

1.2 Сучасні підходи до вибору методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на хлібопекарних підприємствах: вітчизняний та міжнародний досвід

В умовах невизначеності та нестабільності економічних умов актуальним питанням практики бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств, зокрема хлібопекарних, є оптимізація рівня витрат на виробництво і собівартості продукції. Оптимізація витрат і результатів підприємницької діяльності вимагає постійного обліку і контролю витрат та налагодженої системи калькулювання продукції. Вирішення цієї проблеми має особливе стратегічне значення, оскільки тільки в умовах ефективного використання виробничих ресурсів можливий подальший розвиток підприємства і досягнення високих показників.

Вирішення проблеми забезпечення ефективної роботи хлібопекарних підприємств вимагає, перш за все, уточнення теоретичних та практичних аспектів формування витрат і собівартості продукції в системі їх обліку та управління, оскільки саме рівень витрат визначає загальні результати господарської діяльності та рівень конкурентоспроможності продукції.

Успішне виконання цих завдань вимагає постійного контролю за використанням сировини, матеріалів, нарахуванням заробітної плати та іншими витратами; науково-обґрунтованої класифікації витрат та її суворого дотримання в плануванні та обліку; побудови обліку витрат та розрахунку собівартості продукції відповідно до особливостей організації та технології виробництва; економічно обґрунтованого розмежування витрат у часі та їх віднесення на об'єкти обліку та калькулювання; вибору економічно обґрунтованого методу обліку витрат і калькулювання собівартості.

Зауважимо, що сьогодні існують різні методи обліку витрат та методики калькулювання собівартості, проте вибір пріоритетного варіанту, пристосованого до специфіки організації виробництва, є об'єктом уваги вітчизняних хлібопекарних підприємств.

Питання обліку витрат і калькулювання собівартості продукції вивчалися багатьма науковцями. Належну увагу їм приділили у своїх працях: П. Й. Атамас,

Ф. Ф. Бутинець, Ю. А. Верига, О. С. Височан, Я. Д. Крупка, М. А. Проданчук, Н. М. Ткаченко та інші.

Не зважаючи на ґрунтовні дослідження багатьма авторами методики обліку витрат та калькулювання собівартості, питання, що мають дискусійний характер, потребують подальшого розгляду. Ряд принципових змін у ринковій економіці, які впливають на розвиток обліку і калькулювання, вимагають глибокого переосмислення та правильного практичного вирішення проблемних питань. Окрім цього, хлібопекарне виробництво має свою специфіку технологічного процесу, яка впливає на порядок формування, визнання виробничих витрат, вибір методу обліку витрат та калькулювання собівартості.

Сьогодні підприємства хлібопекарної галузі функціонують у складних умовах під впливом низки зовнішніх (ринкових) факторів та внутрішніх (організаційних та технологічних) особливостей виробництва. Сучасні хлібопекарні підприємства працюють в умовах високого рівня конкуренції та порівняно низького рівня рентабельності.

Хлібопекарне виробництво за характером технологічного процесу належить до переробних галузей. Основною його особливістю є те, що хлібопекарні підприємства, зазвичай, виготовляють продукцію в тому обсязі, в якому на сьогоднішній день є замовлення. Іншою особливістю є чітке дотримання рецептури, норм витрат матеріалів на виробництво різних видів хлібобулочних виробів. Не менш важливою особливістю процесу виробництва хліба та інших хлібобулочних виробів є його безперервність і відсутність можливості довготривалого зберігання готової продукції. У цьому випадку інформація про залишки продукції повинна надаватись центрами відповідальності з метою недопущення утворення на складі значних залишків готової продукції.

Галузеві особливості технології та організації хлібопекарного виробництва чинять безпосередній вплив на організацію обліку витрат та методику калькулювання собівартості продукції.

Технологічні та організаційні особливості процесу виробництва хлібобулочних виробів наведено на рисунку 1.



Рисунок 1. Технологічні та організаційні особливості хлібопекарного виробництва

Джерело: розроблено автором на основі [11, с. 162, 12]

Ю. Мороз зазначає, що «до характерних особливостей хлібопекарського виробництва можна віднести:

- наявність підприємств різної виробничої потужності;
- використання різного технологічного обладнання;
- організацію щоденної роботи підприємств із застосуванням одно-, дво- або тризмінного робочого дня;
- необхідність щоденного та безперервного забезпечення населення продукцією, що має переважно короткий термін зберігання;
- безперервна робота підприємства протягом усіх сезонів року;

- широкий асортимент продукції;
- наявність спеціалізованих підприємств із випуску фірмових видів хліба;
- безперебійне забезпечення борошном та іншою сировиною, що гарантує запланований графік виробничого процесу;
- використання специфічної сировини – борошна, яке має якісні ознаки, що впливають на вихід готової продукції та її якість;
- необхідність чіткого узгодження діяльності хлібопекарських підприємств із суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі та транспортними організаціями щодо забезпечення торгової мережі у визначені години та в широкому асортименті;
- гнучкість зміни обсягів виробництва й асортименту продукції залежно від замовлень роздрібних торгових підприємств» [12].

Технологічний процес виробництва хлібобулочних виробів можна поділити на певні етапи (рис. 2).

На кожному з етапів відбувається ряд технологічних операцій, які в цілому забезпечують виготовлення хлібобулочної продукції.

Підготовка сировини. На цьому етапі просіюють борошно, очищують його, фільтрують і підігрівають воду, підготовлюють дріжджі. Цей етап передбачає здійснення дозування необхідних інгредієнтів, а також спецій і добавок.

Приготування тіста. Згідно встановленої рецептури з підготовленої сировини готують тісто. Особливістю приготування пшеничного тіста є те, що його готують або безопарним способом (одною фазою) або опарним способом (двома фазами).

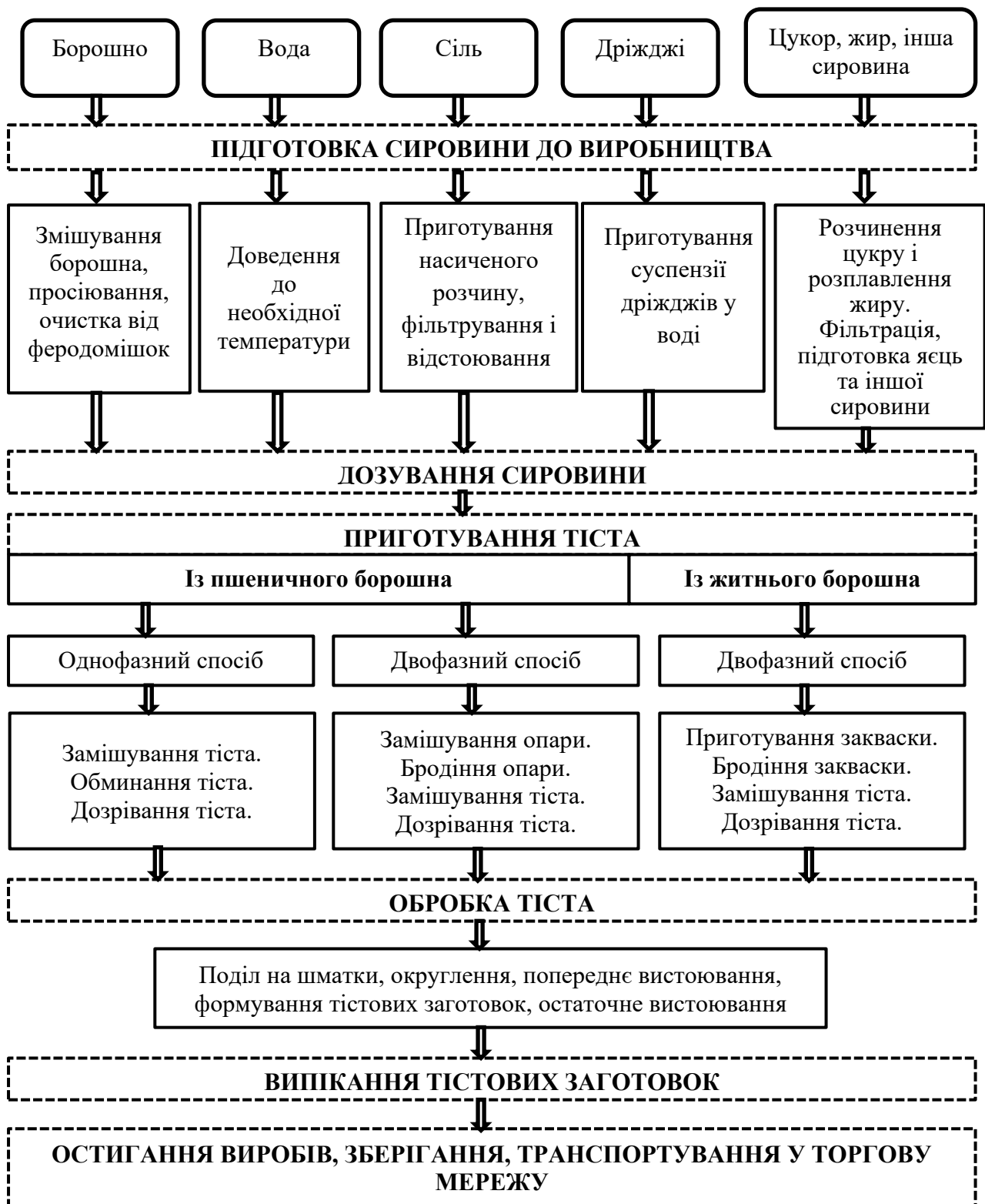


Рисунок 2. Узагальнена функціональна схема хлібопекарного виробництва [13]

Хліб житніх сортів готують за двома фазами : перша – приготування закваски, друга – замішування тіста. На етапі приготування тіста не тільки

змішують інгредієнти, але й відбувається дозрівання тіста, яке залежить від того, який сорт хлібобулочних виробів виготовляється.

Обробка тіста. На цьому етапі тісто поділяють на куски, щоб отримати певну масу хліба і надають їм форму (батоноподібну або кулясту). Потім сформовані тістові заготовки вистояють у спеціальних шафах, де вони розпушуються, формується структура пористості, що дозволяє виробам збільшитись в об'ємі.

Випікання. На цьому етапі вистояні тестові заготовки направляють для випічки у хлібопекарські печі. В процесі випікання під впливом теплофізичних і біохімічних процесів із тістових заготовок одержують випечений хліб.

Остигання та зберігання. Після випічки готовий хліб складають до лотків, вибраковуючи вироби, які не відповідають стандартам. Укладені хлібобулочні вироби трансформують до хлібосховищ для їх остигання та подальшої реалізації.

На хлібопекарних підприємствах виробництво поділяють на основне та допоміжне.

Призначенням основного виробництва є виготовлення товарної продукції (напівфабрикатів), які можуть бути реалізовані або використовуватись за призначенням для внутрішньовиробничих цілей. Основним виробництвом є: виробництво хліба, булок, сухарів, здобних та кондитерських виробів тощо.

Облік виробничих витрат основного виробництва ведуть в розрізі виробничих дільниць: хлібної, булочної, сухарної, кондитерської тощо. Це дозволяє визначати собівартість кожного виду продукції за місцями їх виробництва.

Призначенням допоміжних виробництв хлібопекарних підприємств є забезпечення основного виробництва необхідними послугами (ремонтними, транспортними), а також забезпечення основного виробництва водою, газом, парою, холодом, енергією, тарою. До допоміжного виробництва відносять: механічні та ремонтні майстерні, де надають ремонтно-будівельні послуги та виготовляють запасні частини до механізмів; компресорні установки;

виробництво та ремонт тари; систему водопостачання, котельне господарство. Облік витрат допоміжних виробництв ведуть за видами цих виробництв.

Облік витрат основного виробництва в аналітичному розрізі ведеться за видами і сортами хлібобулочних виробів, тобто за кожним їх найменуванням. Крім цього, аналітичний облік ведеться за видами виробництв, окремими цехами, ділянками.

Важливим аспектом організації аналітичного обліку виробничих витрат є облік за калькуляційними статтями.

У хлібопекарному виробництві стаття калькуляції «Основні матеріали» є комплексною, оскільки в її складі виділяють такі статті: «Борошно», «Націнки і знижки за вологість борошна», «Інші основні матеріали», «Транспортно-заготівельні витрати», «Черствий хліб і браковані вироби», «Зворотні відходи».

За калькуляційною статтею «Борошно» ведуть облік витраченого борошна (за його видами і сортами) згідно рецептури.

Важливою якісною характеристикою борошна, яка впливає на якість та обсяг виготовлення хліба є його вологість. Чим нижча вологість борошна, тим більший вихід готової продукції можна одержати, і навпаки. При закупівлі борошна його вартість потрібно коригувати відхиленнями, пов'язаними з його вологістю. Відповідно, націнки і знижки, які одержує чи сплачує підприємство за придбане борошно з різною вологістю потрібно обліковувати за сортами борошна. При відпуску борошна у виробничий процес обов'язково потрібно враховувати вологість борошна. «Норми виходу хлібобулочних виробів встановлюють при базовій вологості борошна 14,5% для кожного найменування виробів, враховуючи сорт борошна, випічку, спосіб реалізації (на вагу, поштучно) тощо» [14, с.216]. Неврахування фактору вологості борошна може суттєво викривити величину матеріальних витрат на одиницю продукції і, вочевидь, призвести до зростання собівартості окремих видів хлібобулочної продукції.

За калькуляційною статтею «Інші основні матеріали» ведуть облік витрат таких матеріалів, які підвищують біологічну цінність і поліпшують зовнішній

вигляд, смак та аромат хлібобулочних виробів: сіль, цукор, пресовані, сухі та рідкі дріжджі, жири, ферментні препарати, вершкове масло, молоко, олія, яйця та інших матеріалів, передбачених у рецептурі. Окремо ведуть облік витрат на олію, призначену для змащування форм при випіканні, куповані напівфабрикати (цукрова пудра, цукрова помадка, хліб для виробництва сухарів).

Кількість і вартість борошна та основних матеріалів, які необхідні для виготовлення хлібобулочної продукції, визначають на підставі спеціального розрахунку, основою якого є наступна інформація:

- виробнича програма, розрахована з урахуванням наявних виробничих потужностей. Вона повинна бути узгоджена із закладами торгівлі щодо кількості та асортименту хлібобулочної продукції;
- обсяг виробництва хлібобулочних виробів;
- маса одиниці продукції;
- ціни (оптові, роздрібні, договірні) на сировину й основні матеріали;
- витрати сировини і матеріалів на одиницю продукції;
- націнки, надбавки, сплачені постачальникам; витрати на транспортування, зберігання і доставку ТМЦ тощо.

Розрахунок необхідної кількості та вартості сировини і основних матеріалів складається на кожний вид продукції, яку виготовляє підприємство, по кожному сорту борошна, виду сировини та основних матеріалів.

Розрахунок потреби в борошні (М) на плановий асортимент хліба і хлібобулочних виробів за кожним їх найменуванням проводять «за формулою:

$$M = B/q_{\text{хл.пл.}} \times 100\%, \quad (1)$$

де B – запланований обсяг виробництва хлібобулочних виробів, тонн/рік;

q – вихід хлібобулочних виробів за планом, %» [14, с. 209].

Потрібно зауважити, що «процентне відношення ваги отриманого хліба до витраченого на його виготовлення борошна називають виходом» [14, с. 216].

«Вихід хліба – це мінімально допустима кількість хліба, виробленого відповідно

до затвердженої рецептури з 100 кг борошна. Встановлюють для кожного найменування хлібобулочних виробів» [14, с. 209].

Для того, щоб перерахувати фактичний вихід хліба на борошно базової вологості (14,5%) застосовують «формулу:

$$B = \frac{B \times 100}{100 - (M - 14,5)}, \text{ де} \quad (2)$$

де B – вихід, розрахований на базову вологість борошна;

B – фактичний вихід;

M – фактична вологість борошна» [14, с. 217].

Витрати борошна включають до собівартості готових хлібобулочних виробів прямим шляхом – на основі виробничих звітів. При випічці з одного сорту борошна різних хлібобулочних видів виникає потреба розподілу його вартості між видами продукції. Вартість борошна розподіляють між виробами пропорційно до витрат за плановими нормами виходу, які скориговані на фактичну вологість борошна.

Відображення транспортно-заготівельних витрат в обліку вимагає їх розподілу між сортами і видами готової хлібобулочної продукції пропорційно до маси витраченого борошна та основних матеріалів.

До складу статті «Допоміжні матеріали» включають:

- пакувальні матеріали (етикетки, наклейки, пакувальний папір, клей, целофан, поліетиленова плівка тощо);
- зовнішню тару (гофроящики, коробки, лотки).

Вид тари і упаковки визначається згідно зі стандартами на готову продукцію. Щодо норм витрат пакувальних матеріалів, то вони встановлюються на 1 т готової продукції. Щоб визначити величину понесених витрат на пакувальні матеріали і тару проводять розрахунок до якого включають транспортно-заготівельні витрати на допоміжні матеріали.

Стаття «Черствий хліб і браковані вироби» призначена для обліку окрайців, сухарів, які використовуються в подальшому процесі виробництва, а також поверненого з торгової мережі на переробку черствого хліба. Їх попередньо

оприбутковуюють на матеріальний склад в оцінці, передбаченій умовами поставки хліба. Відпуск у виробництво оформляють зважувальними накладними, а їх вартість прямо включають до собівартості хлібобулочних виробів на підставі виробничих звітів.

За статтею «Зворотні відходи» ведуть облік відходів виробництва, які в подальшому можуть використовуватись в основному виробництві: деформовані вироби, крайці хліба тощо, або реалізовуватись на сторону: крихти хліба, відходи, отримані при очищенні тістомісильних агрегатів, борошняний вибій, отриманий при витрясанні мішків.

Зворотні відходи, призначені для використання в основному виробництві, оцінюють по вартості борошна, а відходи тіста – по плановій собівартості матеріальних витрат на його виготовлення.

Потрібно зауважити, що витрати на виробництво тих видів продукції, при виробництві яких одержані зворотні відходи, зменшуються на вартість цих відходів. Аналогічно, витрати за всіма видами продукції звітного періоду зменшуються на вартість відходів, які реалізують на сторону, пропорційно до маси борошна, яке витрачене на їх виробництво. Відсоток відходів у загальній масі виготовленої продукції при тарному її зберіганні не повинен перевищувати 0,15%, а при безтарному – 0,09%.

Стаття «Паливо та енергія на технологічні цілі» призначена для відображення вартості палива та енергії, які витрачаються при виготовленні хлібобулочних виробів. Витрати палива й енергії розподіляють між окремими видами продукції пропорційно плановим нормам на одиницю продукції або їх вазі.

У статті «Заробітна плата» відображають витрати на зарплату робітників, які безпосередньо зайняті виконанням технологічних операцій. Вони прямо включаються до собівартості певних видів хлібобулочних виробів. Якщо робітники в основному виробництві обслуговують декілька видів устаткування різної потужності, то їх зарплата розподіляється між видами продукції пропорційно до фактичної продуктивності виробничого обладнання.

Стаття «Відрахування на соціальні заходи» відображає суму нарахованого ЄСВ на зарплату робітників основного виробництва. Розмір ЄСВ встановлюється законодавством України.

Сьогодні розвиток підприємницької діяльності спонукає жорстка конкуренція і підприємства змушені займатись пошуком нових напрямків виробничої діяльності та впроваджувати прогресивні технології. Відповідно, значна питома вага у загальних виробничих витратах підприємства належить витратам на підготовку і освоєння виробництва. Особливість відображення витрат по статті «Витрати на підготовку і освоєння виробництва» полягає в тому, що на неї відносять витрати пов'язані з освоєнням продукції, яка не призначена для масового виробництва. Це розробка і впровадження у виробництво нових видів хлібобулочних та кондитерських виробів, а також розробка і освоєння нових технологій виробництва. Сума витрат на підготовку і освоєння виробництва прямо включається до собівартості нових видів продукції за розрахованими кошторисними ставками.

У статті «Загальновиробничі витрати» показують величину витрат пов'язаних з обслуговуванням і управлінням виробничими процесами. Їх типовий перелік визначений НПСБО 16 «Витрати». Ці витрати носять непрямий характер, а тому повинні бути розподілені між окремими видами продукції. На хлібопекарних підприємствах базами розподілу загальновиробничих витрат можуть бути:

- сума прямих витрат на випуск (реалізацію) окремих видів продукції;
- сума матеріальних витрат на випуск (реалізацію) окремих видів продукції;
- обсяг виготовленої (реалізованої) продукції;
- пряма заробітна плата робітників, зайнятих в основному виробництві та інші.

Розподіл загальновиробничих витрат вимагає розрахунку ставки їх розподілу, яка визначається відношенням загальної суми загальновиробничих витрат до загальної величини обраної бази розподілу за даний період.

У хлібопекарному виробництві при визначенні фактичної собівартості продукції потрібно враховувати наявність втрат від браку, тому втрати від браку відображають у статті аналогічної назви «Втрати від браку». На хлібопекарних підприємствах брак поділяють на внутрішній та зовнішній. Внутрішнім браком є: готова продукція, забракована в процесі виробництва внаслідок порушення технологічного режиму, рецептур, умов та правил зберігання; забраковані вироби після передачі їх в експедицію. Зовнішнім браком є повернені з торговельної мережі хлібобулочні вироби по вині підприємства.

При виявленні бракованої хлібобулочної продукції ще до здавання її в експедицію складають «Акт про брак продукції». З метою недопущення зростання втрат від браку потрібно ретельно перевіряти борошно за кількістю та якістю. Виготовлення хлібобулочної продукції супроводжується чіткими рецептурними вимогами, проте інколи на практиці використовується неповноцінна сировина, одні матеріали замінюються іншими, більш дешевими, у продукцію не вкладають всі необхідні компоненти, що, у кінцевому підсумку, призводить до браку.

Суми втрат від остаточного забракованої продукції включаються до собівартості тих видів хлібобулочної продукції, при виробництві яких було допущено брак.

Інші виробничі витрати розподіляють між видами хлібобулочних виробів пропорційно до їх виробничої собівартості.

Встановлення конкурентоспроможної ціни на хлібобулочні вироби вимагає ведення обліку не тільки виробничих витрат, але й витрат операційної діяльності – адміністративних та збутових, включення яких до собівартості дозволяє сформулювати повну собівартість продукції і визначити ціну на неї.

У статті «Адміністративні витрати» відображають витрати, пов'язані з управлінням підприємством. Вони є непрямими і для формування ціни на хлібобулочну продукцію підлягають розподілу між видами виробів.

У статті «Витрати на збут» показують витрати на: пакування готової хлібобулочної продукції на складах, навантаження хлібних виробів в автомобілі (зарплата вантажників із нарахуванням ЄСВ), вивантаження зворотної тари (контейнерів, пакувальних коробок, лотків) при експедиції хлібопекарного підприємства; придбання і ремонт тари, доставку хлібобулочних виробів у торгову мережу (вартість послуг транспортних організацій); рекламу, участь у ярмарках, виставках тощо.

При формуванні ціни на хлібобулочну продукцію збутові витрати підлягають розподілу між видами виробів. Такий розподіл можна проводити двома шляхами: пропорційно до виробничої собівартості кожного виду виробів або пропорційно до обсягу реалізації хлібобулочної продукції у натуральному виразі. Відмітимо, що біля 90% витрат на збут на хлібопекарних підприємствах складають витрати на транспортування, тому другий шлях розподілу є найбільш доцільним.

Щодо обліку витрат і калькулювання собівартості послуг допоміжних виробництв на хлібопекарному підприємстві, то застосовується та ж номенклатура статей витрат, що й для основного виробництва.

У допоміжному виробництві калькуляційними одиницями є:

- водопостачання – 1 м³ води;
- тарне господарство – 100 ящиків (лотків, форм);
- транспортне господарство – 1 т/км для автотранспорту та ін.

При розрахунку собівартості продукції допоміжного виробництва із загального її обсягу потрібно виключити продукцію, яка спожита у власних потребах цього виробництва.

Віднесення вартості робіт і послуг допоміжних виробництв на ті чи інші підрозділи основного виробництва здійснюють за плановою або фактичною собівартістю (за виключенням витрат на управління).

В основному виробництві хлібопекарного підприємства об'єктом калькулювання є хлібобулочні вироби за їх видами та найменуваннями, а калькуляційною одиницею є 1 тонна. Як зазначають Ю. Ю. Чебан та М. В. Лукова, «під час вибору об'єкта калькулювання собівартості продукції та розрахунку відпускної ціни виробу доцільним є врахування таких особливостей галузі, як широкий асортимент продукції та нестабільний попит у розрізі деяких асортиментних груп» [11, с. 163].

На хлібопекарних підприємствах технологічний процес виробництва хліба та хлібобулочних виробів поділений на переділи, відповідно методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції переважно є попередільний метод, про що повинно бути зазначено в Наказі про облікову політику.

А. В. Озеран та Ж. С. Труфіна, досліджуючи практику обліку на хлібопекарних підприємствах, зазначають, що «об'єктом витрат на хлібопекарських підприємствах України виступає продукція, різnorідна за видами й асортиментом. Відповідно, найдоцільнішим методом організації обліку витрат, що сформувався історично на цих підприємствах, є попередільний метод, який зумовлений тим, що на підприємствах хлібопекарської галузі основна сировина – борошно – завантажується у спеціальне обладнання, завдяки якому відбувається фізична, термічна обробка, а також хімічні процеси, що призводять до кінцевого виробництва продукції. Отже, з'являється можливість більшу частину витрат віднести на об'єкт витрат — хліб і хлібобулочні вироби — прямим методом» [15, с. 295].

Застосування попередільного методу зумовлене наступними взаємопов'язаними операціями технологічного процесу:

- підготовка сировини і матеріалів до виробництва;

- приготування тіста – заміс та бродіння опари, заміс і бродіння тіста, його обминання;
- випікання виробів;
- охолодження і зберігання виробів.

Облік окремих видів витрат на виробництво ведуть згідно поточних норм, передбачених у нормативних калькуляціях. При введенні обліку витрат використовують типові форми первинних документів, у яких відображають витрати в межах норм а також відхилень від норм. Окремо ведуть оперативний облік відхилень фактичних витрат від поточних норм за місцями їх виникнення, виявляють причини та винуватців виникнення відхилень. Ведуть облік змін, які вносяться до поточних норм витрат, внаслідок впровадження певних організаційно-технічних заходів та визначають вплив таких змін на зміну собівартості продукції. Облік відхилень від норм та змін норм необхідно ввести, щоб одержати своєчасну інформацію про величину, причини, а також винуватців додаткових витрат, які не передбачені нормами і, як результат контролю – вжити заходи щодо усунення таких витрат.

На хлібопекарних підприємствах облік витрат за попередільним методом може вестися у двох варіантах:

- безнапівфабрикатному (при виготовленні тільки готових хлібобулочних виробів);
- напівфабрикатному (при одночасному виготовленні та реалізації напівфабрикатів (тіста) та готових хлібобулочних виробів). У цьому випадку виникає необхідність ведення обліку напівфабрикатів за статтею «Напівфабрикати власного виробництва».

Потрібно зауважити що процес випікання хліба та інших виробів займає досить нетривалий час (протягом однієї зміни), тому залишків незавершеного виробництва немає.

Загальна послідовність облікових робіт по визначенню собівартості хлібобулочних виробів наведена на рисунку 3.



Рисунок 3. Послідовність облікових робіт по визначенню собівартості хлібобулочних виробів

Зауважимо, що собівартість продукції є одним із ключових показників, які характеризують ефективність діяльності конкретного підприємства. Для будь-якого виробничого підприємства важливе значення має обґрунтований вибір методів калькулювання собівартості продукції, який забезпечує правильне встановлення цін на продукцію, визначення рентабельності та ефективності виробництва, пошук резервів зниження витрат тощо.

Підприємство може застосовувати різні методи обліку витрат і калькулювання собівартості. Вибір конкретного методу залежить від типу виробництва, його складності, тривалості виробничого циклу, наявності чи відсутності залишків незавершеного виробництва, обсягів та періодичності випуску продукції, її асортименту, методики планування, стану технічного нормування, тощо. З цього приводу В. С. Вергун та ін. зазначають: «для інформаційного забезпечення управління витратами підприємства найдоцільнішим буде використання такого методу обліку витрат, який дозволяє об'єктивно й повно відображати склад та цільове призначення витрат і може бути швидко пристосованим до застосування в умовах сучасних інформаційних технологій обробки інформації» [16, с. 34].

На вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості впливає дві групи факторів:

1) галузеві особливості (номенклатура продукції, особливості виробництва і технології, характер виконуваних робіт), які впливають на організацію обліку витрат, вибір об'єктів обліку і методів калькулювання собівартості;

2) організаційні передумови:

- організація управлінського обліку та масштаб діяльності підрозділів підприємства, яка впливає на ступінь аналітичності калькулювання собівартості;
- спосіб оперативного контролю за собівартістю, який дозволяє оперативно попереджувати негативний вплив на її величину;
- забезпеченість інформацією для прийняття управлінських рішень у частині регулювання собівартості.

В економічній літературі [14, 17, 18, 19, 20, 21 та ін.] розглядається значна кількість методів обліку витрат і калькулювання собівартості. Проте, який би метод калькулювання собівартості підприємство не обрало, він повинен:

- дозволяти об'єктивно розподіляти витрати між видами продукції;
- сприяти прийняттю обґрунтованих рішень щодо встановлення ціни, зміни обсягів виробництва і продажу продукції;
- правильно планувати майбутні витрати і контролювати рівень витрат.

Класифікація методів обліку витрат, які можуть бути застосовані на хлібопекарному підприємстві, наведена на рисунку 4.

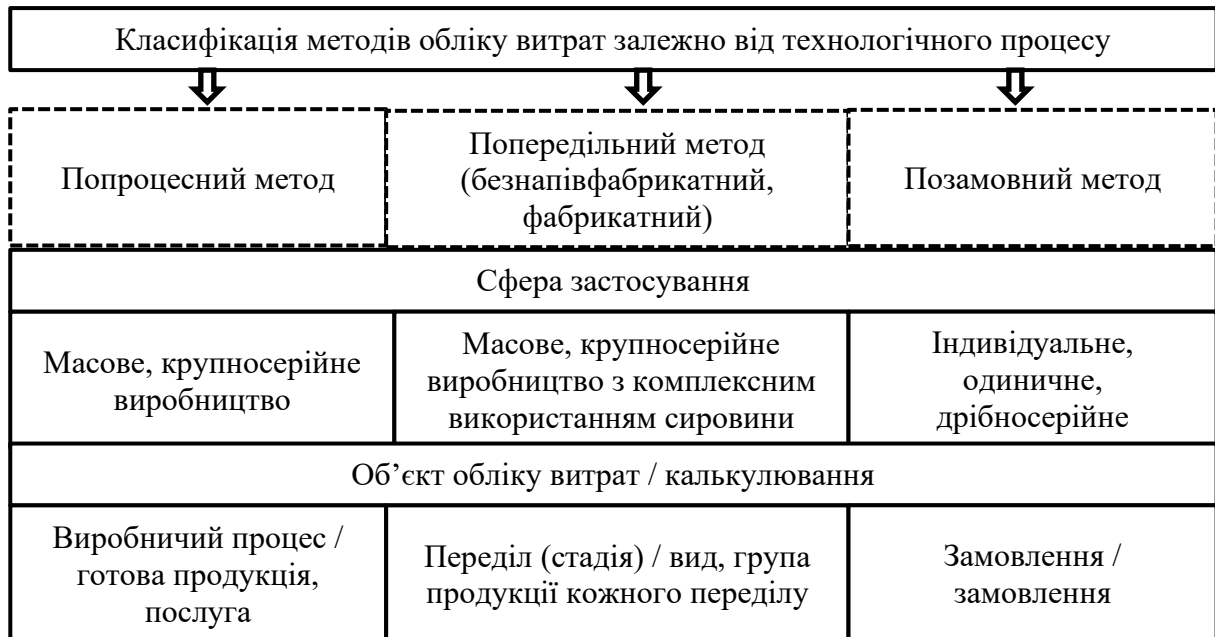


Рисунок 4. Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості за критерієм відношення до технологічного процесу хлібопекарного виробництва

З позиції виділення об'єкта обліку витрат методи класифікуються наступним чином:

- 1) методи, пов'язані з масовим і серійним виробництвом – за групами однорідних виробів, процесами, переділами;
- 2) методи пов'язані з індивідуальним і дрібносерійним виробництвом – за замовленнями.

Технологічні особливості цих методів наведено у таблиці 1.

Щодо попередільного методу, то він має свої особливості, обумовлені технологією хлібопекарного виробництва, які відображаються у двох його можливих варіантах: безнапівфабрикатному, напівфабрикатному (рис. 5).

Таблиця 1

Технологічні особливості традиційних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на хлібопекарних підприємствах

Метод обліку витрат і калькулювання собівартості	Технологічні особливості
1	2
Попроцесний	Виробничий процес складається із окремих стадій (процесів). 1) обмежена номенклатура продукції що виробляється; 2) короткий виробничий цикл; 3) сировина проходить єдиний технологічний процес; 4) немає або присутні у невеликій кількості запаси напівфабрикатів і готової продукції.
Попередільний	Переділ – це комплекс технологічних операцій, який завершується виходом напівфабрикатів або готової продукції. 1) тільки в першому переділі обробляється сировина, надалі – напівфабрикати; 2) готова продукція є підсумком послідовного ряду переділів.
Позамовний	Замовлення – виріб, дрібні серії виробів. 1) відокремленість об'єкта обліку; 2) витрати обчислюються за кожним завершеним замовленням, а не за певний проміжок часу; 3) період виконання замовлення і звітний період не співпадають.



Рисунок 5. Характеристика варіантів попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Зауважимо, що кожний із варіантів має свої переваги та недоліки (табл. 2).

Таблиця 2

Переваги та недоліки варіантів попередільного методу обліку витрат і
калькулювання собівартості продукції

Варіант попередільного методу	Переваги	Недоліки
1	2	3
Безнапів- фабрикатний	– простота і мінімальна трудомісткість; – відсутність умовних розрахунків щодо витрат попередніх переділів, що збільшує точність калькулювання	– необхідність проведення інвентаризації у цехах (на ділянках), оскільки залишки НЗВ обліковуються на місцях до випуску з виробництва готової продукції; – неможливість визначення собівартості напівфабрикатів при їх передаванні з переділу на переділ
Напів- фабрикатний	– наявність інформації про собівартість напівфабрикатів за кожним переділом; – можливість обліку залишків НЗВ за місцями їх знаходження, контроль руху напівфабрикатів власного виробництва	– необхідність розрахунку собівартості на кожному етапі; – можливість повторного обліку одних і тих самих витрат при розрахунках собівартості напівфабрикатів на наступних стадіях

Своєю чергою, традиційні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції мають свої переваги і недоліки (табл. 3).

Таблиця 3

Переваги та недоліки традиційних методів обліку витрат і калькулювання
собівартості продукції

Метод обліку витрат і калькулювання собівартості	Переваги	Недоліки
1	2	3
Попроцесний	– простота розрахунків; – менш працемісткий метод, немає необхідності розподіляти накладні витрати; – забезпечує достовірні дані; – дозволяє виділяти виробничі і адміністративно-управлінські витрати	– усереднення витрат може призвести до неточності в розрахунках; – результативний тільки при незначному НЗВ; – обмежений у застосуванні через нормативні вимоги щодо відсутності запасів напівфабрикатів і готової продукції

Продовження таблиці 3

1	2	3
Попередільний	– можливість визначення собівартості напівфабрикатів на виході з кожного переділу	– працемісткість розрахунків собівартості на кожному проміжному етапі; – низький рівень оперативності отримання даних персоналом; – неможливість проведення інвентаризації незавершеного виробництва
Позамовний	– можливість співставлення витрат за окремими замовленнями і виявлення найбільш рентабельних; – точне визначення витрат на конкретне замовлення і його ціни	– неможливість розрахунку величини понесених витрат на дату виконання замовлення; – неточність розподілу накладних витрат між замовленнями; – неможливість проведення інвентаризації незавершеного виробництва

У практичній діяльності хлібопекарного підприємства використовують, зазвичай, змішані системи обліку витрат, які поєднують у собі елементи різних традиційних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції – попередільного, попроцесного і позамовного.

За критерієм оперативності методи обліку витрат і калькулювання собівартості можна поділити на дві групи: калькулювання фактичної собівартості та нормативний метод.

Облік фактичних, тобто здійснених, понесених витрат лежить в основі розглянутих вище традиційних методів. Щодо нормативного методу, то сферою його застосування є галузі переробної промисловості, зокрема хлібопекарна, з масовим і серійним виробництвом різної продукції, а об'єктом калькулювання визнаються окремі види продукції або групи однорідних видів продукції.

Нормативні витрати – це попередньо розраховані витрати (за статтями витрат на одиницю продукції) з метою досягнення оптимального результату підприємницької діяльності. Порівняння фактичних витрат із нормативними дозволяє виявити витрати, яких можна було уникнути.

Характеризуючи нормативний метод, В. С. Вергун та ін. підкреслюють : «система обліку та калькулювання на основі нормативних витрат передбачає облік витрат, розрахунок нормативних витрат на продукцію й визначення

відхилень фактичних витрат від нормативних. Цей метод дає змогу визначити, скільки має коштувати продукція, скільки вона реально коштує і чому мають місце розбіжності між цими витратами. Завдяки цьому менеджери мають можливість контролювати витрати й реагувати на відхилення витрат від норм, які є встановленим кількісним вираженням витрат на виготовлення одиниці продукції за умов використання прогресивних технологій і організації виробництва» [16, с. 38].

Особливості нормативного методу полягають в наступному:

- 1) попереднє складання калькуляції і розрахунок нормативної собівартості по кожному виду продукції з урахуванням діючих нормативів;
- 2) облік модифікацій діючих норм для коригування нормативної собівартості протягом звітного періоду;
- 3) облік фактичних витрат у розрізі елементів за нормами і відхиленнями від норм, виявлення економії або перевитрат.

М. А. Проданчук зазначає, що «фактичну собівартість окремих виробів обчислюють на основі виявлених відхиленнях фактичних витрат від діючих норм, що обліковуються за окремими видами продукції, шляхом алгебраїчного додавання нормативної собівартості, величини зміни норм і відхилень від норм:

$$C_{\Phi} = C_N \pm \Delta Z \pm \Delta B; \quad (3)$$

де C_{Φ} – фактична собівартість;

C_N – нормативна собівартість;

Z – величина зміни норм;

B – величина відхилень від норм.

В разі, якщо пряме віднесення змін норм і відхилень від норм ускладнено і фактичні витрати враховуються за групами однорідних виробів, то вони розподіляються між окремими видами пропорційно нормативним витратам на їх виробництво. Таким чином, за допомогою нормативного методу можна калькулювати фактичну собівартість окремих видів продукції» [22, с. 78].

Співставлення методів фактичного і нормативного калькулювання з позиції вигідності застосування наведено у таблиці 4.

Таблиця 4

Переваги та недоліки методів обліку фактичних та нормативних витрат

Метод	Переваги	Недоліки
1	2	3
Облік фактичних витрат	– дозволяє визначати фактичну («історичну») собівартість	– немає цінності в процесі усунення втрат, оскільки немає можливості оперативно контролювати витрачання ресурсів, виявляти та усувати причини перевитрат; – неоперативне забезпечення управлінського персоналу бухгалтерською інформацією; – працевіткість
Облік нормативних витрат	– дозволяє контролювати витрати шляхом складання нормативних калькуляцій, співвіднесення їх фактичних і нормативних значень; – можливо виявити і проаналізувати місця, причини та винуватців відхилень від нормативних витрат; – дозволяє приймати своєчасні заходи в процесі виробництва, а не тільки по закінченню звітного періоду	– працевіткість розрахунків; – організація обліку в межах норм витрат і за відхиленнями від них

Нормативний метод, як зазначає Л.І. Дороженко, «забезпечує даними про витрати, які можуть бути використані в різних цілях, наприклад, при оцінюванні запасів, плануванні, контролі за витратами, при прийнятті рішень і оцінюванні результатів виконання робіт. Система нормативного визначення витрат може бути використана як:

- допомога при складанні кошторису й оцінюванні ефективності управління;
- контрольний кошторис;
- прогноз майбутніх витрат, який буде використаний для прийняття рішень;
- допомога при обліку запасів товарно-матеріальних цінностей;
- джерело цілей, яких необхідно досягти [23, с. 74].

В умовах конкуренції, на нашу думку, більш оптимальним для хлібопекарних підприємств є нормативний метод обліку витрат, який дозволяє своєчасно приймати рішення в частині управління витратами і собівартістю продукції.

На думку Н. Домбровської, «при практикуванні застосування передільного методу із елементами нормативного методу обліку щодо витрачання сировини доцільно проводити систематичне виявлення відхилень поточних норм від фактичних витрат, а також виявлення та аналіз змін цих норм. У первинних носіях інформації та оперативній звітності має відбиватися не лише витрачання сировини фактичне, але й витрачання її за нормами» [24].

Успішному застосуванню нормативного методу сприяє:

- жорстке нормування витрат ресурсів;
- попереднє формування нормативних калькуляцій;
- розробка первинної облікової документації для фіксування витрат в межах норм і за відхиленнями від них за місцями, причинами та винуватцями виникнення;
- прийняття своєчасних рішень у частині управління витратами і собівартістю по кожному підрозділу та підприємству в цілому.

Нормативний метод виконує наступні функції:

- 1) забезпечення оперативного контролю за витратами на виробництво;
- 2) забезпечення точного калькулювання собівартості продукції.

Прийнято вважати, що нормативний метод сформувався на основі американської системи «Standard cost (стандарт-кост)».

Характеризуючи систему стандартних витрат, А. В. Погосова та О. Ф. Ярмолук зазначають: «При обліку затрат за системою стандартних витрат (стандарт-кост) фактичні затрати в обліку співставляються з затратами за стандартними нормами, а різниця відноситься на відповідні рахунки відхилень. Відхилення обліковують таким чином, що відразу ж можна визначити причини й відповідальність конкретних осіб за допущені відхилення від кошторису» [25, с. 19].

Основні характеристики цієї системи наведено у таблиці 5.

Таблиця 5

Характеристика методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції
«стандарт-кост»

Параметри	Характеристика
1	2
Вид виробництва / галузь	Масове, серійне, дрібносерійне / переробна промисловість
Об'єкт обліку витрат і калькулювання собівартості	Окремі види продукції, групи однорідних видів продукції
Технологічні особливості	– попереднє формування калькуляції нормативної собівартості за діючими стандартами; – фактичні витрати обліковуються в розрізі статей за стандартами і відхиленнями від них; – відхилення від стандартів обліковують на окремих рахунках у розрізі причин виникнення.

Метод «стандарт-кост» ґрунтується на стандартах витрат, які є грошовим виразом кількості необхідних матеріальних і трудових витрат на виробництво продукції.

Стандартна вартість виступає як заздалегідь визначена вартість (передбачувана майбутня вартість, очікувана вартість, бюджетна вартість одиниці, прогнозована вартість тощо). Стандартні витрати є невід'ємною частиною річного плану прибутку та операційних бюджетів виробника.

Відкриття відокремлених рахунків для відображення відхилень в розрізі причин є найважливішою перевагою методу «стандарт-кост», яка робить його найкращим із позиції ефективності обліку витрат і оперативного виявлення причин відхилень.

«Стандарт-кост» і нормативний метод мають багато загальних рис, але вони не ідентичні і мають свої особливості (табл. 6).

Розглядаючи той чи інший метод, важливо знати його переваги та недоліки. Так, основними перевагами методу «стандарт-кост» є: можливість оперативного контролю рівня фактичних витрат, спрощене калькулювання собівартості, своєчасне забезпечення всіх рівнів управління інформацією в частині очікуваних витрат на виробництво.

Таблиця 6

Відмінності між методом «стандарт-кост» і нормативним методом обліку
витрат і калькулювання собівартості

№ з/п	Відмінності між методами	
	«Стандарт-кост»	Нормативний метод
1	2	3
1	Відокремлення обліку змін самих норм у поточному обліку не передбачено. Практично всі нормативи протягом тривалого періоду застосовується без змін. Тільки такі значні зміни, як удосконалення технології виробництва, значне зростання або зменшення цін на матеріали, витрат на оплату праці зумовлюють перегляд нормативів.	Перегляд норм здійснюється по мірі проведення організаційно-технічних заходів. Виявлена величина витрат від зміни норм і відхилень від норм щомісячно списується на собівартість продукції.
2	Стандарти розробляють для всіх типів витрат, доходів і частини виробничих показників.	Нормуванню підлягають тільки прямі витрати, а накладні непрямі – розподіляють між об'єктами калькулювання.
3	Метод не регламентований конкретними нормативними актами, не має цілісної методики встановлення стандартів і ведення регістрів обліку.	Нормативний метод базується на галузевих інструкціях, які на сьогодні втратили актуальність, але підприємства продовжують їх використовувати через відсутність нових, сучасних інструкцій
4	Нормативні витрати списують безпосередньо на рахунки виробництва. Відхилення, які виникають між фактичними і запланованими витратами протягом року накопичують на відокремлених рахунках обліку відхилень, а потім списують на фінансові результати підприємства в повному обсязі.	Ведення обліку відхилень від норм на відокремлених рахунках не передбачено

До недоліків можна віднести: складність нормування окремих видів витрат; безпосередній вплив складу і якості нормативної бази на ефективність застосування цього методу. Крім того, як зазначають А. В. Погосова та О. Ф. Ярмолук, «одним із недоліків цієї системи обліку витрат є те, що вона не передбачає обов'язкового виявлення відхилень від стандартів й документування цих відхилень. Відхилення виявляються розрахунковим шляхом і відображаються в обліку в кінці звітного періоду. Таким чином, управлінське рішення, пов'язане з обліком наявних відхилень фактичних витрат від стандартних може бути прийнято лише в кінці звітного періоду» [25, с. 19].

У сучасних умовах актуальним є використання множини модифікацій двох базових моделей, які розрізняються повнотою обліку витрат. Перша модель заснована на методі обліку повних витрат (у зарубіжній практиці – метод поглинання (Absorption costs) («абсорбшен-костинг»)). Як зазначає С. Ф. Голов, «калькулювання повних витрат – метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості всіх (змінних і постійних) виробничих витрат» [26, с. 149]. Друга модель – метод обліку неповної собівартості на основі прямих витрат (у зарубіжній практиці – Direct costs (директ-костинг) або Variable costs). С. Ф. Голов стверджує, що «калькулювання змінних витрат (Variable costing) - це метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат» [26, с. 150]. Основна їх відмінність полягає в порядку розподілу постійних витрат між калькуляційними періодами.

Метод обліку повної собівартості («абсорбшен-костинг») для вітчизняної практики вважається традиційним, оскільки передбачає, що всі виробничі витрати включаються до собівартості продукції. Метод поглинання («Absorption costs») заснований на включенні (абсорбції) до собівартості виготовленої продукції усіх прямих і непрямих витрат пропорційно прийнятим базовим критеріям. При застосуванні методу «Absorption costs» постійні витрати визнаються у міру реалізації продукції. Це дозволяє впливати на фінансовий результат, керуючи обсягом закупівель і продажів.

Щодо методу «Direct costs» (директ-костинг), то основною його особливістю є розподіл витрат на постійні та змінні, залежно від обсягу виробництва, і розрахунок собівартості продукції за змінними витратами. Тільки змінні витрати вважаються витратами на продукцію і приймають участь в обчисленні запасів та прибутку, відповідно до руху продукції. Використання в аналізі беззбитковості методу «Direct costs» дозволяє проводити гнучку політику ціноутворення, спрощує процедуру нормування витрат. А це важливо у виробництвах з широкою номенклатурою продукції, які ведуть попередільний метод обліку витрат і застосовують модель обчислення нормативної собівартості продукції, до яких відноситься хлібопекарне виробництво.

Вітчизняні національні стандарти не дозволяють у повній мірі використовувати «директ-костинг» для формування фінансової звітності і розрахунку податків, проте цей метод все ширше застосовується у вітчизняній бухгалтерській практиці управлінського обліку.

Зіставлення методів «абсорбшен-костинг» та «директ-костинг» із позиції їх переваг та недоліків наведено у таблиці 7.

Таблиця 7

Переваги та недоліки методів «абсорбшен-костинг» та «директ-костинг»

Метод	Переваги	Недоліки
Абсорбшен-костинг	– можливість розрахунку собівартості і рентабельності окремих видів продукції; – можливість розрахунку повної собівартості готової продукції; – застосування для встановлення повної ціни на одиницю продукції; – відсутність класифікації витрат на постійні і змінні; – точне визначення фінансового результату діяльності; – можливість співставлення повної собівартості аналогічної продукції різних виробників; – обґрунтування вибору додаткового замовлення або відмови від нього; – використання у цілях фінансового обліку і складання зовнішньої звітності.	– при складній організаційній структурі і широкому асортименті є ймовірність вибору невірної бази розподілу накладних витрат, що призводить до неточного обчислення собівартості і встановлення необґрунтованих цін; – достатньо сильне викривлення величини постійних витрат у собівартості окремого виду продукції, неможливість встановлення місця і причини виникнення постійних витрат, що не дозволяє приймати обґрунтовані рішення в частині оптимізації витрат; – визначення фактичної собівартості продукції можливе тільки наприкінці періоду.
Директ-костинг	– можливість встановлення взаємозв'язку обсягу виробництва, величини витрат та прибутку; – можливість знаходження точки беззбитковості, при якій підприємство не отримує збитку; – можливість концентрації уваги на зміні маржинального доходу, як по підприємству в цілому, так і за окремими виробами, виявляти вироби з більшою рентабельністю, щоб перейти в основному на їх випуск; – відсутність необхідності розподілу постійних витрат за видами продукції.	– неможливість однозначного віднесення деяких витрат до змінних чи постійних; – відсутність інформації щодо повної собівартості одиниці продукції; – неточність визначення фінансового результату через заниження або завищення цін на продукцію; – не рекомендується для складання фінансової звітності та оподаткування.

Джерело: узагальнено автором на основі [23, 27, 28, 29]

Останніми роками великої актуальності набувають питання, пов'язані з управлінням витратами і собівартістю продукції, і, відповідно, з'являються сучасні, інноваційні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Сучасні калькуляційні системи більш збалансовані, оскільки надана інформація сприяє вирішенню традиційних завдань та, водночас, прогнозуванню економічних наслідків рішень, які приймаються. Окрім того, вони дозволяють:

- визначати доцільність подальшого випуску конкретного виду продукції;
- встановлювати оптимальну ціну на продукцію, що випускається;
- оптимізувати асортиментний план на продукцію;
- визначати необхідність оновлення застосовуваної технології.

Сьогодні широкого розповсюдження набули зарубіжні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, виникнення яких пов'язане з необхідністю одержувати конкурентні переваги шляхом зниження собівартості продукції і цін на неї. Більшість методів обліку та управління витратами, які поширені в сучасній зарубіжній практиці, можуть бути досить ефективними для різних форм господарської діяльності вітчизняних підприємств, зокрема хлібопекарних. Найбільш популярні з них наведені на рисунку 6.

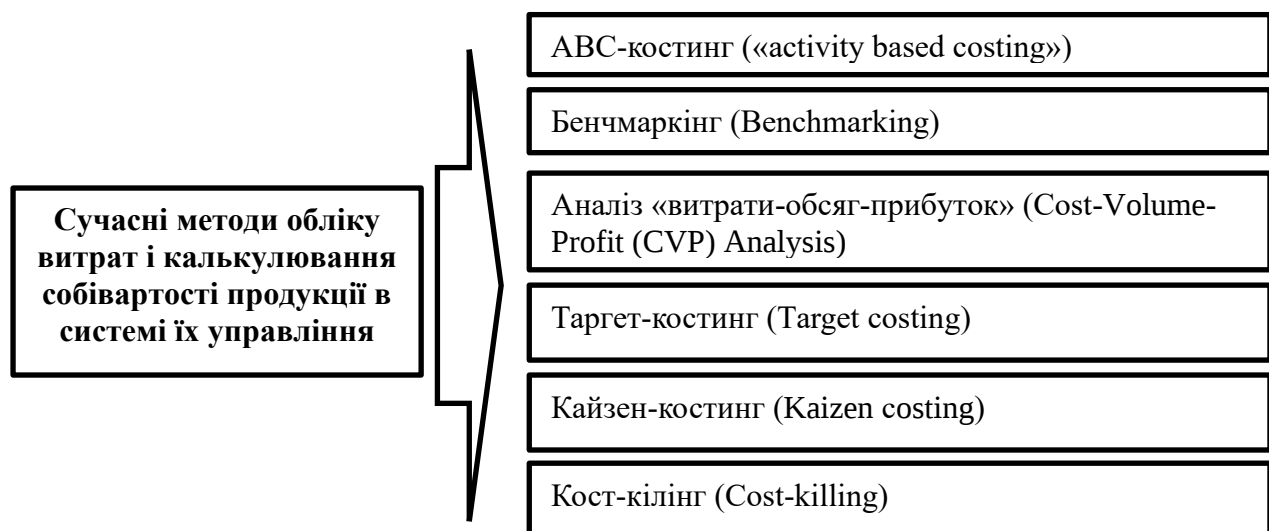


Рисунок 6. Зарубіжні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в системі їх управління

Метод «ABC-костинг» передбачає виокремлення основних видів діяльності в межах підприємства і заснований, на думку А. В. Піскун, на таких принципах: «продукція споживає види діяльності, а виробнича діяльність споживає ресурси; витрати прямо пропорційно залежать від масштабів діяльності; спочатку ресурси розподіляють між центрами діяльності, а потім спрямовують на конкретні вироби» [29, с.56].

Метод «бенчмаркінг» у частині витрат передбачає пошук еталонного за економічними показниками підприємства-конкурента з метою порівняння стану управління витратами з власним підприємством, ідентифікації відмінностей, визначення їх причин, виявлення резервів зниження витрат для подальшого прийняття рішень щодо управління ними. При цьому правильний вибір підприємства-еталона та наявність повної і достовірної інформації про еталонні результати й методи їх досягнення є основними умовами використання цього методу.

Метод «CVP-аналіз» полягає у визначенні взаємозв'язку витрат підприємства, доходу від реалізації і прибутку. Співвідношення цих трьох величин дає змогу визначити обсяг реалізації, який забезпечить беззбитковість діяльності або запланований фінансовий результат. Як зазначають Н. Д. Бабяк та Н. Ю. Крутоус, «CVP-аналіз покликаний виявити оптимальні пропорції між витратами, ціною продажу, обсягом реалізації і, як наслідок, мінімізувати підприємницький ризик. Для проведення зазначеного аналізу необхідно розподілити всі витрати підприємства на постійні та змінні» [30, с.12].

Метод «таргет-костинг» – це метод управління витратами за цільовою собівартістю, яка встановлюється на підставі заданої ціни реалізації та очікуваної величини прибутку. Застосування методу вимагає тісної горизонтальної взаємодії між функціональними підрозділами підприємства; організації постійного контролю за рівнем витрат; безперервного проведення маркетингового прогнозування та впевненості в отриманих результатах.

Метод «кайзен-костинг» «передбачає не досягнення певної величини витрат, а постійне, безперервне та комплексне їх зниження; забезпечує цільову

собівартість у процесі виробництва продукції» [29, с.57]. Застосування методу вимагає постійного вдосконалення якості процесів на всьому підприємстві за участі всіх працівників, створення системи мотивації, що веде до зменшення непродуктивних витрат.

Метод «кост-кілінг» «спрямований на максимальне зниження витрат у найкоротші терміни без шкоди для діяльності підприємства та перспектив його розвитку. Використовується в антикризовому менеджменті та управлінні конкурентоспроможністю. Метод вимагає наявності повної і достовірної інформації про стан витрат, прагнення керівництва до зниження витрат, побудованої особливим чином мотивації персоналу. Він дає змогу швидко скоротити витрати підприємства, що виникають у внутрішньому та зовнішньому середовищах, що є явною перевагою» [29, с.57]. Особливостями застосування методу є зменшення витрат на оплату праці та, відповідно, скорочення штату працівників; практично повне зменшення витрат на соціальну сферу; вивільнення і продаж активів, які не знайшли сфери застосування.

Кожен із перерахованих методів має, як свої переваги, так і недоліки, які обмежують їх застосування у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку (табл. 8).

Отже, кожний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції має свої переваги й недоліки. Тому вибір методу розрахунку собівартості повинен бути обумовлений рівнем фінансового стану підприємства та специфікою прийняття управлінських рішень. Управлінському персоналу підприємства важливо чітко розуміти відмінності між ними, вміти економічно ефективно обґрунтовувати вибір методу та його вплив на фінансовий результат діяльності, вишукувати напрямки удосконалення системи обліку витрат виробництва шляхом поєднання кількох найбільш оптимальних методів калькулювання собівартості.

Таблиця 8

**Переваги та недоліки сучасних зарубіжних методів обліку витрат і
калькулювання собівартості продукції**

Метод	Переваги	Недоліки
1	2	3
ABC-костинг	– обґрунтоване віднесення накладних витрат на конкретну продукцію; – зростання точності калькулювання собівартості; – взаємозв'язок одержаної інформації з процесом формування витрат.	– необхідність значних змін в обліковій системі та системі інформаційної підтримки; – збільшення витрат, пов'язаних з управлінням.
Бенч-маркінг	– комплексна оцінка управління витратами на підприємстві у порівнянні з підприємством-еталоном; – оптимізація управління витратами з урахуванням досвіду і технологій інших підприємств.	– зниження ефективності при невірному виборі підприємства еталону; – системність і цілеспрямованість у досягненні досвіду інших підприємств.
CVP-аналіз	– легкий розрахунок показників; – оперативна оцінка впливу величини і структури затрат, обсягів продажу продукції на прибуток.	– розподіл витрат підприємства на постійні та змінні, який досить важко зробити на практиці, причому будь-яка зміна факторів у моделі істотно змінює кінцевий результат
Таргет-костинг	– маркетингова спрямованість виробництва; – встановлення цільових витрат на нові види продукції; – контроль витрат на стадії розробки продукції.	– потреба у додатковому часі, серйозних інвестиціях при цільовому зниженні витрат; – обмеженість зниження собівартості до заданого рівня технологічними можливостями підприємства.
Кайзен-костинг	– безперервне зниження витрат та їх утримання на заданому рівні	– потреба в мотивації робітників щодо залучення у діяльність підприємства
Кост-кіллінг	– сприяння швидкому скороченню витрат, які виникають як у внутрішньому, так і в зовнішньому середовищі підприємства	– скорочення персоналу та витрат на оплату праці; – системне застосування; – підходить до окремих видів витрат або тільки для окремих підрозділів підприємства.

Джерело: узагальнено автором на основі [23, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35]

Хлібопекарні підприємства в практиці бухгалтерського обліку використовують, зазвичай, змішані системи обліку витрат, які поєднують у собі елементи різних традиційних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції – попередільного, попроцесного і позамовного у

поєднанні з елементами нормативного методу обліку витрат. Підприємства можуть застосовувати один із методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції або комбінацію двох та більше методів, залежно від поставлених цілей та прийнятих стратегічних рішень. Своєчасне виявлення ресурсів, які не ефективно використовуються та усунення виявлених недоліків сприяє довгостроковому розвитку підприємства. Важливо, щоб обраний метод або їх комбінація забезпечували можливість групування витрат за об'єктами обліку, оперативного контролю за витратами на виробництво, управління собівартістю за відхиленнями, прогнозування економічних наслідків рішень, які приймаються. Тобто, вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості повинен обґрунтовано забезпечувати ефективне управління витратами, собівартістю продукції та прибутком підприємства.

Зауважимо, що сьогодні зарубіжні методи обліку витрат і калькулювання собівартості мало затребувані у вітчизняній обліковій практиці хлібопекарних підприємств через недостатність розробки нормативно-правового забезпечення їх застосування. Крім того, умови використання деяких методів обліку витрат і калькулювання собівартості вимагають чіткої галузевої регламентації. Проте, враховуючи, що вітчизняні традиційні методи є недостатньо ефективними при управлінні витратами підприємства, запропоновано поєднувати їх з інноваційними зарубіжними методами.