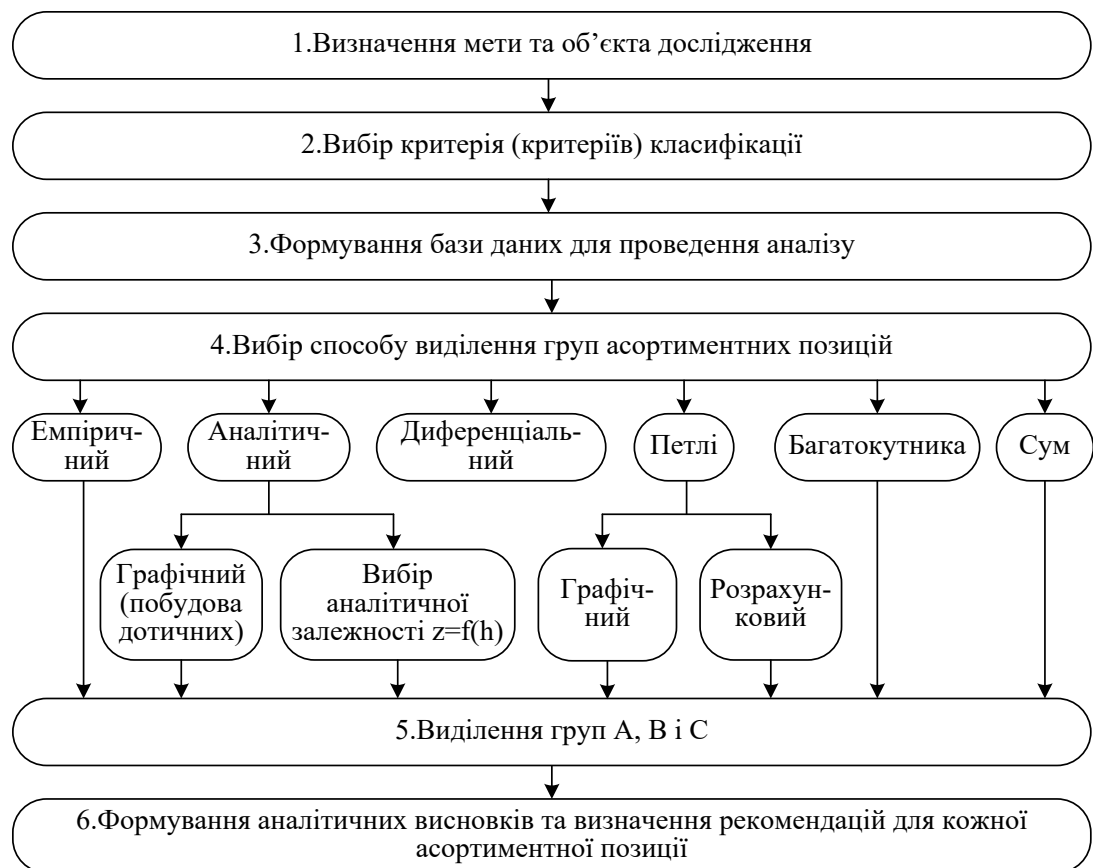


Рисунок 3.1. Основні етапи АВС-аналізу (з врахуванням різних способів виділення АВС-груп)

Джерело: [12].

АВС-аналіз в ресторанному бізнесі можливо застосовувати з метою управління запасами, продажами та ціноутворенням. Найчастіше його використовують для аналізу продажів. Загалом можна сказати, що мета проведення цього виду аналізу визначає критерії для його проведення. Крім

того критерії (або критерій) мають бути узгоджені з менеджером та бухгалтером. Для кожного центру відповідальності у залежності від його функціонального призначення може бути критерій, який відрізняється від критерія іншого центру відповідальності (бар, кухня, обідній зал).

Аналіз вітчизняної наукової літератури виявив наступні критерії для виокремлення ABC-груп, а саме - прибуток, виручка, кількість товарів, коефіцієнт варіації попиту, маржинальний дохід.

Дослідження зарубіжної практики застосування ABC-аналізу для підприємств промисловості показує, що тут найчастіше використовують такі показники як оборот, маржинальний дохід та частота продажу. Одержання такої інформації не є складним, оскільки бухгалтерський облік може формувати відповідні показники, зокрема маржинальний дохід. Для підприємств ресторанного бізнесу отримання такої інформації значно складніше. Це стосується такого показника як маржинальний дохід від одиниці асортиментної позиції в меню. Як зазначалось у першому розділі даної кваліфікаційної роботи облік у ресторанному бізнесі ведеться за торговельним підходом, при цьому підприємства цього сектору економіки виконують і виробничі і торговельні функції, а також функції обслуговування (організація споживання їжі). Процеси, пов'язані із зазначеними функціями суттєво відрізняються, але пов'язані в часі і в просторі. Процес виокремлення витрат на виробництво окремих страв значно ускладнюється через практику ведення обліку витрат за торговельним підходом, отже визначення маржинального доходу від одиниці асортиментної позиції теж вкрай складний. Враховуючи це, слушною є пропозиція, викладена в роботі [12], замість маржинального доходу використовувати торговельні націнки. Як зазначалось у першому розділі даної кваліфікаційної роботи торговельні націнки у громадському харчуванні за економічним змістом є джерелом формування прибутку і покриття усіх витрат крім витрат, що відносяться до первісної вартості продуктів і товарних запасів підприємства ресторанного бізнесу [43]. Торговельну наценку не важко отримати на основі даних

бухгалтерського обліку. Маржинальний дохід визначається як різниця між виручкою та змінними витратами А торгіві націнки— це різниця між виручкою і витратами на продукти).

Також у якості критеріального показника замість обороту більш доцільно застосовувати продуктові витрати. Оборот формується як добуток кількості реалізованих страв на їх ціну (яка, у свою чергу формується шляхом додавання до продуктових витрат торгової націнки), і тому в цьому показнику вже відображені торгова націнка і частота продажу (які вже обрані у якості критеріальних показників). Отже логічно не повторювати у третьому критеріальному показнику два попередніх, при цьому включаючи показник продуктових витрат лише частково, а виділити його окремо. Ранжування асортиментних позицій за критеріальним показником продуктових витрат доцільно проводити у порядку зростання його значення. Наприклад, до групи ААА будуть віднесені ті позиції, які мають значний обсяг продажу, високу торгову націнку та для виготовлення яких потрібні продукти з низькою вартістю [12].

Таким чином у якості критеріїв АВС-класифікації продажів з метою оцінки внеску кожної асортиментної позиції до прибутку та можливості його зростання для підприємств ресторанного бізнесу доцільно використовувати наступні показники:

- 1) частота продажу (в порціях, штуках);
- 2) торгова націнка (грн.);
- 3) продуктові витрати (грн.).

Напрями проведення АВС-аналізу продажів підприємства ресторанного господарства зображено на рис.3.2. На нашу думку, враховуючі поєднання виробничого і торговельних процесів, АВС-аналіз продажів підприємства ресторанного господарства слід проводити окремо для кухні і бара.

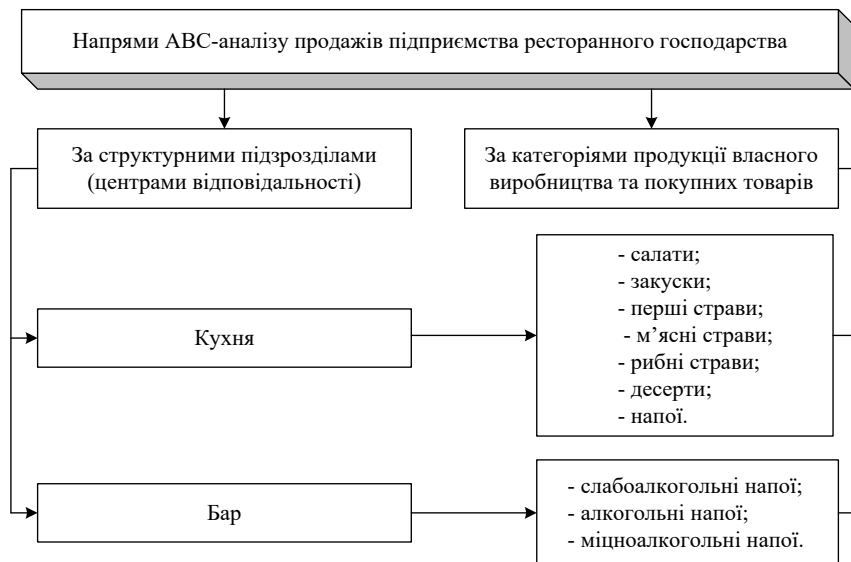


Рисунок 3.2 - Напрями проведення ABC-аналізу продажів підприємства ресторанного господарства

Джерело: [12].

Якщо сформувавати звіт по всьому меню, то при великій кількості позицій він вийде великим, а страви з різних категорій перемішаються по групах А, В, С. Слід розділити меню на категорії, щоб отримати релевантні дані для прийняття рішень. Коли великий асортимент з різними категоріями (від 50 позицій) або багатoproфільний ресторан, ABC-аналіз потрібно будувати не по всьому меню, а за категоріями страв або навіть більш дрібними підгрупами.

Наприклад, окремо супи, салати, десерти, чайні та кавові напої, вино тощо. Якщо дуже велике меню, то слід ділити категорії на підгрупи: аналізувати не всю категорію «роли», а дивіться по підгрупах — окремо суші, смажені роли, запечені роли. Інакше при аналізі всього меню може вийти, наприклад, так: газовані напої потраплять повністю в групу С, а модифікатори типу соусів і хліба, які замовляють найчастіше, опиняться в групі А. І такі дані будуть не показовими для прийняття рішень — що виводити з асортименту, що більше рекламувати, на що підвищувати ціну або за якими позиціями попрацювати з собівартістю. Окремо можна також аналізувати ранкове меню, меню банкетів, бізнес-ланчей і т.д.

У процесі аналізу важливо також враховувати яку роль відіграє в меню кожна страва. Тут слід враховувати взаємопов'язаність різних страв. Припустимо деякі види гарнірів будуть за кількістю продаж в категорії А. Але тут треба дати відповідь на питання - чи будуть вони популярними, якщо будуть відсутні певні страви з м'яса? Адже продаж гарнірів залежить від широти асортименту м'ясних та рибних страв [12].

Скласти звіт у програмі для ABC-аналізу недостатньо. З цим звітом потрібно працювати — уважно дивитися на продажі, ціну страви, співвідношення з показниками за іншими позиціями. Наприклад, страва «Грецький салат» добре продається в порівнянні з іншими стравами, але не приносить достатнього прибутку. Тому дивимося, чи варто підвищити на нього ціну або буде краще повпливати на собівартість. Слід внести зміни і через деякий час знову подивитись звіт.

Провівши ABC-аналіз у ресторані, можна зробити такі основні висновки для прийняття рішень щодо асортименту в меню.

1. Можна відзначити ті позиції, для яких потрібно попрацювати з собівартістю. Наприклад, зменшити порцію, замінити інгредієнти на дешевші аналоги, провести переговори з постачальниками. Можна спробувати домовитися про оптимізацію ціни: робити більш рідкісні поставки, попросити про зниження ціни або утримати ціни на інгредієнти на поточному рівні, без підвищення, оскільки ваш заклад — давній і лояльний клієнт. Якщо постачальник не йде на поступки, спробуйте знайти інших постачальників.

2. Збільшити націнку на страви. ABC-аналіз в ресторані — це саме те, що може показати ті позиції, на які варто підвищити ціни, не втративши попит на цю позицію у гостей. Це можна бачити за кількістю продажів.

3. Виділити позиції, продажі яких треба стимулювати. Наприклад, включити страву в акційну пропозицію, але не продавати її зі знижкою, а пропонувати бонусом до якогось ходового товару. Привернути увагу гостей можна навіть до позицій з групи С. Для цього іноді достатньо «підсвітити» її для гостей, щоб вони звернули на неї увагу.

3.2. Метод розподілу витрат на основі видів діяльності

Традиційні системи обліку витрат в зарубіжній практиці останні роки були замінені системами «Activity Based Costing» (ABC). ABC — це метод управлінського обліку, який дозволяє точніше визначати собівартість продукції шляхом розподілу витрат на конкретні види діяльності (процеси), а не за організаційними підрозділами. Він відрізняється від традиційних методів тим, що зв'язує накладні витрати з процесами, які їх створюють, а потім переносить ці витрати на продукти на основі їх споживання в цих процесах.

У зарубіжній науковій літературі наведено результати досліджень на предмет того чи забезпечує включення даних ABC до традиційних методів розробки меню менеджерам підприємств ресторанного бізнесу кращий інструмент для аналізу витрат і прибутковості. Результати свідчать про те, що розробка меню на основі діяльності (процесів) може бути гарним методом для встановлення загальної прибутковості меню, і, що рішення менеджера ресторану щодо управління меню будуть кардинально відрізнятися, якщо він зіткнеться з різними результатами аналізу розробки меню на основі маржинального доходу та підходу ABC.

Основним завданням для менеджерів ресторанів є пошук балансу між відповідною ціною на продукцію та задоволенням різноманітних потреб клієнтів. Хоча менеджери, як правило, здатні відстежувати потреби клієнтів, більшість з них не мають конкретних знань щодо того, чи зможуть вони максимізувати загальний прибуток, задовольняючи ці потреби, частково через те, що менеджери ресторанів часто не знають справжньої прибутковості різних позицій у меню [25]. В зарубіжній практиці в ресторанному бізнесі зазвичай встановлюються ціни в меню, використовуючи аналіз маржинального доходу. Це процес, за допомогою якого бажаний відсоток вартості продуктів харчування збільшується з розрахунком, що різниця між вартістю продуктів харчування в меню та ціною страви покриє всі нерозподілені операційні витрати, а також податок та прибуток [1, 25]. Однак

в останні роки ресторанний бізнес став більш капіталомістким (залишаючись при цьому трудомістким), а операційні витрати, такі як витрати на робочу силу та інші нерозподілені витрати, все частіше займають більший відсоток у загальній структурі витрат ресторану [29, 26]. Як результат, ресторанний бізнес стикається з проблемою контролю цих витрат при збереженні високого рівня обслуговування, оскільки надання послуг є ключовою частиною продукту в будь-якому ресторані. Хоча відвідувачі ресторанів очікують високої якості страв та напоїв, багато з них відвідують ресторани саме заради самого досвіду обслуговування.

Тому контроль витрат на оплату праці без зниження рівня обслуговування є складним завданням. Деякі дослідження ресторанного бізнесу пропонують підходи, які включають витрати на оплату праці в ціноутворення меню. Незважаючи на це, рентабельність позицій меню аналізується рідко, і в кращому випадку для отримання інформації про рентабельність меню застосовуються традиційні підходи до розробки меню [25]. Хоча розробка меню надає менеджерам закладів харчування корисний інструмент для аналізу витрат, вона, тим не менш, базується на аналізі маржинального доходу (МД) і не може розкрити справжню прибутковість позиції меню, якщо ціни меню встановлюються без урахування всіх нерозподілених операційних витрат ресторану. В умовах конкурентного ринку це становить значну проблему, оскільки правильне калькулювання витрат і ціноутворення стають надзвичайно важливими [24].

Західні науковці Р. Каплан і Р. Купер [4] продемонстрували, що сфера традиційного для західної практики аналізу маржинального доходу може бути значно розширена за допомогою використання калькуляції за видами діяльності (ABC). ABC має значні переваги над іншими методами калькуляції витрат та ціноутворення. Кілька досліджень продемонстрували можливість застосування ABC у ресторанній галузі; тому вони зробили дані ABC доступними для розширення традиційного підходу до розробки меню на основі МД [27].

Традиційна розробка меню. М. Касавана і Д. Сміт відомі розробкою меню [14]. Інші науковці розширили підхід розробки меню, включивши до аналізу компоненти праці. Розробка меню враховує як прибутковість, так і популярність позицій меню з акцентом на маржинальний дохід. МД для основної страви визначається шляхом віднімання від виручки вартості продуктів харчування (які є змінними витратами). Науковці [24] провели два аналізи розробки меню: один із використанням підходу МД, а другий — із використанням нового підходу ABC, у ресторані з повним обслуговуванням. Ресторан працював із від'ємною рентабельністю, і керівництво підозрювало, що меню на вечерю було в основному збитковим. Використовуючи дані цього ресторану, спочатку було проведено аналіз МД.

Загальна кількість кожного виду страв, проданих звітного місяця, була отримана з системи обліку продажів ресторану. Кожна позиція була вказана в таблиці Іксель, яка містила стовпці для кількості проданих позицій, відсотків у складі меню, вартості кожної позиції (отриманої від шеф-кухаря), МД кожної позиції (ціна основної страви за вирахуванням її змінної вартості) та загальних витрат, доходів, маржинального доходу та факторів прибутку.

Спочатку було встановлено відсоток меню для кожного пункту та середній відсоток меню для кожного пункту в меню вечері шляхом ділення загальної кількості пунктів на загальну кількість усіх пунктів меню. Точка поділу для визначення низької або високої популярності розраховується шляхом множення 70% на $1/n$, де n дорівнює кількості конкуруючих пунктів меню [14]. Середній відсоток для всього меню становив 5%. Це значення вказує на те, що кожна позиція меню повинна становити щонайменше 5% або більше від загального обсягу продажів, щоб бути класифікованою як така, що має популярність вище середньої. Результати, наведені в табл. 3.1, показують, що шість позицій меню мали популярність нижче середньої. Ці позиції були: 1) «Паста Марінара»; 2) «Паста Марінара/Курка»; 3) «Паста Марінара/Креветки»; 4) «Паста Марінара/Овочі»; 5) «Паста Марінара/Молюски»; та 6) «Равіолі».

Таблиця 3.1 – Результати розробки меню за маржинальним підходом

Позиції меню	Меню мікс	МД за позицією меню	Витрати	Виручка	МД меню	Ранг за % у складі меню	Ранг за МД за позицією меню	КП
Паста Марінара	4,97	79,5	560,0	2786	2226	L	L	0,38
Паста Марінара з курятиною	3,37	109,5	570,0	1650,5	2080,5	L	L	0,36
Паста Марінара з креветками	3,02	109,5	510,0	2371,5	1861,5	L	L	0,32
Паста Марінара	1,42	94,5	200,0	956	756	L	L	0,13
Овочі								
Паста Марінара з морепродуктами	3,55	147	650,0	3590,0	2940,0	L	H	0,5
Курятина з грибами	9,95	104,5	1400,0	7252,0	5852,0	H	L	1,00
Равіолі	3,20	97,7	753,3	2511,0	1757,7	L	L	0,30
Лосось	8,70	134,5	1715	8305,5	5690,5	H	L	1,13
Креветки та морські гребінці	9,95	109,5	3920,0	10052	6132	H	L	1,05
Свинина Оссо Буко	7,82	149,5	2200	8778	6578	H	H	1,13
Паєлья Міра Лаго	5,68	159,5	1280,0	6384	5104	H	H	0,87
Чилійський морський окунь	9,41	179,5	265,00	12163,5	9513,5	H	H	1,63
Стейк з реберної частини	13,68	159,5	5390,0	17671,5	12281,5	H	H	2,10
Філе міньйон	15,28	209,5	7740,0	25757	18017	H	H	3,09
Всього	100		29538,3	111228,5	81690,2			1,0

Примітки: Собаки = позиції L/L; Загадки = позиції L/H; Робочі коні = позиції H/L; Зірки = позиції H/H.

Прибутковість позицій меню була перевірена шляхом визначення середнього значення МД для меню шляхом ділення загального МД меню на загальну кількість проданих позицій меню [14].

В результаті середній МД меню склав 145,1 грн. Кожна позиція, яка мала значення, рівне або вище цього середнього, вважалася прибутковою. Наступні вісім позицій меню показали прибутковість нижче середнього: 1) «Паста Марінара»; 2) «Паста Марінара/Курка»; 3) «Паста Марінара/Креветки»; 4) «Паста Марінара/Овочі»; 5) «Курка з грибами»; 6) «Равіолі»; 7) «Лосось»; та 8) «Креветки та морські гребінці».

Наступним кроком у цьому аналізі було класифікувати кожен з чотирнадцяти позицій меню. Класифікація прибутковості та популярності

кожної позиції меню дає чотири категорії. Страва, популярність та прибутковість якої вищі за середні, називається «Зіркою», а страва з прибутковістю вище середньої та популярністю нижче середньої називається «Загадка». Страви з прибутковістю нижче середньої та популярністю вище середньої називаються «Робочими конями». Нарешті, страви з меню з прибутковістю та популярністю нижче середньої вважаються «Собаками» [29, 2].

Класифікація показала, що в меню було п'ять позицій, які відносилися до категорії «Собаки» (всі страви з макаронів, включаючи «Равіолі», але за винятком «Паста Марінара/Морепродукти»). Аналіз класифікував «Паста Марінара/Морепродукти» як «Загадку», що означає, що ця позиція не була популярною, але була прибутковою. Меню включало три позиції, які були класифіковані як «Робочі коні» («Курятина з грибами», «Лосось» та «Креветки та морські гребінці»), що характеризує їх як популярні, але не прибуткові позиції.

Після класифікації позицій меню за прибутковістю та популярністю необхідно визначити частку кожної позиції меню в загальному прибутку меню [14, 2]. Для цього потрібно розрахувати коефіцієнт прибутку (КП). Це здійснюється за допомогою двоступеневого розрахунку коефіцієнта прибутку (КП) [2]. Спочатку визначається середній МД шляхом ділення загального МД меню на кількість позицій меню. Загальний МД кожної позиції меню ділиться на середній показник меню.

КП — це відносна загальна прибутковість кожної позиції меню, яка надає аналітичні дані, що дозволяють більш точно класифікувати позиції меню. Середнє значення всіх показників КП завжди дорівнює 1,0. Більш високий КП деяких пунктів меню означає, що інші пункти обов'язково матимуть нижчі показники КП. Збалансоване меню повинно мати діапазон КП від 0,9 до 1,1 [14].

Після того, як всі позиції меню розподілені на чотири групи та встановлені КП, керівництво може приймати рішення щодо структури меню. Бажано, щоб всі позиції меню були «Зірками». Однак у цьому аналізі лише

п'ять позицій визнано «Зірками» («Свиняча Оссо Буко», «Міра Лаго Паелья», «Чилійський морський окунь», «Стейк з реберної частини» та «Філе міньйон»).

«Свиняча Оссо Буко» та «Паелья Міра Лаго» досить добре впливають на загальну прибутковість меню, про що свідчить їхній КП, близький до 1,0. З іншого боку, «Чилійський морський окунь», «Стейк з ребер» та «Філе міньйон» мають RF, які значно перевищують 1,0. Ці позиції забезпечують значну частину загальної прибутковості меню вечері, яка повинна бути розподілена більш рівномірно між іншими позиціями. Прикладами прибуткових «Робочих коней» у цьому аналізі є позиції «Курятина з грибами», «Креветки та морські гребінці» та «Лосось», які мають КП 1,0 або вище. Крім того, єдиним продуктом, класифікованим як «Загадка» в цьому аналізі, є «Паста марінара з молюсками». Однак КП для цього продукту є низьким, що вказує на те, що продукт не є дійсно прибутковим і має більше характеристик «Собаки», ніж «Загадки». Нарешті, продукти меню, ідентифіковані як «Собаки», як правило, мають дуже низькі значення КП. Тому інші чотири страви «Паста марінара» класифікуються як «Собаки».

Першим важливим компонентом етапу проектування є визначення видів діяльності та центрів діяльності. Центри діяльності були створені в різних відділах та центрах відповідальності шляхом об'єднання однорідних процесів. У ресторанах зазвичай створюються два центри діяльності: Фронт-оф-хаус та Бек оф хаус.

Однак перед створенням центрів діяльності необхідно визначити види діяльності. Основні види діяльності в ресторанній галузі включають закупівлю, прийом, зберігання, підготовку продуктів, приготування їжі, прибирання, облаштування залу, розміщення клієнтів, прийом замовлень, замовлення та подачу їжі та напоїв, обслуговування столів, розрахунок з клієнтами та спілкування з клієнтами.

Р. Гаррісон і Е. Норін [8] пропонують детально описувати всі види діяльності в аналізі вартості процесів, який є блок-схемою, що відображає всі

види діяльності, які здійснюються в організації, і класифікують їх як такі, що створюють додану вартість, і такі, що не створюють додану вартість. У ресторанній галузі додану вартість створюють лише ті види діяльності, які фактично виробляють продукт або надають послугу клієнту. Наприклад, всі комунікації з клієнтами, що відбуваються у Фронт-оф-хаус, та виробництво страв у Бек оф хаус вважаються діяльністю, що створює додану вартість. Діяльність, що не створює доданої вартості, включає прийом, зберігання, переміщення товарів та очікування обробки. В основному, більшість видів діяльності, що не створюють доданої вартості, споживають ресурси, не додаючи вартості продукту. Тому, щоб мінімізувати витрати в ресторані, ці види діяльності повинні здійснюватися якомога ефективніше.

Наступні етапи процесу проектування включають перевірку головної книги та розподіл накладних витрат на однорідні групи витрат. Однорідні групи витрат — це сукупність накладних витрат, які мають спільну мету і для яких коливання витрат можна пояснити одним фактором, що впливає на витрати (орієнтовні витрати на кожну діяльність). Для ресторанів, накладні витрати включають такі статті: заробітна плата та винагороди; виплати працівникам; прямі операційні витрати; музика та розваги; маркетинг; комунальні послуги; загальні та адміністративні витрати; витрати на ремонт та обслуговування [29]. Єдина система обліку для ресторанів — це стандартизована система бухгалтерського обліку для ресторанної галузі, призначена для забезпечення послідовної фінансової звітності та аналізу. Вона стандартизує класифікацію ресторанами фінансових даних, включаючи продажі, собівартість (продукти харчування та напої), витрати на оплату праці та операційні витрати, що допомагає аналізувати ефективність, контролювати витрати та приймати обґрунтовані бізнес-рішення. Структура цієї системи особливо корисна для порівняння ефективності з галузевими стандартами та ключовими показниками, такими як «собівартість» (сукупна вартість продуктів харчування, напоїв та заробітної плати).

Далі групи витрат розділяються на кількість одиниць факторів, що впливають на витрати, що дозволило встановити ставки факторів, які впливають на витрати, для кожної групи витрат. Ця ставка була пізніше застосована на другому етапі процесу калькуляції витрат для визначення того, яка частина групи накладних витрат була використана для кожної окремої страви.

Наступним кроком процесу ABC є визначення факторів, що впливають на витрати другого рівня, шляхом розподілу загальних витрат кожного центру діяльності на групи факторів, що впливають на витрати діяльності. У літературі з ABC встановлено, що види діяльності мають ієрархію, а фактори, що впливають на витрати, дозволяють групувати види діяльності за різними рівнями, такими як одиничні, пов'язані з партіями, підтримка продукції та/або підтримка об'єктів [5, 3]. Таким чином, існує чотири категорії факторів, що впливають на витрати другого рівня, які застосовуються до ресторанної галузі. Перша - це фактори, що впливають на вартість одиниці продукції, які виникають щоразу, коли виробляється одиниця продукції, і які безпосередньо пов'язані з кількістю вироблених одиниць. Кількість робочих годин співробітників та одиниць використаних комунальних послуг є факторами, що впливають на вартість одиниці продукції, які застосовуються до ресторанної галузі. Наступна категорія — це фактори, що впливають на вартість партії продукції. Діяльність, пов'язана з партіями, включає все, що виробляється партіями, наприклад, налагодження роботи кухні або закупівля.

Іншими факторами, що впливають на витрати і є характерними для систем ABC, є фактори на рівні продукту, що означають ресурси, які використовуються для діяльності на рівні продукту. Прикладами діяльності на рівні продукту в ресторанному бізнесі є встановлення та підтримка специфікацій, тестування рецептів та прискорення виробництва продуктів харчування. Нарешті, необхідно враховувати рівень діяльності з підтримки об'єктів, який включає витрати, що підтримують загальні процеси компанії, такі як бухгалтерський облік, маркетинг, охорона та благоустрій території.

Кожна група факторів, що впливають на витрати діяльності, має свої витрати, які розподіляється між продуктами за допомогою фактору, що впливає на вартість другого рівня, унікального для кожної групи витрат. Група факторів, що впливають на вартість, розподіляється між продуктами на основі кількості одиниць фактору, що впливає на вартість, які вона споживає.

Накладні витрати, що застосовуються до продукту, розраховуються шляхом множення кількості одиниць фактору, що впливає на вартість, на ставки групи витрат, які були встановлені раніше. Далі витрати ABC, розраховані для кожного пункту меню, узагальнюються у вигляді рахунків за діяльність, які об'єднують усі витрати, пов'язані з виробництвом одного пункту меню (крім податків); таким чином, можна встановити операційний прибуток для кожного пункту меню. Нарешті, можна провести аналіз ABC та РМ (розробка меню), який наведено далі.

Розрахунок витрат за видами діяльності. Розробка меню. Незважаючи на те, що РМ є корисним інструментом для менеджерів ресторанів, підхід МД не враховує накладні витрати. Тому західними науковцями було запропоновано розширену версію техніки РМ [24]. Фактично, підхід ABC замінює підхід МД методом «Операційного прибутку» (ОП). Цей підхід застосовує ті самі розрахунки для визначення класифікації популярності позиції. Однак її класифікація за прибутковістю досягається шляхом порівняння МД кожної позиції меню до вирахування відсотків і податків (тобто її ОП) із загальним середнім МД меню до вирахування податків. Фактор прибутку можна отримати у два етапи. Спочатку визначається середня рентабельність меню до вирахування податків шляхом ділення загальної операційної рентабельності меню на кількість позицій меню.

Потім загальна рентабельність до вирахування податків кожної позиції меню ділиться на середнє значення меню. Отримане число є прибутковістю позиції.

Підхід ABC/РМ дав кілька цікавих результатів (табл. 3.2). Аналіз популярності дав ті самі результати (з середнім меню-міксом 5%), що й підхід

МД РМ, який визначив, що шість позицій меню мали популярність нижче середньої. Це були: 1) «Паста Марінара»; 2) «Паста Марінара/Курка»; 3) «Паста Марінара/Креветки»; 4) «Паста Марінара/Овочі»; 5) «Паста Марінара/Морепродукти»; та 6) «Равіолі».

Таблиця 3.2 – Розробка меню за підходом ABC

Позиції меню	Меню мікс	ABC витрати	Ціна в меню	Загальний операційний прибуток, меню	Ранг меню мікс	Ранг по ОП	КП
Паста Марінара	4,97	180,7	99,5	2273,6	L	L	2,15
Паста Марінара з куркою	3,37	186,5	139,5	893	L	L	0,84
Паста Марінара з креветками	3,02	185,2	139,5	776,9	L	L	0,73
Паста Марінара з овочами	1,42	176,4	119,5	455,2	L	L	0,19
Паста Марінара з морепродуктами	3,55	189,4	179,5	198	L	L	0,19
Грибний курячий	9,95	196,3	129,5	3740,8	H	L	3,54
Равіолі	3,2	197,8	139,5	1049,4	L	L	0,99
Лосось	8,70	204,0	169,5	1690,5	H	L	1,60
Креветки та морські гребінці	9,95	244,5	179,5	3640,0	H	L	3,44
Свиняча Оссо Букко	7,82	226,2	199,5	1174,8	H	L	1,11
Паєлья Міро Лаго	5,68	196,1	199,5	108,8	H	H	0,10
Чилійський морський окунь	9,41	217,4	229,5	641,3	H	H	0,61
Стейк з реберної частини	13,68	241,0	229,5	1655,5	H	L	1,56
Філе міньйон	15,28	276,4	299,5	1986,6	H	H	1,88
Всього	100,0			14811,0			1,00

Примітки: Собаки = позиції L/L; Загадки = позиції L/H; Робочі коні = позиції H/L; Зірки = позиції H/H.

Прибуток позицій меню були перевірені шляхом встановлення середнього значення ОП для меню шляхом ділення загального ОП меню на загальну кількість проданих позицій меню. Методика розробки меню за підходом МД передбачає вважати кожну позицію, яка генерує значення, рівне або вище цього середнього, прибутковою. Однак, оскільки середнє значення ОП було від'ємним, традиційний підхід було скориговано, щоб класифікувати прибуткові позиції як ті, що показали операційний прибуток. На цій основі лише три позиції меню показали прибутковість: 1) «Паєлья Міро Лаго»; 2) «Чилійський морський окунь»; та 3) «Філе Міньйон» (табл. 3.2).

Наступним кроком в аналізі була класифікація кожного з чотирнадцяти пунктів меню [29, 2]. Класифікація показала, що в меню було шість пунктів, які відносилися до категорії «Собаки». Ці «Собаки» були всіма стравами з макаронів в меню, включаючи «Равіолі». Цей результат відрізнявся від підходу МД/РМ, обговореного вище, оскільки він ідентифікував «Макарони Марінара з молюсками» як додатковий пункт, класифікований як «Собака». Крім того, підхід АВС виявив п'ять основних страв, класифікованих як «Робочі коні», на відміну від маржинального підходу до розробки меню, який класифікував лише три пункти як «Робочі коні». Ці основні страви були «Грибна курка», «Лосось», «Креветки і морські гребінці», «Свиняча Оссо Буко» та «Стейк з реберної частини».

Підхід АВС не визначив жодного окремого основного блюда як «Загадку», на відміну від аналізу МД, який класифікував «Пасту Марінара з молюсками» як «Загадку». Нарешті, хоча аналіз меню МД виявив п'ять основних блюд як «Зірок», аналіз АВС охарактеризував лише три позиції як «Зірки» («Паелья Міра Лаго», «Чилійський морський окунь» та «Філе міньйон»).

Після того, як всі позиції меню були класифіковані за їх прибутковістю та популярністю, частка кожної позиції меню у загальному прибутку меню була визначена шляхом розрахунку коефіцієнтів прибутку. Результати цього дослідження необхідно ретельно інтерпретувати з огляду на незвичайні розрахунки прибутку. Зазвичай середня відносна прибутковість позиції меню в аналізі МД або АВС РМ позначається коефіцієнтом прибутку 1,0. Однак, якщо загальний внесок у прибуток або операційний прибуток є від'ємним, середня прибутковість позначається -1,0, що і було в даному дослідженні.

Як зазначалося раніше, аналіз АВС виявив лише три позиції, які є прибутковими («Міра Лаго Паелья», «Чилійський морський окунь» та «Філе Міньйон»). Аналіз КП показав, що «Філе Міньйон» був удвічі прибутковішим за всі інші страви. «Чилійський морський окунь» продемонстрував нижчу за

середню прибутковість, тоді як «Міра ЛагоПаелья» показала низьку прибутковість для позиції, класифікованої як «Зірка» (табл. 3.2).

Жоден з п'яти продуктів, які були класифіковані як «Робочі коні» («Курятина з грибами», «Лосось», «Креветки та морські гребінці», «Свиняча Оссо Буко» та «Стейк з реберної частини»), не мав КП, який би дозволив ідентифікувати їх як прибуткові продукти.

Страви «Курятина з грибами» та «Креветки та морські гребінці» мали найнижчу прибутковість у меню з КП 3,54 та 3,44 відповідно. Ці великі КП вказують на те, що ці дві страви внесли втричі більший внесок у операційні збитки меню, ніж будь-яка інша страва в меню. Цей результат різко контрастує з традиційним аналізом МД/РМ, де ці страви показали хорошу відносну прибутковість з КП приблизно 1,0. Нарешті, всі страви, ідентифіковані як «Собаки», мали дуже низькі КП. Страва «Паста Марінара» мала найнижчий КП (тобто 2,15), що вказує на те, що ця страва була приблизно вдвічі менш прибутковою, ніж інші страви, класифіковані як «Собаки».

Проведення аналізу маржинального доходу (МД) та аналізу меню на основі діяльності (АВС) для одного і того ж меню вечері в ресторані виявило значну різницю в результатах (табл. 3.3, 3.4). Ці результати мають важливі наслідки для управління прибутком ресторану. Аналіз за маржинальним підходом показав, що МД у розмірі 81690 грн. був доступний для покриття всіх операційних витрат, податків і формування прибутку. З іншого боку, підхід АВС показав від'ємний операційний прибуток у розмірі (-14810 грн.), що не дозволило отримати будь-який прибуток від усього меню вечері. На цій основі результати свідчать про те, що підхід АВС/РМ може бути кращим за аналіз МД/РМ. Крім того, класифікація та аналіз КП також виявили деякі істотні відмінності, що має певні наслідки для управління.

По-перше, підхід МД класифікував п'ять позицій як «Собаки», тоді як аналіз АВС визначив шість позицій як «Собаки». Ці позиції, як правило, слід виключити з меню. Іноді існують можливі обґрунтування для збереження «Собак». Наприклад, якщо гість бажає цю позицію і якщо є докази, що вона

Таблиця 3.3 - Відмінності в результатах класифікації МД/РМ та АВС/РМ

Групи страв	Розробка меню за маржинальним підходом (МД)	Результати класифікації, розробка меню за методом АВС
«Зірки»	5	3
«Загадки»	1	0
«Робочі коні»	3	5
«Собаки»	5	6

Таблиця 3.4 - Фактори прибутку (МД РМ та АВС РМ)

Позиції меню	Фактори прибутку	Ранги за МД/РМ	Фактори прибутку АВС/РМ	Ранги на основі АВС
Паста Марінара	0,38	Собака	2,15	Собака
Паста Марінара з куркою	0,36	Собака	0,36	Собака
Паста Марінара з креветками	0,32	Собака	0,73	Собака
Паста Марінара з овочами	0,13	Собака	Собака	0,43
Макарони Марінара	0,5	Загадка	0,19	Собака
Морепродукти				
Курятина з грибами	1,00	Робочий кінь	3,54	Робочий кінь
Равіолі	0,3	Собака	0,99	Собака
Лосось	1,13	Робочий кінь	1,6	Робочий кінь
Креветки та морські гребінці	1,05	Робочий кінь	3,44	Робочий кінь
Свиняча Оссо Букко	1,13	Зірки	1,11	Робочі коні
Паелья Міро Лаго	0,87	Зірки	0,10	Зірки
Чилійський морський окунь	1,63	Зірки	0,61	Зірки
Стейк з реберної частини	2,10	Зірки	1,56	Робочі коні
Філе міньон	3,09	Зірки	1,88	Зірки

стане популярною в майбутньому, її можна залишити. Якщо позицію потрібно залишити в меню, її ціну слід підвищити, щоб вона могла принаймні досягти середньої прибутковості і тим самим стати «Загадкою» [2]. Однак, оскільки аналіз АВС виявив негативну операційну рентабельність, усі «Собаки» повинні бути виключені з меню.

Крім того, аналіз МД виявив один пункт, який можна класифікувати як «Загадку». Як правило, пункти меню, визначені як «Загадки», представляють собою інший тип виклику для керівництва. Першим завданням керівництва має бути оцінка причин, через які цей пункт меню не користується

популярністю. Наприклад, керівництво повинно оцінити якість продукту та його ціну. Керівництво також повинно враховувати, що популярність певного пункту меню може відрізнятись в різних закладах компанії.

У цьому випадку, оскільки цей пункт є прибутковим, керівництво повинно докласти значних зусиль для підвищення популярності цього пункту меню [2]. Однак аналіз АВС не виявив жодного основного блюда, яке можна було б класифікувати як «Загадку» (табл. 3.2, 3.4).

Крім того, аналіз МД/РМ виявив три позиції меню, які були класифіковані як «Робочі коні», що представляють проблему для управління, особливо в умовах збиткової діяльності. Для позицій, визначених як «Робочі коні», стратегії повинні бути зосереджені на збільшенні маржі внеску. Ці позиції часто є фірмовими для ресторану і мають важливе значення, оскільки приваблюють клієнтів. Для підвищення прибутковості зазвичай застосовується низка стратегій.

По-перше, можна підвищити ціни на «Робочі коні». Однак керівництво має враховувати, що «Робочі коні», часто є дуже еластичними за ціною, і підвищення ціни може призвести до різкого зниження популярності. Зниження продажів може бути бажаним, якщо можна утримати клієнтів і переконати їх перейти на інші, більш прибуткові позиції меню. Підвищення ціни може бути доцільним, якщо клієнти сприймають підвищення вартості «Робочих коней». Наприклад, сприйняття вартості можна підвищити шляхом зміни презентації страви на тарілці та її розташування в меню. Оцінка та скорочення всіх витрат, пов'язаних з виробництвом «Робочих коней», також може підвищити прибутковість. Наприклад, можна оцінити рецепт та характеристики продуктів харчування, щоб визначити, чи можна зменшити витрати без зниження сприйманої вартості. Нарешті, фактори прибутку для «Робочих коней» визначають, як поводитися з цими позиціями. З «Робочими конями», фактори прибутку яких близькі до середньої прибутковості, потрібно поводитися дуже обережно, оскільки вони приносять прибуток завдяки

кількості проданих одиниць [2], що і є випадком трьох позицій, визначених як «Робочі коні» в цьому меню.

З іншого боку, аналіз ABC/PM виявив п'ять «Робочих коней», які значно сприяли операційним збиткам вечері. Насправді ці п'ять позицій набагато гірші за «Собак», оскільки їх великі коефіцієнти прибутку (табл. 3.4) свідчать, що вони фактично сприяють загальним операційним збиткам вечері в ресторані в 3,5 рази більше.

«Собаки», показані в табл. 3.4, насправді внесли набагато менший внесок у загальний збиток, пов'язаний з меню вечері. Таким чином, хоча «Собаки» зазвичай вважаються найгіршими позиціями в меню, підхід ABC/PM показав, що позиції, класифіковані як «Робочі коні», можуть бути навіть гіршими за «Собак» для ресторану. ABC-фактори прибутку та загальний операційний прибуток позицій показали, що «Робочі коні» приносять більшу частку загального негативного операційного прибутку, тоді як «Собаки» в цілому менше впливають на загальні збитки меню вечері. Цей важливий висновок не міг бути зроблений без застосування методів ABC. Тому підходи, запропоновані вище в рамках традиційного для західної практики методу МД/PM, є нереалістичними. Натомість, всі «Робочі коні» повинні бути виключені з меню ресторану.

Врешті-решт, аналіз МД визначив п'ять позицій як «Зірки», тоді як підхід ABC класифікував лише три позиції як «Зірки» (табл. 3.3). Бажано, щоб усі позиції в меню були «Зірками». Керівництво повинно зосередитися на збереженні існуючих «Зірок», а також на просуванні інших позицій, щоб спробувати перетворити їх на «Зірки». Керівництво повинно забезпечити суворий контроль якості «Зірок» і розмістити їх у добре помітному місці в меню. «Зірки» зазвичай не чутливі до ціни і можуть бути перевірені на нееластичність ціни. Клієнти можуть бути готові платити більше за деяких «Зірок», і підвищення ціни на ці позиції може значно збільшити прибуток. Прибутковість «Зірок» також можна збільшити за допомогою суворого

контролю витрат. Окрім контролю витрат на продукцію, слід проаналізувати витрати на прийом, зберігання, обробку та подачу «Зірок».

На відміну від аналізу МД/РМ, який показав високу відносну прибутковість для всіх зірок, аналіз АВС/РМ виявив, що лише одна «Зірка» («Філе міньйон») була дійсно прибутковою, тоді як інші зірки демонстрували прибутковість нижчу за середню.

Хоча аналіз меню за методом МД показує валовий прибуток, підхід до аналізу меню за методом АВС виявляє, що насправді меню вечері сприяє негативному операційному прибутку ресторану. Це відображає відносно високі накладні витрати ресторану. У цьому випадку фактичні витрати на основні страви вищі за їх ціни в меню, якщо аналізувати їх за допомогою методу АВС. Тому кожного разу, коли продається основна страва, за винятком трьох страв, які були класифіковані як «Зірки», ресторан зазнає операційних збитків.

Таке дослідження також показує, що застосування аналізу прибутковості меню, який виходить за рамки простого аналізу витрат на продукти харчування, є доречним для ресторанної галузі. Менеджери ресторанів не можуть приймати надійні рішення без повної інформації про витрати, що підкреслює необхідність аналізу меню за методом АВС. Таким чином, ймовірно, що рішення менеджера ресторану щодо управління меню будуть кардинально відрізнятися, якщо він зіткнеться з різними результатами аналізу меню за методом МД та підходом АВС. Це дослідження також показує, що методи АВС, застосовані в ресторанній індустрії, дозволяють значно поліпшити фінансовий аналіз, що включає більш точну і повну інформацію про витрати.

Таким чином переваги даного підходу полягають у наступному:

- дозволяють проводити оцінку собівартості страв, є допоіжними під час розрахунку фактичного прибутку, який заклад ресторанного бізнесу отримує від продажу страв;

- використовуючи показники продажів та прибутку, показує відносну прибутковість та популярність окремої страви, що пропонується;
- допомагає в плануванні, розробці меню та розробці стратегій ціноутворення;
- визначає страви, які добре продаються для успішної роботи бізнесу, та виключає ті, що знижують прибуток;
- дозволяє уточнювати планування меню у випадку страв, які приносять менше прибутку, але користуються великою популярністю серед клієнтів закладу громадського харчування;
- визначає страви, ціни на які потребують зміни.

ВИСНОВКИ

Дослідження проведене в даній кваліфікаційній роботі дозволяє зробити наступні висновки. Харчування є важливою складовою індустрії туризму. За даними Євростату 58% всіх підприємств сфери туризму належало до сектору харчування. Обороти підприємств сектору харчування склали 36% від загального обороту сфери туризму. Ресторанний бізнес робить значний внесок у національний ВВП, його вплив поширюється на численні сектори. Завдяки ефекту мультиплікації ресторанний бізнес стимулює такі галузі, як сільське господарство, логістика, нерухомість та технології. Ресторанна індустрія є джерелом зайнятості, що забезпечує роботою мільйони людей різних професій, від кухарів та офіціантів до маркетингологів та менеджерів ланцюгів поставок. В ЄС відсоток зайнятого населення у цьому секторі складав 59% від зайнятих в індустрії туризму, що підтверджує факт високої трудомісткості цього сектору та виконання ним важливої функції зайнятості населення.

Ресторани є важливими джерелами податкових надходжень на місцевому та національному рівнях. Ці кошти підтримують такі державні послуги, як освіта, інфраструктура та охорона здоров'я, що підкреслює роль галузі в розвитку громад. Ресторани відіграють ключову роль у підтримці місцевої економіки, закупаючи інгредієнти у місцевих фермерів, рибалок та ремісників. Крім того, ресторани є рушійною силою туризму. Унікальні гастрономічні враження приваблюють відвідувачів і збільшують місцеві витрати. Ресторани – це місця, де люди спілкуються. Вони також слугують культурними центрами, знайомлячи відвідувачів з новими кухнями та традиціями, тим самим сприяючи культурному обміну та взаєморозумінню.

Дані Державної служби статистики України показують, що кризова ситуація, пов'язана з початком повномасштабної війни, не оминула і ресторанну індустрію. Кількість суб'єктів господарювання за даним видом діяльності знизилась у 2022 році порівняно з 2021 роком на -16,1%.

Ресторанний бізнес як в Україні так і у всьому світі здебільшого функціонує в сфері малого підприємництва, для якого притаманним є високі витрати (порівняно з великим та середнім бізнесом). До того ж сфера харчування є трудомісткою, а, отже ресторанний бізнес має вищі витрати на оплату праці та, відповідно, пов'язані з цим витрати по сплаті соціальних відрахувань. Все це обґрунтовує важливість для підприємств ресторанного бізнесу формування ефективної системи управління прибутком, оскільки прибуток є важливим внутрішнім джерелом формування фінансових ресурсів підприємства.

Як показують дослідження науковців та практиків ефективність функціонування системи управління прибутком значно залежить від якості, повноти та оперативності формування інформаційного забезпечення, яке створює необхідні умови для формування управлінських рішень. Забезпечити якість та прозорість формування необхідних показників покликаний бухгалтерський облік. При чому даних фінансового обліку для таких цілей явно не достатньо, оскільки основне призначення фінансового обліку – реалізація фіскальних функцій держави. Цей пробіл заповнює управлінський облік, який формує групи показників за такими блоками: за сферами діяльності підприємства, за видами продукції; за видами ресурсів; за центрами відповідальності. за регіонами діяльності.

У сучасних умовах економічна діяльність підприємств значно диверсифікувалася. Зросла потреба у децентралізації та обліку відповідальності. Основна ідея полягає в тому, що великими диверсифікованими організаціями складно, а іноді й неможливо, керувати як єдиним сегментом, тому їх потрібно децентралізувати або розділити на керовані частини. Ці частини або сегменти називаються центрами відповідальності, які включають у себе: центри доходів, центри витрат, центри прибутку та центри інвестицій. Такий підхід дозволяє покласти відповідальність на керівників сегментів, які мають найбільший вплив на ключові елементи управління. До таких елементів належать виручка для

центру доходів, витрати для центру витрат, показник рентабельності для центру прибутку та повернення на інвестиції для центру інвестицій.

З метою визначення управлінських акцентів у ресторанному бізнесі використовують ABC-аналіз. ABC-аналіз у ресторані — це аналіз за принципом поділу меню на три групи страв, залежно від того, який внесок вони роблять у прибуток закладу. Крім ABC-аналізу застосовується в процесі управління продуктовими запасами. Важливим моментом визначення критерію або критеріїв для проведення ABC-класифікації. У якості критеріїв ABC-класифікації продажів з метою оцінки внеску кожної асортиментної позиції до прибутку та можливості його зростання для підприємств ресторанного бізнесу доцільно використовувати наступні показники: 1) частота продажу, 2) торгова націнка, 3) продуктові витрати. Враховуючи поєднання виробничого і торговельних процесів, ABC-аналіз продажів підприємства ресторанного господарства слід проводити окремо для кухні і бара.

У зарубіжній практиці в ресторанному бізнесі зазвичай встановлюються ціни в меню, використовуючи аналіз маржинального доходу. Разом з тим традиційні системи обліку витрат в зарубіжній практиці останні роки були замінені системами «Activity Based Costing». Це метод управлінського обліку, який дозволяє точніше визначати собівартість продукції шляхом розподілу витрат на конкретні види діяльності (процеси), а не за організаційними підрозділами. Він відрізняється від традиційних методів тим, що зв'язує накладні витрати з процесами, які їх створюють, а потім переносить ці витрати на продукти на основі їх споживання в цих процесах.

Проведення аналізу маржинального доходу (МД) та аналізу меню на основі діяльності (ABC) для одного і того ж меню вечері в ресторані виявило значну різницю в результатах. Ці результати мають важливі наслідки для управління прибутком ресторану. Результати свідчать про те, що підхід ABC/PM може бути кращим за аналіз МД/PM.

Результати даного дослідження також показують, що застосування аналізу прибутковості меню, який виходить за рамки простого аналізу витрат на продукти харчування, є доречним для ресторанної галузі. Менеджери ресторанів не можуть приймати надійні рішення без повної інформації про витрати, що підкреслює необхідність аналізу меню за методом ABC. Таким чином, ймовірно, що рішення менеджера ресторану щодо управління меню будуть кардинально відрізнятися, якщо він зіткнеться з різними результатами аналізу меню за методом МД та підходом ABC. Це дослідження також показує, що методи ABC, застосовані в ресторанній індустрії, дозволяють значно поліпшити фінансовий аналіз, що включає більш точну і повну інформацію про витрати. Переваги даного підходу полягають у наступному: дозволяють проводити оцінку собівартості страв, є допоіжними під час розрахунку фактичного прибутку, який заклад ресторанного бізнесу отримує від продажу страв; використовуючи показники продажів та прибутку, показує відносну прибутковість та популярність окремої страви, що пропонується; допомагає в плануванні, розробці меню та розробці стратегій ціноутворення; визначає страви, які добре продаються для успішної роботи бізнесу, та виключає ті, що знижують прибуток; дозволяє уточнювати планування меню у випадку страв, які приносять менше прибутку, але користуються великою популярністю серед клієнтів закладу громадського харчування; визначає страви, ціни на які потребують зміни.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Bell D. Food & Beverage Cost Control - Course Packet. Las Vegas: University of Nevada, Las Vegas Department of Reprographic Services. 2002.
2. Clifton S. M., Herbers, E., Chen, J. and Abrams, D. M. The tipping point: A mathematical model for the profit-driven abandonment of restaurant tipping. *CHAOS*. 2018. 28(2), 023109. doi: 10.1063/1.5004711
3. Cokins G. Activity-based cost management: An executive guide. NY: John Wiley & Sons, Inc. 2001.
4. Cooper R. & Kaplan R. Activity-based systems: measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*. 1992, 6(3), 1-11.
5. Cooper R. Cost classification in unit based and activity-based manufacturing costs systems. *Journal of Cost Management*, 1990. 4(3), pp 2-14.
6. Eurostat. Tourism industries - economic analysis. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tourism_industries_-_economic_analysis#Analysis_by_subsectors
7. Eurostat. Turnover in services - annual data. https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/sts_setu_a/default/table?lang=en&category=sts.sts_os.sts_os_t
8. Garrison R. & Noreen E. Managerial Accounting. (8th ed.). NY: Irwin McGraw-Hill. 1997.
9. Guide to Responsibility Centers in Managerial Accounting. URL: <https://www.quantifyhq.com/blog/responsibility-centers-accounting>
10. Higgins J. A. Responsibility Accounting. Arthur Andersen Chronicle. (According to Anthony [1989. *Journal of Management Accounting Research* (10)])
11. How to Establish Effective Responsibility Centres in Your Organization. <https://slm.mba/mmpf-003/effective-responsibility-centres-in-organization/>
12. Kalaitan T.V. Cherkasova S.V., Druhov O.O., Yaroshevych N. B. Features and scope of application of the ABC analysis in the controlling system of restaurant

industry. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2019. Vol.4. №31. P.196-207. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v4i31.190856>

13. Kalaitan T., Hrymak O., Kushnir L., Kondrat I., Yaroshevych N. Shadow economy in the hospitality industry. Ways of it's educe in Ukraine. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2023. Vol. 2. No. 49. P. 300–312. <https://doi.org/10.55643/fcaptp.2.49.2023.4002>

14. Kasavana M. & Smith D. Menu Engineering – A Practical Guide to Menu Analysis, revised edition, Okemos, MI: Hospitality Publications. 1990.

15. Kovtunenکو Yu.V., Minyailyk V.V., Tovkan D.N.. Determination of features of formation of income of the enterprises in the course of their operating activities. *Economics: time realities*. 2016. №6(28). <https://economics.net.ua/files/archive/2016/No6/73.pdf>

16. Mahmud, Iffat, et al. Revisiting responsibility accounting: what are the relationships among responsibility centers? *Global Journal of Accounting and Finance*, vol. 2, no. 1, summer 2018, pp. 84+. Gale Academic OneFile, https://www.igbr.org/wp-content/Journals/Articles/GJAF_Vol_2_No_1_2018-pgs-84-98.pdf

17. Managerial Accounting. Introduction to Responsibility Centers. URL: <https://courses.lumenlearning.com/wm-managerialaccounting/chapter/introduction-to-responsibility-centers/>

18. McConnell, Campbell, Brue S., Flynn S. Economics : Principles, Problems, & Policies / Campbell McConnell, Stanley Brue, Sean Flynn. 21st Ed. McGraw-Hill, 2018. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/SENMK/economics_mcconnell.pdf

19. Mun S. G., Koh Yo., Jang, S. Which Type of M&A Makes an Acquiring Restaurant Firm a Star? Profit-Driven Versus Growth-Driven M&A. *Cornell Hospitality Quarterly*. 2021. doi: 10.1177/1938965520979174

20. OpenTable. URL: <https://www.opentable.com/>

21. Özmen, M. U. In Pursuit Of Understanding Markups In Restaurant Services Prices. *The Singapore Economic Review*, 2020. vol. 65(06), p. 1423-1437, December. doi: 10.1142/S0217590818500091
22. Pajrok A. Responsible Accounting in the Hospitality Industry. *Journal of Education Culture and Society*, 2020. 5(2), 53-60. <https://doi.org/10.15503/jecs20142.53.60>
23. Poster. 9 Restaurant Trends for 2024. New Trends in the Restaurant Industry. URL: <https://joinposter.com/en/post/restaurant-trends>
24. Raab C., Hertzman J., Mayer, K. The use of activity-based costing menu engineering: a more accurate way to maximize profits from a restaurant menu. 2005 I-CHRIE Annual Conference Proceedings. P.327-334.
25. Raab C., Mayer K. Exploring the use of activity-based costing in the restaurant industry,” *International Journal of Hospitality and Tourism Administration*, 2004. 4, (2), 25-48.
26. Raab C. The feasibility of activity-based costing in the restaurant industry. (Unpublished Doctoral Dissertation, University of Nevada, Las Vegas, 2003).
27. Raab C., Mayer K., Ramdeen C., Ng S. The Application of Activity-Based Costing in a Hong Kong Buffet Restaurant. Conference Proceeding, CHRIE Annual Convention of 2004.
28. Reserve. URL: <https://reservetbilisi.ge/>
29. Schmidgall R. Hospitality industry managerial accounting,(4th ed.), Educational Institute American Hotel & Motel Association. 1997.Lansing, MI.
30. Solnet D., Ford R., McLennan C.-L. (2018). What matters most in the service-profit chain? An empirical test in a restaurant company. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 30 No. 1, pp. 260-285. doi: 10.1108/IJCHM-05-2016-0267
31. The Role of Responsibility Centres in Achieving Organizational Goals. <https://slm.mba/mmpf-003/role-of-responsibility-centres-in-achieving-organizational-goals/>

32. What are the duties of the Restaurant Cost Control Manager and what is their importance? <https://qapera.com/what-are-the-duties-of-the-restaurant-cost-control-manager-and-what-is-their-importance/>

33. Why the Restaurant Industry is the Bloodline of the Economy. <https://www.linkedin.com/pulse/why-restaurant-industry-bloodline-economy-l-christian-amougou-wszkc#:~:text=B.&text=The%20restaurant%20industry%20is%20a%20powerhouse%20of%20employment%2C%20providing%20jobs,needed%20for%20long%20term%20success.>

34. WTTC. Global Travel & Tourism is Strong Despite Economic Headwinds, URL: [https://wttc.org/news/global-travel-and-tourism-is-strong-despite-economic-headwinds#:~:text=According%20to%20the%20global%20tourism,grew%205.4%25%20to%20\\$5.3TN.&text=WTTC%20forecasts%20that%20by%202035,innovation%20as%20Travel%20&%20Tourism%20expands](https://wttc.org/news/global-travel-and-tourism-is-strong-despite-economic-headwinds#:~:text=According%20to%20the%20global%20tourism,grew%205.4%25%20to%20$5.3TN.&text=WTTC%20forecasts%20that%20by%202035,innovation%20as%20Travel%20&%20Tourism%20expands)

35. Yelp. URL: <https://www.yelp.com/>

36. Бланк І.О. Управління прибутком. Київ: Ніка-центр. 2007. 768с.

37. Висlobодська Г., Калайтан Т. Історичні аспекти формування категорії прибутку та її сучасна інтерпретація для підприємств готельно-ресторанного бізнесу. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна* серія «Економічна». 2023. № 104. С.79-88. <https://doi.org/10.26565/2311-2379-2023-104-09>

38. Державна служба статистики України. Діяльність підприємств. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/size_20.htm

39. Калайтан Т. В. Облік і аналіз фінансових результатів в управлінні діяльністю підприємств громадського харчування: автореф. дис. На здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец. 08.06.04 – «Облік, аналіз та аудит». Львів. 2004. 16 с.

40. Калайтан Т.В., Гримак О.Я., Кушнір Л.П. Фіскальне стимулювання конкурентоздатності українського туризму в умовах Євроінтеграції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*.

Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство». 2022.
Вип. 44. С.41-49. http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/44_2022ua/9.pdf

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затв. наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затв. наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 № 318. Редакція від 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затв. наказом Міністерства фінансів України 20.10.99 № 246. Редакція від 01.01.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Індекс зміни обороту в сфері харчування та напоїв ЄС-27

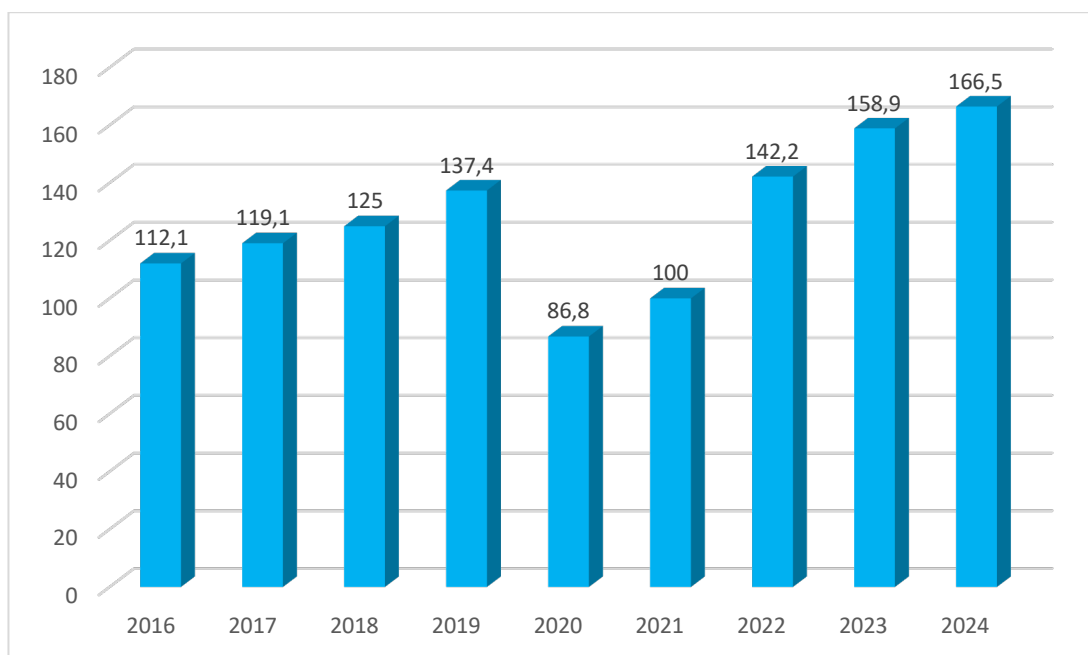


Рис. А.1. Оборот діяльності в сфері харчування та напоїв ЄС-27 по відношенню до 2021 року, %

Джерело: сформовано автором самостійно за даними Євростату [7].

ДОДАТОК Б

Ставки ПДВ для секторів тимчасового розміщування та організації харчування в країнах-членів ЄС

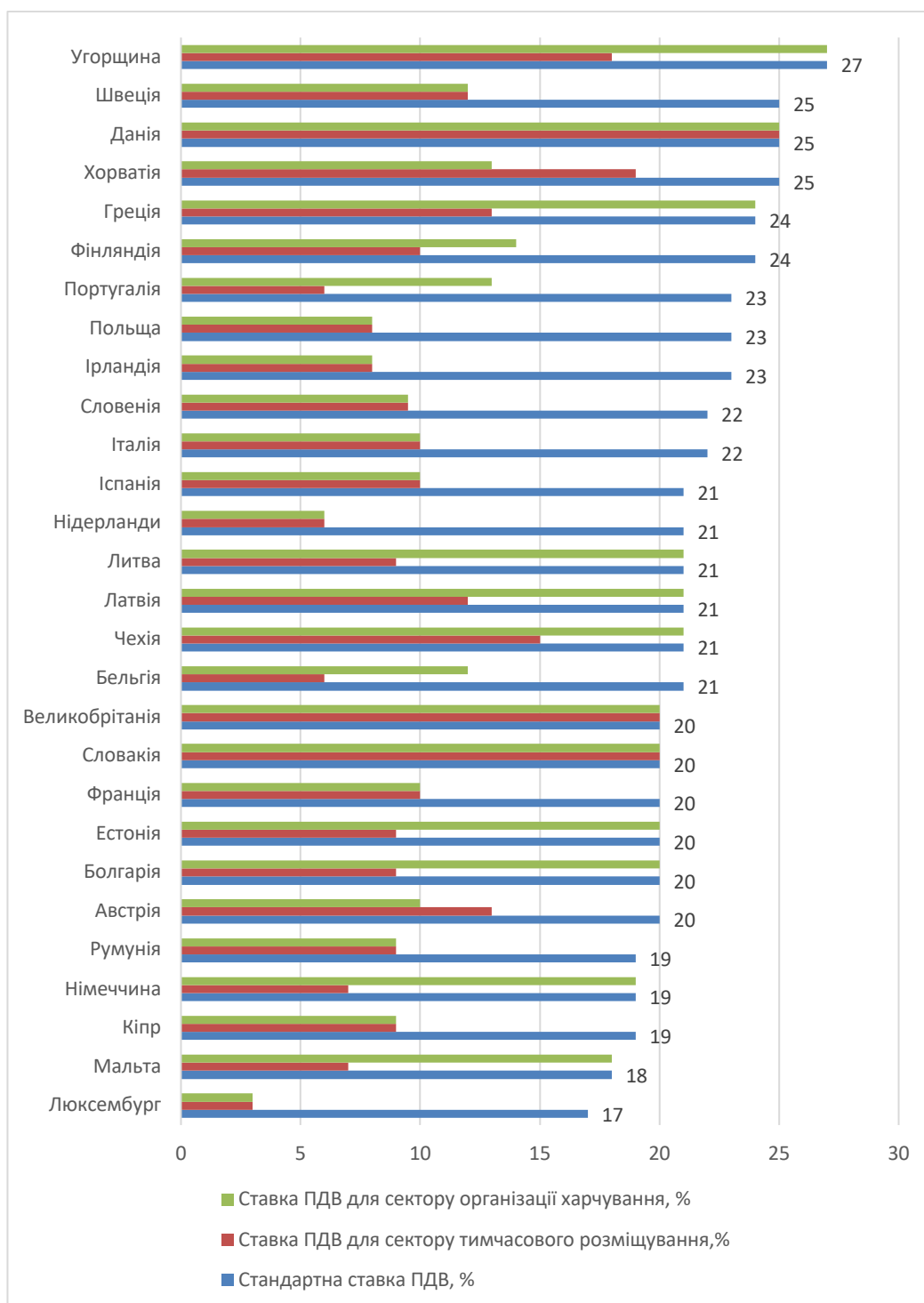
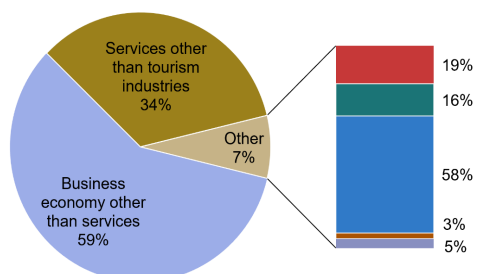


Рисунок Б.1 - Стандартні ставки ПДВ та ставки ПДВ для секторів тимчасового розміщування та організації харчування в країнах-членів ЄС

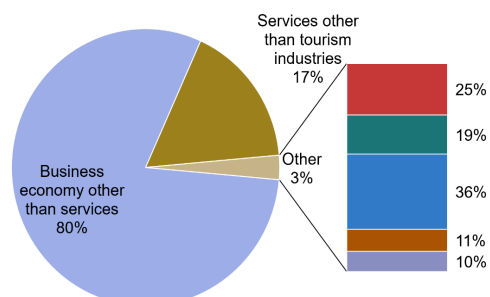
Джерело : [40].

ДОДАТОК В

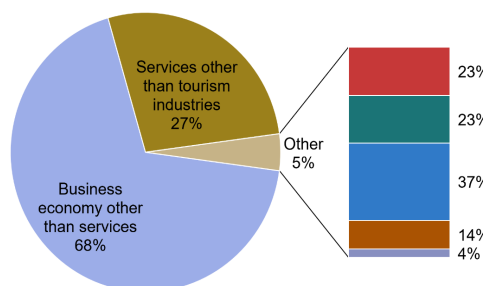
Enterprises



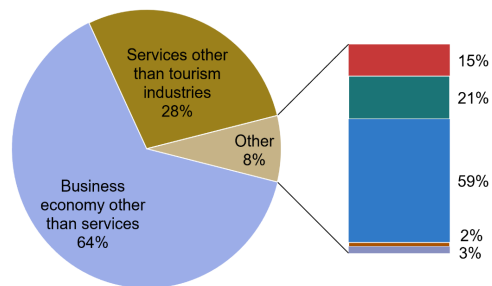
Net turnover



Value added



Persons employed



■ Transport
 ■ Accommodation
 ■ Food and beverage
 ■ Car and other rental
 ■ Travel agency, tour operator and related activities

Джерело: [6].

ДОДАТОК В

Додаток OpenTable

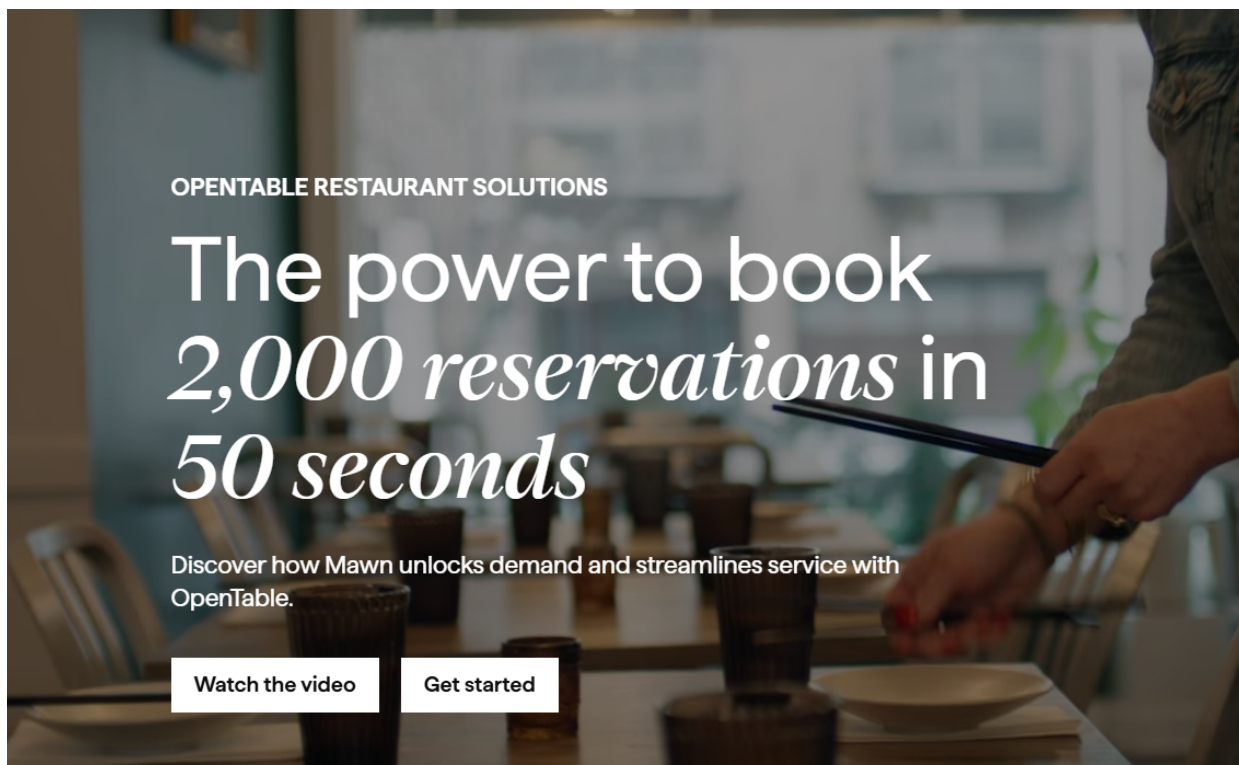


Рисунок В.1 - Додаток OpenTable

Джерело: [20].

ДОДАТОК Г

Додаток Reserve

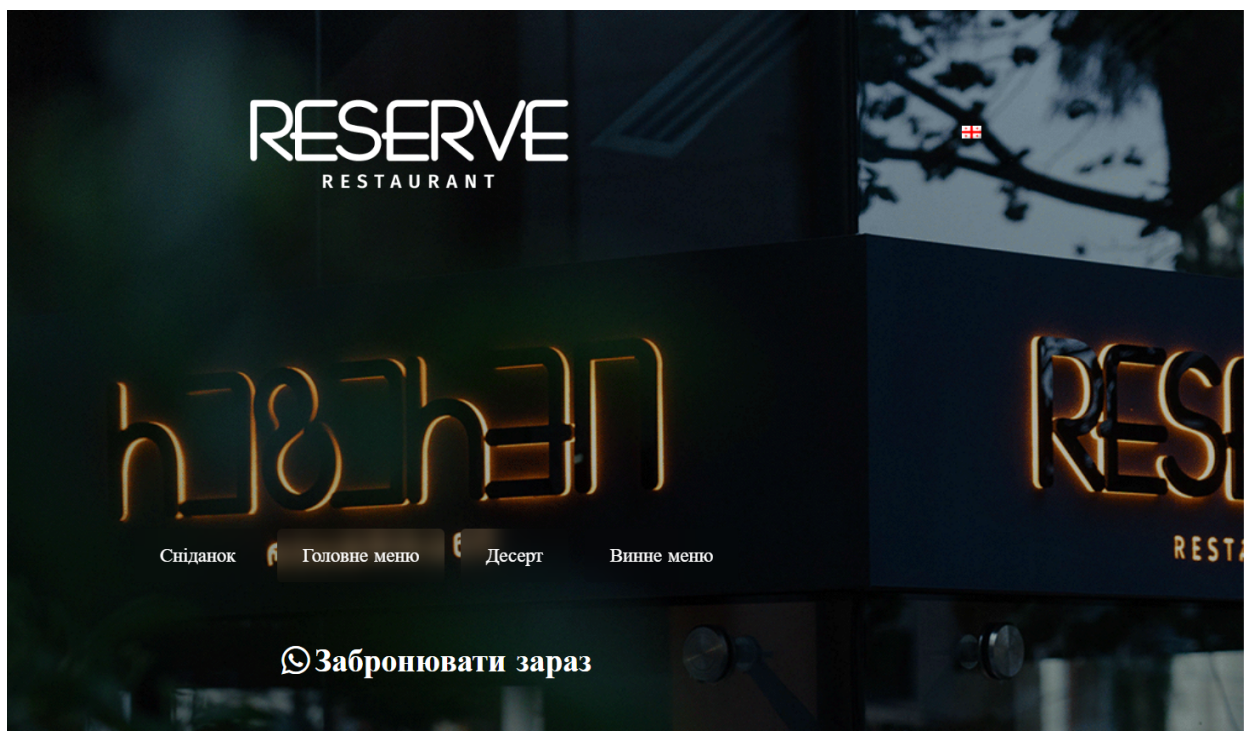


Рисунок. Г.1 – Додаток Reserve

Джерело [28].

ДОДАТОК Д

Додаток Yelp

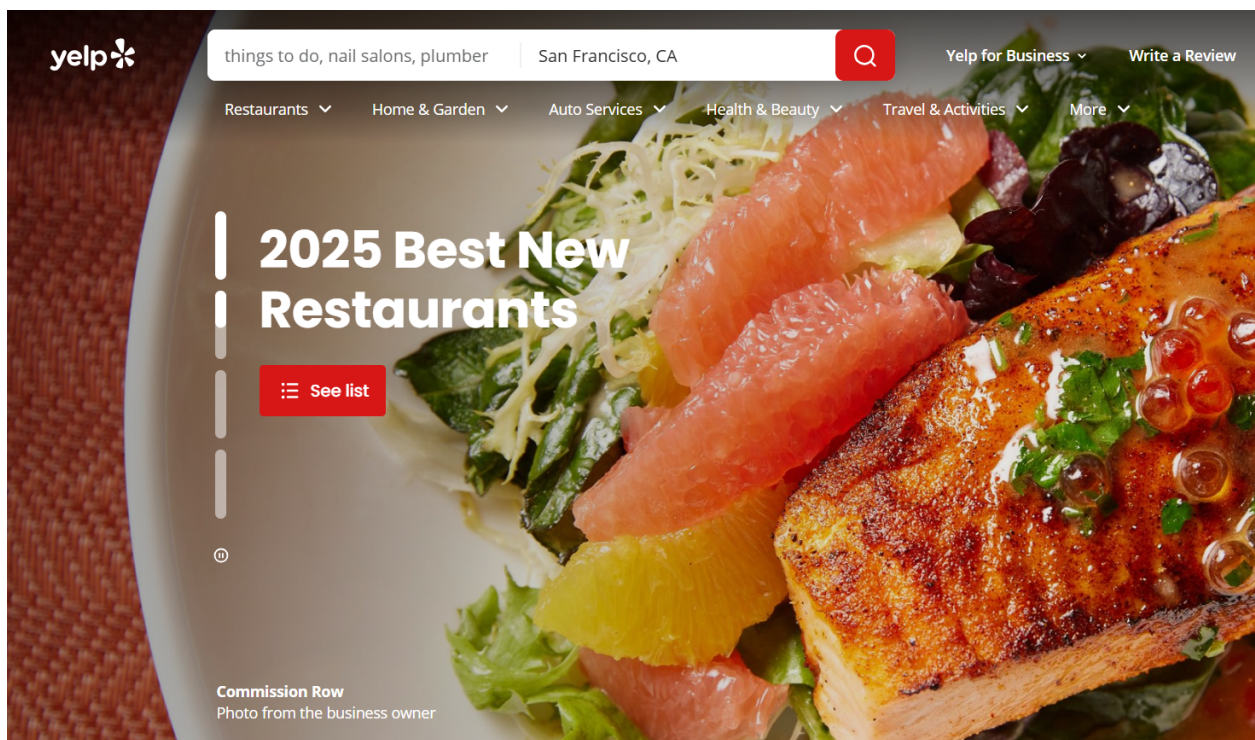


Рисунок. Д.1 – Додаток Yelp

Джерело: [35].