

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/D2026-86-267>

УДК 657.471.1:640.43

ПЛАНУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РЕСТОРАННИХ ЗАКЛАДІВ НА ЗАСАДАХ МЕТОДУ ABC

PRODUCT COST PLANNING IN RESTAURANT ENTERPRISES BASED ON THE ABC METHOD

Єгунов Юрій Артемовичкандидат економічних наук, доцент,
Одеський національний економічний університет
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-1908-3809>**Єгунова Ірина Миколаївна**старший викладач,
Одеський національний економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9527-3754>**Yegunov Yuriy, Yegunova Irina**

Odesa National Economic University

У статті обґрунтованні прикладні засади впровадження методу ABC у практику планування собівартості продукції ресторанних закладів. Висвітлено роль калькулювання як інструменту меню-інжинірингу в умовах трансформації бізнес-моделей. Доведено, що метод ABC є інструментом розподілу непрямих витрат, які присутні у складі як накладних, так і основних витрат галузі. Запропоновано авторську багатокomпонентну класифікацію поточних витрат, яка дозволяє детермінувати об'єкти ABC-моделювання. Розроблено трирівневу модель декомпозиції непрямих витрат за ознаками: функціональна зона, операція та вид витрат. Виокремлено п'ять ключових зон закладу, для кожної з яких потрібно формувати матрицю операцій та драйверів, що забезпечують високу точність калькулювання повної собівартості страв.

Ключові слова: повна собівартість, калькулювання собівартості, ресторанний заклад, непрямі витрати, меню-інжиніринг, метод ABC, пули непрямих витрат, драйвери витрат, декомпозиція витрат, функціональні зони.

The article is devoted to the theoretical substantiation and development of applied principles for implementing the Activity-Based Costing (ABC) method in the practice of product cost planning for restaurants. The relevance of the study is driven by the radical transformation of business models in the industry, which requires a shift from simplified pricing approaches to precision costing methods. The paper proves that full cost calculation is a key tool for menu engineering, enabling management to make informed decisions regarding assortment optimization and recipe modification. The author critically analyzes the methodological uncertainty regarding the positioning of the ABC method. Based on the differentiation between the concepts of «overheads», «fixed costs», and «indirect costs», it is substantiated that indirect costs are the primary object of ABC modeling, as they are present both in overheads and in a certain portion of prime costs (specifically, the labor costs of certain categories of contact personnel). It is clarified that the ABC method allows for establishing a direct cause-and-effect relationship between indirect costs and the cost object, transforming them into "direct by activity" for accurate allocation. The scientific novelty of the research lies in the development of an original multi-component classification of current costs adapted to the needs of ABC modeling. Within this model, technologically direct costs are distinguished, alongside identified, determined, and undetermined indirect costs. This approach minimizes subjectivity in the distribution of the «common cost pool» and ensures high calculation accuracy. The practical significance of the research results is implemented through the construction of a three-level model for the decomposition of indirect costs based on combined attributes: «functional zone – operation – type of cost». Five key functional zones of a modern medium-sized restaurant have been identified, including: the production zone (kitchen), the trade and service zone (dining area), the storage and technical zone, the sanitary and hygienic zone, and the delivery zone. The developed matrix of operations and corresponding resource drivers establishes a structural framework for the implementation of the ABC system, ensuring transparency in the cost formation of each menu item and enhancing the efficiency of the enterprise's strategic cost management.

Keywords: full cost, cost calculation, restaurant establishment, indirect costs, menu engineering, ABC method, indirect cost pools, cost drivers, cost decomposition, functional areas.



Постановка проблеми. Однією з ключових детермінант забезпечення конкурентоспроможності та фінансової стійкості сучасного ресторанного закладу є ефективна система управління витратами. Радикальна трансформація бізнес-моделей у ресторанному господарстві, зумовлена розвитком цифрових технологій, зміною поведінки споживачів, а також трансформацією логістичних ланцюгів і ускладненням архітектури логістичних потоків, вимагає перегляду підходів до управління собівартістю. У цьому контексті калькулювання стає ключовим інструментом меню-інжинірингу, використання якого неможливе без точного визначення витрат, що стоять за кожною позицією меню. Саме на основі даних про повну собівартість менеджмент може прийняти обґрунтовані рішення щодо виведення з меню нерентабельних страв, модифікації рецептур збільшення продажів найбільш прибуткових позицій.

Викладене вище суттєво актуалізує проблему удосконалення методів визначення повної собівартості продукції підприємств ресторанного господарства. Перспективним напрямом її розв'язання є впровадження методів калькулювання, заснованих на диференційованому розподілі накладних витрат відповідно до реального споживання ресурсів кожним бізнес-процесом. У складі таких інструментів особливе місце займає метод ABC (Activity-Based Costing), який дозволяє сформулювати релевантну інформаційну базу для стратегічного управління витратами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методичним аспектам калькулювання собівартості продукції присвячена значна кількість досліджень вітчизняних та зарубіжних науковців. Більшість із них обґрунтовують доцільність визначення повної собівартості продукції в умовах багатоменклатурного виробництва, що зумовлює актуальність подальшого пошуку коректних методів вирішення вказаного завдання.

Фундаментальною віхою у розвитку теорії управлінського обліку і калькулювання собівартості продукції стала монографія Г. Джонсона та Р. Каплана «Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting» (1987 рік), у якій було вперше сформульовано концептуальні засади методу Activity-Based Costing (ABC) як відповідь на кризу релевантності традиційних систем калькулювання [1]. У цій праці автори довели, що традиційні методи калькулювання, сформовані ще у XIX столітті, за сучасних умов стрімкого зростання частки

непрямих витрат призводять до викривлення показників повної собівартості продукції. Вперше запропонувавши розглядати діяльність підприємства як сукупність бізнес-процесів (операцій), що споживають ресурси, вони заклали теоретичне підґрунтя для побудови моделей диференційованого розподілу витрат.

Подальший розвиток методології ABC пов'язаний із плідною співпрацею Р. Каплана та Р. Купера. У серії фундаментальних праць автори деталізували архітектуру системи, запровадили концепцію «драйверів витрат» (cost drivers) та обґрунтували рівні ієрархії витрат. Фундаментальним узагальненням цих досліджень стала монографія «Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance» (1998 рік), яка й сьогодні вважається ключовим джерелом теоретичної систематизації методу ABC [2].

Проблематика адаптації методології ABC до умов господарювання в Україні тривалий час залишається предметом фахових дискусій. У своїх численних публікаціях українські вчені висвітлюють не лише методичні засади розподілу витрат, а й виклики практичної імплементації цієї системи на національних підприємствах.

Застосування методу ABC в контексті ціноутворення, оптимізації асортименту та формування номенклатурного плану підприємства, зокрема порівняно з традиційними системами розподілу непрямих витрат, детально проаналізовано у працях М. Б. Кулиничка [3; 4]. Питання управління витратами в умовах економічної нестабільності, а також адаптації інструментарію управлінського обліку до кризових явищ розглянуто у праці І. П. Склярчук та І. С. Драка [5]. Автори обґрунтовують доцільність використання методу процесно-орієнтованого управління витратами (Activity-Based Costing, ABC) як дієвого інструменту оптимізації. Застосування ABC забезпечує прозорість розподілу витрат за бізнес-процесами, що дозволяє виокремити операції з максимальною доданою вартістю та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Дослідження методів формування собівартості та ціноутворення на науково-інформаційну продукцію в межах концепції «розумного підприємства» висвітлено у праці О. С. Балана та П. Г. Перерви [6]. Автори наголошують, що специфічні характеристики такої продукції ускладнюють традиційні розрахунки, що зумовлює необхідність застосування нових методологічних підходів. Серед них дослід-

ники виокремлюють метод ABC як найбільш доцільний для калькулювання витрат на створення специфічних інформаційних продуктів [6, с. 73-74].

Необхідність інтеграції стратегічного аналізу та управлінського обліку задля підвищення ефективності бізнес-процесів обґрунтовано у праці І. Т. Райковської та ін. [7]. Автори доводять, що процесно-орієнтований підхід є базою для такої інтеграції, оскільки забезпечує ідентифікацію стратегічно значущих процесів, їхніх драйверів та фінансової результативності. Використання методу ABC дозволяє комплексно оцінювати ефективність бізнес-процесів одночасно в операційному й стратегічному вимірах [7, с. 185].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість досліджень, присвячених адаптації методу ABC до специфіки українського бізнес-середовища, цей підхід досі не набув належного практичного застосування. Широкому впровадженню зазначеного інструментарію на вітчизняних підприємствах перешкоджає низка невирішених теоретико-методичних проблем, що зумовлює необхідність активізації наукових розробок у цьому напрямі.

Зокрема, на сьогодні бракує методологічної визначеності щодо позиціонування методу ABC, передусім у частині ідентифікації витрат (накладних чи непрямих), які мають виступати об'єктом розподілу на його основі.

Велика частина невирішених питань пов'язана з галузевими особливостями впровадження методу ABC у закладах ресторанного господарства. Так, досі існує проблема обґрунтованого розподілу поточних витрат ресторанних закладів на основні та накладні.

Виникає об'єктивна потреба у класифікації непрямих витрат закладів ресторанного господарства, яка дозволить чітко визначити об'єкти їх розподілу в контексті ABC-моделювання. Одним із найскладніших питань, що потребує належного наукового обґрунтування, є формування пулів непрямих витрат у розрізі функціональних зон ресторанного закладу та вибір адекватних драйверів витрат.

Постановка цілей статті. Метою статті є теоретичне обґрунтування прикладних засад впровадження методу ABC у практику планування собівартості ресторанних закладів шляхом усунення методологічної невизначеності в ідентифікації об'єктів розподілу непрямих витрат, формування їх функціо-

нальних пулів та обґрунтування драйверів їх розподілу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Протягом тривалого часу на підприємствах ресторанного господарства використовується спрощений підхід до калькулювання собівартості продукції, відповідно до якого остання враховує лише собівартість сировини, так званий фуд-кост – сировинну собівартість страв [8]. При цьому калькуляційна карта не відображає жодних інших статей витрат і до складу собівартості одиниці готової продукції не входять ані прямі витрати на оплату праці, ані розподілені загально-виробничі витрати [9]. Тобто в ресторанних закладах повна собівартість страв не розраховується, а відпускна ціна визначається як сума сировинної собівартості страви і торговельної націнки (сума, яку ресторан додає до вартості сировини (фуд-кост), щоб покрити витрати на приготування, сервіс, отримання прибутку та сплату податків.

Поширення методу фуд-кост у ресторанному господарстві зумовлене його простотою та мінімальними вимогами до інформаційного забезпечення. Проте, з погляду управлінського обліку, цей метод є недосконалим через викривлення механізмів розподілу накладних витрат. Оскільки метод ігнорує відмінності в трудо-, енерго- та машиноємності страв, накладні витрати розподіляються пропорційно до вартості сировини. Це провокує ефект «перехресного субсидування»: страви з високою сировинною собівартістю штучно перебирають на себе частку витрат, що належать менш вартісним позиціям. Як наслідок, знижується об'єктивність ціноутворення та нівелюється реальна оцінка рентабельності окремих позицій меню.

У сучасних умовах, коли частка непрямих та накладних витрат на підприємствах ресторанного господарства постійно зростає, традиційний підхід до ціноутворення перестає бути ефективним інструментом прийняття стратегічних рішень. Виникає об'єктивна потреба у переході до розрахунку повної собівартості страв, яка відображає реальний обсяг спожитих ресурсів.

Радикальним вирішенням цієї проблеми є перехід до прецизійних моделей калькулювання, що базуються на глибокій декомпозиції непрямих витрат та їх цільовому закріпленні за конкретними об'єктами обліку. У цьому контексті одним із найбільш ефективних інструментів є метод ABC (Activity-Based Costing), застосування якого забезпечує високу точ-

ність розрахунків, недосягну для традиційних методів.

ABC (Activity – Based Costing) – дослівно метод калькуляції на основі діяльності – був розроблений американськими ученими Р. Капланом, Г. Джонсоном і Р. Купером та впроваджений в США на початку 60-х років ХХ століття. На відміну від традиційних підходів, побудованих за принципом «продукція споживає ресурси», метод ABC ґрунтується на постулаті: продукція споживає операції (функції), а операції – ресурси. За такої логіки витрати виникають саме внаслідок виконання певної діяльності. Фактично, концепція ABC дозволяє встановити безпосередній причинно-наслідковий зв'язок непрямих витрат із об'єктом калькулювання, трансформуючи їх у «прямі за ознакою діяльності» для подальшого точного віднесення на собівартість конкретної продукції.

Водночас, незважаючи на концептуальну чіткість зазначеного методу, питання його функціонального призначення і місця в інструментарії калькулювання собівартості трактується в наукових джерелах неоднозначно. Аналіз методологічної невизначеності щодо позиціонування методу ABC у науковій літературі дозволяє стверджувати, що автори багатьох праць, ототожнюючи накладні та непрямі витрати, розглядають цей метод виключно як інструмент розподілу накладних витрат [3; 5; 10; 11; 12 та ін.]. Проте така позиція вбачається не просто неточною, а методологічно помилковою.

Насправді проблеми розподілу накладних чи постійних витрат як цілісних категорій не існує, оскільки значна їх частина може бути прямо ідентифікована з конкретними об'єктами калькулювання. Фундаментальним питанням теорії та практики управлінського обліку є саме розподіл непрямих витрат, які присутні як у складі постійних, так і у складі накладних витрат. Зазначені термінологічні неточності є наслідком змішування різних класифікаційних груп, що є грубою помилкою, оскільки:

1) ці групи витрат виокремлені на основі принципово різних групувальних ознак, що мають відмінне функціональне призначення:

– за характером участі у процесі виробництва витрати поділяються на основні та накладні;

– за характером поведінки щодо обсягів діяльності витрати групуються на змінні та постійні;

– за способом віднесення на собівартість витрати диференціюються на прямі та непрямі.

2) зазначені групи витрат суттєво відрізняються за своїм складом, що створює зони перетину. Зокрема, у складі постійних витрат присутні як непрямі, так і прямі витрати (наприклад, витрати на рекламу конкретного продукту або освоєння виробництва нової страви). Своєю чергою, у складі накладних витрат містяться як постійні, так і змінні складові, причому не всі накладні витрати є непрямыми. Наприклад, витрати на пакування та відвантаження конкретної продукції належать до прямих змінних витрат, а витрати на маркетингове просування окремого бренду – до прямих постійних витрат.

Доцільно зауважити, що в західній економічній школі термін «Indirect Costs» (непрямі витрати) використовується як технічна характеристика (що вказує на неможливість прямого віднесення на об'єкт), тоді як «Overheads» (накладні витрати) використовується як функціональна ознака (що визначає функціональне призначення витрат (витрати на обслуговування та управління). За логікою засновників концепції ABC, цей метод є інструментом калькулювання, за якого непрямі витрати (indirect costs), суттєву частку яких становлять саме накладні витрати (overheads), стають прозорими та контрольованими завдяки використанню драйверів операцій.

Представлені аргументи дозволяють розглядати метод ABC суто як інструмент коректного розподілу непрямих витрат. Саме в цій якості визначається його місце в інструментарії калькулювання собівартості, що дозволяє забезпечити високу точність управлінських розрахунків.

Далі торкнемося однієї із специфічних рис ресторанного бізнесу, яка полягає у розмитості межі між виробництвом продукції (кухня) та наданням послуг (зал). У результаті чого досі дискусійним залишається питання обґрунтованого розподілу операційних витрат закладів ресторанного господарства на основні та накладні. Зокрема, на сьогодні відсутня однозначна відповідь на питання, до основних чи накладних витрат слід відносити заробітну плату контактного персоналу.

До складу контактного персоналу ресторану (Front-of-House або сервісної служби) належать усі працівники, що забезпечують безпосередню взаємодію з гостями та про-

цес обслуговування. Проте з погляду калькулювання собівартості, до основних витрат доцільно відносити лише оплату праці тих фахівців, які безпосередньо залучені до фінальної стадії технологічного процесу створення продукту: офіціантів, сомельє, барменів та ранерів. Діяльність цього персоналу є невід'ємною частиною перетворення «кулінарної заготовки» на «ресторанну страву» та послугу в її завершеному вигляді. При цьому, витрати на оплату праці інших працівників контактної зони (зокрема, хостесів та менеджерів залу, відповідальних за бронювання, регулювання потоків гостей та координацію навантаження на сервісний персонал) слід класифікувати як накладні витрати, оскільки їхня функція має управлінський та інфраструктурний характер.

Уточнення функціонального призначення контактного персоналу та класифікація витрат на оплату їхньої праці дозволяють нам поглибити розуміння призначення та позиціонування методу ABC. Зокрема, ми довели, що в ресторанному господарстві об'єктом розподілу за цим методом виступають не лише накладні, а й певна частка основних витрат, які за своєю суттю є непрямими. Це можна розглядати у якості додаткових аргументів на користь обґрунтованих вище висновків щодо позиціонування методу ABC, як інструменту розподілу непрямих витрат.

Обґрунтованість калькулювання повної собівартості на основі методу ABC визначається не лише математичною точністю розрахунків, а багато в чому і від релевант-

ності класифікації витрат. Під останньою слід розуміти ступінь її відповідності реальним економічним процесам підприємства та управлінським цілям, а також її здатність максимально сприяти детермінуванню об'єктів ABC-моделювання.

Традиційна класифікація поточних витрат, яка використовується в ABC-методі, не здатна вирішити зазначене вище завдання. Застосування даного методу потребує більш глибокого аналізу економічної природи витрат та її всебічного врахування при побудові класифікаційних моделей. Це зумовлює доцільність відмовлення від традиційної двокомпонентної класифікації поточних витрат і переходу до використання в контексті ABC-моделювання авторської багатокомпонентної класифікації (рис. 1).

Непрямі витрати алгоритмічно визначаються як різниця між загальною сумою поточних витрат підприємства та масивом технологічно прямих витрат. Кількісне вимірювання цих витрат базується на первинній технологічній документації. Технологічні та калькуляційні карти: визначають норми закладки сировини на одиницю виходу; специфікації та рецептури регламентують якісний та кількісний склад компонентів; акти контрольних проб (випробувань) підтверджують реальні витрати в умовах конкретного виробництва. Формування бази прямих витрат належить до компетенції технологів та шеф-кухарів (для ресторанних закладів), що мінімізує вплив суб'єктивних облікових факторів. Саме технологічна служба відповідає за актуальність

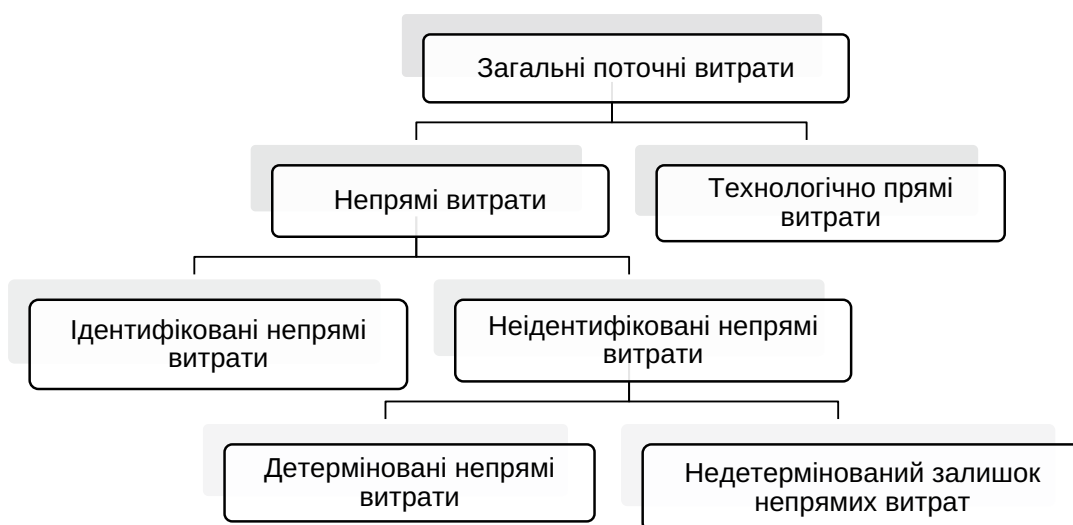


Рис. 1. Класифікація поточних витрат в контексті використання методу ABC-методу в ресторанных закладах

Джерело: сформовано авторами

норм і технічну обґрунтованість кожної статті витрат у цій групі.

За авторською методикою зазначені витрати підлягають подальшому розподілу на ідентифіковані та неідентифіковані непрямі витрати. У свою чергу, останні поділяються на детерміновані непрямі витрати і недетермінований залишок непрямих витрат.

Ідентифіковані непрямі витрати – це специфічна частина непрямих витрат, стосовно яких може бути встановлено однозначний, безпосередній та економічно доцільний зв'язок із конкретним об'єктом калькулювання (продуктом, послугою, замовленням) за допомогою засобів прямого вимірювання або цільового призначення. Природно ці витрати є прямими, але традиційно відносяться до складу непрямих через недостатню диференціацію на підприємстві обліку і планування поточних витрат. Ідентифікація відбувається шляхом переведення витрат із загального «котла» непрямих витрат до групи прямих шляхом встановлення локальних лічильників (наприклад, електроенергії на конкретному певному обладнанні), прямого закріплення витрат за номером замовлення або кодом страви (в рестораних господарств). У процесі ідентифікації вирішальну роль відіграє бухгалтер-калькулятор у тісній взаємодії з інженерно-технічним персоналом.

Детерміновані непрямі витрати представляють ту частину неідентифікованих непрямих витрат, стосовно якої встановлено чіткий причинно-наслідковий зв'язок із об'єктом калькулювання на основі застосування релевантних драйверів (факторів витрат). Саме детерміновані непрямі витрати виступають ключовим об'єктом АВС-моделювання, оскільки вони потребують інтелектуального пошуку причинно-наслідкових зв'язків (драйверів витрат) для забезпечення обґрунтованості калькулювання повної собівартості. Детермінація дозволяє перетворити «непрозорі» непрямі витрати на обґрунтовані складові собівартості. Процес детермінації координується аналітиками з управлінського обліку та менеджерами процесів, які здатні визначити найбільш адекватний драйвер для кожної операції.

Недетермінований залишок непрямих витрат – це частина непрямих витрат, стосовно якої на поточному рівні організації обліку неможливо встановити релевантний причинно-наслідковий зв'язок із об'єктом калькулювання, використовуючи доступні драйвери видів діяльності. Через відсутність економічно

обґрунтованих драйверів, цей залишок розподіляється на собівартість продукції за допомогою традиційних умовних баз (пропорційно прямим витратам, заробітній платі виробничого персоналу або маржинальному доходу). Такий розподіл є суб'єктивним і визнається «неминучим компромісом» заради отримання показника повної собівартості продукції. Мінімізація недетермінованого залишку непрямих витрат відноситься до одного з найважливіших завдань управлінського обліку.

Однією з найбільш дискусійних проблем управлінського обліку в ресторанному господарстві залишається формування пулів непрямих витрат та вибір репрезентативних драйверів витрат. Ефективним підходом до розв'язання цього завдання є дезагрегування витрат на основі методу декомпозиції. Цей інструмент, що в загальному розумінні передбачає поділ об'єкта на складові елементи [13], в АВС-моделюванні є засобом глибинної деталізації кожної статті непрямих витрат підприємства. Саме декомпозиція забезпечує функціональну однорідність витрат у межах окремих пулів, що істотно спрощує вибір обґрунтованого драйвера для кожного з них.

Для забезпечення максимальної конкретизації, повноти й аналітичної прозорості непрямих витрат ресторанного закладу їх декомпозицію доцільно здійснювати шляхом групування за кількома ознаками одночасно. Технологічно це реалізується через побудову багатовимірної системи (матриці), у якій кожен елемент витрат класифікується не за однією, а за комбінацією кількох класифікаційних критеріїв. Для ефективного використання інструменту декомпозиції у багатовимірному просторі необхідно керуватися низкою принципів, до основних з яких слід віднести:

- узгодженість ознак (кожна ознака має чітко визначений набір можливих значень);
- незалежність вимірів (ознаки мають бути логічно незалежними одна від одної);
- ідентифікацію кожного запису (кожна стаття витрат має містити повний набір класифікаційних ознак);
- можливість агрегування (сумування витрат не тільки за кожною класифікаційною ознакою, а і за їх різними комбінаціями);
- можливість формування пулів за комбінованими ознаками.

Розглянутим вище вимогам, на нашу думку, повною мірою відповідає трирівнева модель декомпозиції, що базується на комбінуванні наступних класифікаційних ознак: функціональна зона; операція; вид витрат. Така бага-

товимірною системою забезпечує ідентифікацію джерел споживання ресурсів на рівні окремих бізнес-процесів закладу, що є обов'язковою передумовою для обґрунтованого розподілу витрат за методами ABC.

У запропонованій структурі (зона – операція – вид витрат) ми рухаємося зверху вниз, деталізуючи, на що саме витрачається ресурс у межах певної операції. Знаходження виду витрат на останньому рівні дає можливість додавати в операцію будь-які ресурси (працю кухара, амортизацію плити, газ, електроенергію) без перегляду всієї структури моделі.

Для цілей управлінського обліку в закладах ресторанного господарства середнього розміру доцільно виділяти п'ять ключових функціональних зон, що дозволяє забезпечити репрезентативність даних про витрати:

- виробнича зона (кухня) – головний виробничий простір закладу, призначений для здійснення технологічних процесів приготування страв та напоїв;
- торговельно-обслуговувальна зона – простір, що забезпечує безпосередню взаємодію із споживачем; включає торгову залу, барну стійку та зону очікування;
- складсько-технічна зона консолідує приміщення для зберігання запасів (холодильні та морозильні камери, комори) та технічні вузли (електрощитова, вентиляційні системи, тепловий пункт);
- санітарно-гігієнічна зона об'єднує допоміжні приміщення для гостей і персоналу, необхідні для забезпечення санітарно-гігієнічних вимог до функціонування закладу;
- зона доставки (Delivery Unit) – окремий функціональний сегмент, виділення якого

зумовлене трансформацією сучасних бізнес-моделей, а саме, зростанням частки дистанційного обслуговування клієнтів. Виокремлення цієї зони є необхідною умовою для коректного калькулювання повної собівартості продукції.

У межах кожної функціональної зони закладу ресторанного господарства за допомогою класифікаційною ознакою виділяються окремі операції (табл. 1).

Визначення операцій в розрізі функціональних зон формує структурний каркас ABC-моделювання. На наступному етапі для кожної з них розробляється матриця «операції-драйвери» із зазначенням видів спожитих ресурсів. Використання трикомпонентної декомпозиції непрямих витрат закладу дозволяє встановити прямий кількісний зв'язок між споживанням ресурсів та виконанням окремих операцій, забезпечуючи обґрунтованість калькулювання собівартості продукції в межах методології ABC.

Зазначені матриці можна будувати з різним ступенем деталізації операцій. Однак перевагу слід віддавати використанню деталізованого підходу, оскільки в укрупненому обліку неможливо застосувати точні драйвери і доводиться шукати один компромісний вимірник для всієї зони (наприклад, загальний робочий час). Приклад побудови деталізованої матриці для виробничої зони «Кухня» ресторанного закладу середнього розміру наданий в табл. 2.

Ми бачимо, що різні операції всередині кожної зони використовують ресурси абсолютно по-різному. Так, операція «Очищення та миття» споживає воду та людську працю,

Таблиця 1

Матриця функціональних зон та операцій для середнього ресторанного закладу

Функціональні зони	Основні операції (Activity)
1. Виробнича зона (Кухня)	Первинна обробка сировини; термічна обробка; порціонування та оформлення страв; миття виробничого інвентарю.
2. Торговельно-обслуговувальна зона (Зала)	Сервірування столів; обслуговування споживачів (прийом замовлень, подача); прибирання торгової зали; розрахунково-касове обслуговування.
3. Складсько-технічна зона	Приймання товарів; зберігання (контроль температурного режиму); внутрішнє переміщення запасів; технічне обслуговування систем (вентиляція, енерговузли).
4. Санітарно-гігієнічна зона	Прибирання санвузлів; забезпечення витратними матеріалами; санітарна обробка приміщень.
5. Зона доставки	Прийом замовлень (через агрегатор або телефон); пакування страв; передача замовлення кур'єру; обробка зворотного зв'язку/скарг.

Джерело: сформовано авторами

Таблиця 2

**Деталізована матриця операцій і драйверів
для зони «Кухня» середнього ресторанного закладу**

Операція (пул витрат)	Вид спожитого ресурсу	Драйвер витрат (Resource Driver)
Очищення та миття овочів/м'яса	Вода, миючі засоби	Маса нетто (кг)
	Робочий час помічника кухаря	Сукупна трудомісткість операцій (люд.-хв за період)
Нарізка та фіксація заготовок	Інструмент (зношування ножів)	Кількість циклів нарізки
	Робочий час кухаря	Сукупна трудомісткість операцій (люд.-хв за період)
Короткочасна термообробка (мікрохвильова/фритюр)	Електроенергія, амортизація обладнання	Сукупна машиноємність операцій (маш.-хв за період)
	Робочий час кухаря	Сукупна трудомісткість операцій (люд.-хв за період)
Тривала термообробка (гриль, духовка)	Газ, електрика, газ-контроль, вентиляція	Сукупна машиноємність операцій (маш.-хв за період)
	Робочий час кухаря	Сукупна трудомісткість операцій (люд.-хв за період)
Порціонування (зважування)	Амортизація обладнання (ваги)	Кількість зважувань
Фінальне декорування	Робочий час кухаря	Кількість оформлених страв
Миття котлового обладнання	Гаряча вода, хімічні засоби, амортизація	Кількість завантажень посудомийної машини

Джерело: сформовано авторами

а «Тривала термообробка» – газ, електрику та вентиляцію. Якщо не деталізувати витрати в зазначеній зоні, то витрати на воду та газ будуть усереднені. У результаті страва, яка взагалі не проходить термообробку (наприклад, сирий тартар або салат), отримає у свою собівартість частку витрат на газ і вентиляцію. Деталізація витрат всередині зони повністю ліквідує це викривлення, тому що дозволяє кожному пулу витрат дати свій обґрунтований логічний драйвер.

Ключовим центром операційної діяльності ресторанного закладу, де відбувається безпосередній контакт із кінцевим споживачем та капіталізація результатів виробничого процесу кухні, є торговельно-обслуговувальна зона (Зал). На відміну від виробничої зони, де переважають жорсткі технологічні нормативи, витрати зони «Зал» мають сервісно-орієнтований характер і значною мірою залежать від поведінкових факторів клієнтів, щільності посадки та структури замовлень. Тому для торговельно-обслуговувальної зони ключовим завданням при побудові матриці ABC (табл. 3) є вибір драйверів, що відображають інтенсивність обслуговування. Оскільки сер-

вісна зона практично не залежить від матеріальної маси продукту, а більше – від часу та кількості контактів із гостем, драйвери мають бути транзакційними.

Основним ресурсом залу є робочий час персоналу (офіціантів, барменів, ранерів, адміністраторів). Специфіка в тому, що цей ресурс неможливо «складувати» як сировину: якщо в залі немає гостей, хвилини офіціанта все одно оплачуються, але згорають безпосередньо. Тому в матриці ми виділяємо не просто «працівника», а «робочий час (люд.-хв)», розщеплений за операціями (що є основою для комбінування методу ABC з TDABC-моделлю (модифікацією методу ABC), яка дозволяє чітко уловлювати вартість «порожнього» часу (невикористаної потужності) та часу корисного сервісу.

Великий пласт витрат залу (освітлення, кондиціонування, опалення, фонові музика) створює загальну атмосферу і споживається закладом безперервно. Специфіка моделювання вимагає виділяти їх в окремий інфраструктурний пул, де драйвером є чистий час роботи залу, а не кількість гостей. Це захищає модель від викривлення: фіксовані витрати

Таблиця 3

**Деталізована матриця операцій і драйверів
для торговельно-обслуговувальної зони (Зал) середнього ресторанного закладу**

Операція (пул витрат)	Вид спожитого ресурсу	Драйвер витрат (Resource Driver)
1. Сервірування та підготовка столів	Робочий час офіціанта / ранера	Сукупна трудомісткість операцій (люд.-хв за період)
	Столова білизна, текстиль (амортизація та прання)	Кількість циклів використання / прання (шт. за період)
	Столовий посуд та скло (амортизація та бій)	Кількість сервірованих столів (одиниць за період)
2. Прийом замовлення та консультування	Робочий час офіціанта	Сукупна трудомісткість операцій (люд.-хв за період)
	Програмне забезпечення (ліцензія R-Keeper/Poster)	Кількість замовлень (одиниць за період)
3. подача страв та безпосередній сервіс	Робочий час офіціанта	Сукупна трудомісткість операцій (люд.-хв за період)
	Фірмовий одяг (форма персоналу)	Кількість відпрацьованих змін (днів за період)
4. Розрахунково-касове обслуговування	Робочий час адміністратора / касира	Сукупна трудомісткість операцій (люд.-хв за період)
	Касове обладнання (POS-термінал, ПРРО, принтер чеків)	Кількість чеків (транзакцій за період)
	Витратні матеріали (чекова стрічка)	Довжина надрукованої стрічки або кількість чеків (шт.)
5. Підтримання мікроклімату та освітлення зали	Електроенергія (кондиціонування, опалення, освітлення, фонові музика)	Загальний час роботи зали (годин за період)
6. Санітарне прибирання торгової зали	Клінінговий інвентар та мийні засоби для підлоги/поверхонь	Кількість циклів прибирання (шт. за період)
	Робочий час прибиральника / ранера	Сукупна трудомісткість операцій (люд.-хв за період)

Джерело: сформовано авторами

на утримання приміщення не повинні штучно «стрибати» в собівартості страв залежно від ступеню заповнення зали.

Такі дрібні витрати матеріальних ресурсів, як чекова стрічка, стікери, підписка на POS-систему (Poster/R-Keeper), прання столової білизни чи бій посуду, є непрямими, але їх споживання чітко дискретне. Вони активуються в момент певної дії (транзакції). Специфіка їх виділення в матриці полягає в підборі чистих транзакційних драйверів (кількість чеків, кількість зважувань, кількість циклів прання). Це дозволяє перетворити хаотичні загальногосподарські витрати на прозорі сервісні компоненти.

Висновки. Метод ABC (Activity-Based Costing) слід розглядати суто як інструмент коректного розподілу непрямих витрат, що

містяться у складі як накладних, так і постійних витрат підприємства. Саме така роль визначає його місце в інструментарії калькулювання повної собівартості продукції закладів ресторанного господарства.

Застосування ABC-моделювання встановлює прямий причинно-наслідковий зв'язок між споживанням ресурсів та конкретними операціями. Це дозволяє перетворити непрямі витрати на «прямі за ознакою діяльності», що є критично важливим для якісного меню-інжинірингу.

Застосування авторської багатокомпонентної класифікації поточних витрат дозволяє чітко виділити детерміновані непрямі витрати як основний об'єкт ABC-моделювання. На відміну від традиційних підходів, виокремлення ідентифікованих та детермінованих компо-

ментів створює надійне методологічне підґрунтя для максимального звуження обсягу «недетермінованого залишку непрямих витрат», що суттєво підвищує об'єктивність калькулювання повної собівартості страв.

Обґрунтованість вибору драйверів для пулів непрямих витрат безпосередньо залежить від їхньої функціональної однорідності, що забезпечується через застосування методу декомпозиції. Для досягнення максимальної аналітичної прозорості слід використовувати трирівневу модель декомпозиції, що базується на комбінуванні наступних класифі-

каційних ознак: функціональна зона – операція – вид витрат.

Для цілей управлінського обліку в закладах ресторанного господарства визначено п'ять ключових функціональних зон: виробничу (кухня), торговельно-обслуговувальну (зал), складсько-технічну, санітарно-гігієнічну та зону доставки. Для кожної зони слід формувати окрему матрицю «операції–драйвери» із деталізацією видів спожитих ресурсів, що створює цілісний структурний каркас ABC-моделювання та забезпечує прозорість формування вартості кожної позиції меню.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Johnson H. T., Kaplan R. S. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston : Harvard Business School Press, 1987. 269 p.
2. Kaplan R. S., Cooper R. *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston : Harvard Business School Press, 1998. 357 p.
3. Кулинич М. Б. Вибір методу обліку витрат і системи калькулювання та їх вплив на результат діяльності. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. (3). 2016. С. 127–133. URL: https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/14638/1/Kulynych_echas.pdf (дата звернення: 11.03.2026).
4. Кулинич М. Б. Взаємозв'язок методів калькулювання і методів обліку витрат у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці. / М. Б. Кулинич, В. В. Фреюк. *Агросвіт*. 2014. № 7. С. 63–68. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2014_7_14 (дата звернення: 21.03.2026).
5. Склярук І. П., Драка І. С. Управління витратами в умовах економічної нестабільності: адаптація облікових підходів. *Економіка та суспільство*. 2025. № 71. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-71-7>.
6. Балан О. С., Перерва П. Г., Лега О. В. Розвиток методів формування собівартості та ціни науково-інформаційної продукції в системі менеджменту «розумного підприємства». *Енергозбереження. Енергетика. Енергоаудит*. 2024. № 9(199). С. 72–81. DOI: <https://doi.org/10.20998/2313-8890.2024.09.06>.
7. Райковська І. Т., Муравський О. Ю., Наливайко Д. В., Шокало С. В. Аналітичне забезпечення ефективності бізнес-процесів в умовах розвитку фондового ринку: роль стратегічного аналізу та управлінського обліку. *Сталий розвиток економіки*. 2026. № 1(58). DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2026-58-25>.
8. Александрова С. А., Світлічна В. Ю., Бекетова О. М. Особливості і проблеми управління витратами у сфері гостинності. *Економіка та суспільство*. 2022. № 45. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-45-50>.
9. Адамович Н. М. Калькуляція вартості і розрахунок цін на продукцію. *Податки та бухгалтерський облік*. 2017. № 48. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/june/issue-48/article-28152.html> (дата звернення: 23.03.2026).
10. Линник О. І. Сучасна вітчизняна та зарубіжна практика калькулювання собівартості продукції, обліку та управління виробничими витратами підприємства. *Економіка та суспільство*. 2016. № 6. С. 373–378. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/6_ukr/64.pdf (дата звернення: 10.03.2026).
11. Яскал І., Яскал О., Стасюк І. Перспективи використання методу ABC у господарській практиці підприємств. *Економічний аналіз*. 2021. Том 31. № 2. С. 170–176. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2021.02.170>.
12. Сначов М. П., Ломтева І. М. Особливості застосування системи ABC-калькулювання для обліку затрат. Електронне наукове фахове видання з економічних наук «*Modern Economics*». 2020. № 20. С. 253–260. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V20\(2020\)-39](https://doi.org/10.31521/modecon.V20(2020)-39).
13. *Великий тлумачний словник (BTC) сучасної української мови*. URL: <https://1531.slovaronline.com/search> (дата звернення: 10.03.2026)

REFERENCES:

1. Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
2. Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Harvard Business School Press.

3. Kulynych, M. B. (2016). Vybir metodu obliku vytrat i systemy kalkuliuvannia ta yikh vplyv na rezultat diialnosti [Choosing a method of cost accounting and a costing system and their impact on the performance result]. *Ekonomichnyi chasopys Skhidnoevropeiskoho natsionalnogo universytetu imeni Lesi Ukrainky*, (3), 127–133. https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/14638/1/Kulynych_echas.pdf (in Ukrainian)
4. Kulynych, M. B., & Freiuk, V. V. (2014). Vzaiemozviazok metodiv kalkuliuvannia i metodiv obliku vytrat u vitchyzniani i mizhnarodnii oblikovii praktytsi [Interrelation of costing methods and cost accounting methods in domestic and international accounting practice]. *Agrosvit*, (7), 63–68. http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2014_7_14 (in Ukrainian)
5. Skliaruk, I. P., & Draka, I. S. (2025). Upravlinnia vytratamy v umovakh ekonomichnoi nestabilnosti: adaptatsiia oblikovykh pidkhodiv [Cost management in conditions of economic instability: Adaptation of accounting approaches]. *Ekonomika ta suspilstvo (Economy and Society)*, (71). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-71-7> (in Ukrainian).
6. Balan, O. S., Pererva, P. H., & Leha, O. V. (2024). Rozvytok metodiv formuvannia sobivartosti ta tsiny naukovykh-informatsiinoi produktsii v systemi menedzhmentu "rozumnoho pidpriemstva" [Development of methods for forming the cost and price of scientific and information products in the "smart enterprise" management system]. *Enerhozberezhennia. Enerhetyka. Enerhoaudyt (Energy Saving. Power Engineering. Energy Audit)*, (9)(199), 72–81. <https://doi.org/10.20998/2313-8890.2024.09.06> (in Ukrainian).
7. Raikovska, I. T., Muravskiy, O. Iu., Nalyvaiko, D. V., & Shokalo, S. V. (2026). Analychne zabezpechennia efektyvnosti biznes-protsesiv v umovakh rozvytku fondovoho rynku: rol stratehichnogo analizu ta upravlinnskoho obliku [Analytical support for business process efficiency in the conditions of stock market development: The role of strategic analysis and management accounting]. *Stalyi rozvytok ekonomiky (Sustainable Development of Economy)*, (1), 58. <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2026-58-25> (in Ukrainian).
8. Aleksandrova, S. A., Svitlichna, V. Iu., & Beketova, O. M. (2022). Osoblyvosti i problemy upravlinnia vytratamy u sferi hostynnosti [Features and problems of cost management in the hospitality industry]. *Ekonomika ta suspilstvo (Economy and Society)*, (45). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-45-50> (in Ukrainian).
9. Adamovych, N. M. (2017). Kalkuliatsiia vartosti i rozrakhunok tsin na produktsiiu [Cost calculation and price calculation for products]. *Podatky ta bukhhalterskyi oblik (Taxes and Accounting)*, (48). <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/june/issue-48/article-28152.html> (in Ukrainian).
10. Lynnyk, O. I. (2016). Suchasna vitchyzniana ta zarubizhna praktyka kalkuliuvannia sobivartosti produkt-sii, obliku ta upravlinnia vyrobnychymy vytratamy pidpriemstva [Modern domestic and foreign practice of product costing, accounting and management of production costs of the enterprise]. *Ekonomika ta suspilstvo (Economy and Society)*, (6), 373–378. https://economyandsociety.in.ua/journals/6_ukr/64.pdf (in Ukrainian).
11. Yaskal, I., Yaskal, O., & Stasiuk, I. (2021). Perspektyvy vykorystannia metodu ABC u hospodarskii praktytsi pidpriemstv [Prospects for using the ABC method in the economic practice of enterprises]. *Ekonomichnyi analiz (Economic Analysis)*, 31(2), 170–176. <https://doi.org/10.35774/econa2021.02.170> (in Ukrainian).
12. Snachov, M. P., & Lomtseva, I. M. (2020). Osoblyvosti zastosuvannia systemy ABS-kalkuliuvannia dlia obliku zatrat [Features of using the ABC-costing system for cost accounting]. *Modern Economics*, (20), 253–260. [https://doi.org/10.31521/modecon.V20\(2020\)-39](https://doi.org/10.31521/modecon.V20(2020)-39) (in Ukrainian).
13. Velykyi tlumachnyi slovnyk (VTS) suchasnoi ukrainskoi movy [Great explanatory dictionary of the modern Ukrainian language]. (n.d.). Slovaronline. Retrieved March 10, 2026, from <https://1531.slovaronline.com/search> (in Ukrainian).

Дата надходження статті: 24.04.2026

Дата прийняття статті: 19.05.2026

Дата публікації статті: 28.05.2026