

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Черкаський державний фаховий бізнес-коледж

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітнього ступеня бакалавр

на тему:

«Теорія, методика обліку і аналізу виробництва та калькулювання
собівартості продукції»

Виконав: студент

Групи ОА-23

спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

освітня програма «Облік і аудит»

П.І.Б Біденко Олександр Петрович

Науковий керівник

канд. екон. наук Ірина Дернова

Допущено до захисту

протокол № 9 від « 08 » 06 20 26 р.

завідувач кафедри фінансового моніторингу та
підприємництва

канд. екон. наук Сергій Полях

АНОТАЦІЯ

на кваліфікаційну роботу

Облік, аналіз та контроль виробництва і калькулювання собівартості продукції (на прикладі пекарні-кав'ярні «Bakery»)

Студента: Біденка Олександра Петровича

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітня програма «Облік і аудит»

Мета дослідження: розробка та обґрунтування пропозицій щодо удосконалення обліку, аналізу та контролю виробництва і калькулювання собівартості продукції на підприємстві.

Проблема: недосконалість організації обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємстві, що зумовлює зниження достовірності облікової інформації та обмежує якість управлінських рішень в умовах інфляційного зростання цін на сировину.

Результати: Встановлено, що собівартість виконує п'ять ключових функцій - обліково-контрольну, ціноутворювальну, аналітичну, планово-прогнозну та управлінську, Систематизовано нормативно-правове регулювання обліку виробничих витрат в Україні та проведено порівняльну характеристику методів калькулювання: позамовного, попроцесного, нормативного, директ-костинг, target-costing та ABC-костинг.

Запропоновано комплекс заходів удосконалення: автоматизація обліку виробничих витрат; щомісячне оновлення нормативних цін у технологічних картах; запровадження аналітичних субрахунків 23.1/1-23.1/4 за виробничими лініями; застосування спрощеного ABC-методу розподілу загальновиробничих витрат; щомісячний звіт про понаднормові технологічні втрати. Запропоновано до впровадження ABC-метод, дозволить підвищити рентабельність піци до 95,2% (проти 79,2%) та кави латте до 146,5% (проти 115,7%).

Ключові слова: собівартість продукції, облік витрат, калькулювання, загальновиробничі витрати, ABC-метод, нормативний метод, пекарня-кав'ярня

ABSTRACT

to the qualification paper

Accounting, Analysis and Control of Production and Product Costing (based on the example of Bakery-café

Student: Bidenko Oleksandr

Majora 071 «Accounting and Taxation»

Educational program «Accounting and Audit»

The purpose of the study is to develop and substantiate proposals for improving the accounting, analysis and control of production and product costing at the enterprise.

Problem statement. Imperfection in the organization of production cost accounting and product costing at the enterprise reduces the reliability of accounting information and limits the quality of managerial decisions under conditions of inflationary price growth for raw materials.

Results. It is established that product cost performs five key functions – accounting and control, pricing, analytical, planning and forecasting, and managerial. The regulatory framework governing production cost accounting in Ukraine is systematized, and a comparative analysis of costing methods is conducted: job-order, process, standard, direct costing, target costing, and activity-based costing (ABC).

A set of improvement measures is proposed: automation of production cost accounting; monthly updates of standard prices in production specification cards; introduction of analytical sub-accounts 23.1/1–23.1/4 by production lines; application of a simplified ABC overhead allocation method; and a monthly report on excess technological losses. Implementing the ABC method will increase the profitability of pizza to 95.2% (vs. 79.2%) and latte coffee to 146.5% (vs. 115.7%).

Keywords: product cost, cost accounting, costing, manufacturing overhead, ABC method, standard costing, bakery-café

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ	8
1.1. Сутність виробництва та собівартості продукції	8
1.2. Нормативно-правове регулювання та організація обліку собівартості продукції	14
1.3. Методика аналізу витрат та калькулювання собівартості продукції	20
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПЕКАРНІ- КАВ'ЯРНІ	29
2.1. Загальна характеристика діяльності підприємства	29
2.2. Організація обліку та здійснення аналізу витрат на виробництво продукції у діяльності пекарні-кав'ярні	34
2.3. Аналіз калькулювання собівартості основних видів продукції	40
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	46
3.1. Шляхи удосконалення обліку собівартості продукції	46
3.2. Аналіз ефективності запропонованих удосконалень калькуляції собівартості продукції	53
ВИСНОВКИ	59
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	64
ДОДАТКИ	

ВСТУП

В умовах сучасного розвитку ринкової економіки України зростає роль ефективного управління витратами підприємства як одного з ключових чинників забезпечення його конкурентоспроможності та фінансової стійкості. Особливе значення у цьому контексті має належна організація бухгалтерського обліку виробництва та калькулювання собівартості продукції, оскільки саме собівартість є базовим показником, що безпосередньо впливає на формування цін, рівень прибутковості та результати господарської діяльності підприємства.

Актуальність дослідження обліку і калькулювання собівартості продукції зумовлена також необхідністю забезпечення достовірної інформації для прийняття управлінських рішень, здійснення внутрішнього контролю та аудиту витрат. В умовах підвищення цін на сировину, енергоресурси та оплату праці особливої ваги набуває проблема раціонального використання ресурсів і мінімізації непродуктивних витрат.

Підприємства харчового виробництва та ресторанного господарства, зокрема пекарні-кав'ярні, мають специфічні особливості організації виробничого процесу, що суттєво впливають на методику обліку витрат і калькулювання собівартості. До таких особливостей належать безперервність або циклічність виробництва, значна частка матеріальних витрат, необхідність обліку втрат та браку, а також поєднання процесів виробництва і реалізації продукції. У разі функціонування мережі закладів додатково ускладнюється контроль за витратами та формуванням собівартості у розрізі окремих структурних підрозділів.

З огляду на зазначене, тема кваліфікаційної роботи є актуальною та практично значущою, оскільки спрямована на дослідження теоретичних і методичних засад обліку, аналізу та контролю (аудиту) виробництва і

калькулювання собівартості продукції на прикладі підприємства пекарні-кав'ярні.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку, аналізу та контролю виробництва і калькулювання собівартості продукції та розробка пропозицій щодо їх удосконалення на підприємстві пекарні-кав'ярні.

Для досягнення поставленої мети в роботі передбачається розв'язання таких завдань:

- дослідити економічну сутність виробництва та собівартості продукції;
- розглянути класифікацію витрат виробництва та методи калькулювання собівартості;
- проаналізувати нормативно-правове регулювання обліку витрат і калькулювання в Україні;
- охарактеризувати організаційно-економічну діяльність підприємства – бази дослідження;
- дослідити організацію бухгалтерського обліку витрат виробництва на підприємстві пекарні-кав'ярні;
- розглянути методику калькулювання собівартості основних видів продукції;
- здійснити аналіз собівартості продукції та факторів, що впливають на її рівень;
- оцінити систему внутрішнього контролю та/або аудиту виробництва;
- обґрунтувати напрями удосконалення обліку, аналізу та контролю собівартості продукції.

Об'єктом дослідження є процес управління витратами виробничої діяльності та формування собівартості продукції на підприємстві мережі закладів швидкого харчування пекарні-кав'ярні.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості хлібобулочних виробів.

У процесі виконання кваліфікаційної роботи використано такі методи дослідження: аналіз і синтез, індукція та дедукція, порівняння, групування, економіко-статистичні методи, методи бухгалтерського обліку, факторний аналіз, узагальнення та систематизація.

Інформаційною базою дослідження слугували законодавчі та нормативно-правові акти України, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, бухгалтерська та фінансова звітність підприємства, первинні документи, внутрішні регламенти та матеріали практичної діяльності підприємства пекарні-кав'ярні.

Результати дослідження апробовано на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Тенденції та перспективи розвитку економіки України в умовах сучасних викликів», 2026 рік, м.Черкаси.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Має обсяг 67 стор, 17 таблиць.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

1.1. Сутність виробництва та собівартості продукції

Виробництво є центральною ланкою господарської діяльності промислового підприємства, в процесі якої здійснюється перетворення вхідних ресурсів (сировини, матеріалів, праці, капіталу) на готову продукцію, що задовольняє суспільні потреби. Саме у виробничому процесі формується основна частина витрат підприємства, від обсягу та структури яких залежать фінансові результати його діяльності.

В економічній теорії та практиці бухгалтерського обліку виробництво розглядається як складний багатоетапний процес, що включає кілька взаємопов'язаних стадій. Кожна з цих стадій супроводжується відповідними витратами, що в сукупності формують собівартість виготовленої продукції. Виділяють такі основні стадії виробничого процесу:

- підготовча стадія - підготовка та запуск сировини й матеріалів у виробничий цикл, наладка обладнання, розробка технологічних карт;
- основна стадія - безпосереднє технологічне перетворення предметів праці за допомогою засобів виробництва та людської праці на напівфабрикати і готову продукцію;
- заключна стадія - контроль якості виготовленої продукції, її комплектація, пакування та здача на склад готової продукції.

Ефективність виробництва залежить не лише від того, наскільки сучасним є забезпечення технологічних процесів, а й від того, наскільки ефективним є інформаційне забезпечення менеджерів про діяльність основних бізнес-процесів. Тому належне застосування ефективних методів і прийомів у процесі обліку і калькулювання собівартості продукції дасть можливість

ухвалювати виважені управлінські рішення та буде основою для здійснення стратегічного управління діяльністю промислового підприємства.

Важливою характеристикою виробничого процесу з точки зору обліку є поняття виробничої потужності підприємства. Виробнича потужність характеризує максимально можливу кількість продукції, яку може виробити підприємство, дотримуючись технологічних норм виробництва [22, с. 27]. Це теоретично можливий обсяг випуску продукції в наявних виробничих умовах. Від рівня використання виробничої потужності безпосередньо залежить величина постійних витрат на одиницю продукції: зі зростанням завантаження потужності питомі постійні витрати зменшуються, що веде до зниження собівартості одиниці продукції.

Категорія «собівартість продукції» посідає ключове місце в системі економічних показників виробничого підприємства. Собівартість є мірилом ефективності виробництва і водночас одним із ціноутворюючих факторів [21, с. 32]. Вона відображає в грошовій формі сукупні витрати підприємства на виробництво та реалізацію конкретного виду продукції і дозволяє оцінити, наскільки раціонально використовуються ресурси у виробничому процесі.

У науковій та практичній літературі існують різні підходи до визначення поняття «собівартість продукції». Різноманіття підходів обумовлено як різними функціями собівартості в системі управління підприємством (ціноутворення, планування, контроль, аналіз), так і різними аспектами її розгляду (бухгалтерський, управлінський, економічний). Систематизацію підходів науковців та нормативних документів до визначення собівартості наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Підходи до визначення поняття «собівартість продукції»

Автор / джерело	Визначення поняття «собівартість продукції»
НП(С)БО 16 «Витрати» [15]	Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) - прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати

Продовження табл. 1.1

Автор / джерело	Визначення поняття «собівартість продукції»
Бондаренко Н. М., Устименко А. К. [21]	Собівартість продукції - це поточні витрати підприємства на виробництво і реалізацію одиниці продукції, які виражені у грошовій формі
Вергун В. С., Воронко Р. М. [21]	Собівартість є мірилом ефективності виробництва; вона є одним із найважливіших інструментів досягнення основної мети діяльності будь-якого суб'єкта господарювання - збільшення прибутку, забезпечення сталого попиту на продукцію й підвищення конкурентоспроможності
Куцик П. О., Бачинський В. І. [22]	Собівартість видобутку (виробництва) виступає основним показником, який використовується для визначення ефективності відпрацювання виробничих ресурсів підприємства та є основою для здійснення стратегічного управління діяльністю промислового підприємства
Довжик О. О. [21]	Собівартість продукції - це грошовий вираз витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції, що включає вартість спожитих у процесі виробництва матеріальних цінностей, використаної праці та частину коштів на відтворення основних виробничих фондів
Скорнякова Ю., Лапшункова О. [26]	Собівартість продукції - сукупність поточних витрат підприємства на виробництво, що є основою організації обліку та ціноутворення
Методичні рекомендації з формування собівартості у промисловості [20]	Виробнича собівартість продукції - сукупність витрат підприємства, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції та визначених відповідно до переліку статей калькулювання, встановлених обліковою політикою підприємства

Джерело: складено автором на основі [15; 20; 21; 22; 26]

Аналіз наведених у таблиці 1.1 підходів дозволяє виділити спільні риси у визначенні собівартості продукції, а саме: собівартість завжди виражається у грошовій формі; вона охоплює витрати, понесені у процесі виробництва та/або реалізації продукції; собівартість є показником ефективності використання ресурсів підприємства. Разом з тим підходи різняться за повнотою включення витрат: одні автори розглядають лише виробничу собівартість, інші - повну, включаючи витрати на збут.

Найбільш повним, на нашу думку, є трактування собівартості як сукупності поточних витрат підприємства, виражених у грошовій формі, що забезпечують виробництво та реалізацію конкретного виду продукції у відповідному обліковому періоді. Таке визначення відповідає як вимогам НП(С)БО 16 «Витрати» [15], так і потребам управлінського обліку.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [15] собівартість реалізованої продукції складається з таких компонентів:

- виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;
- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати - частина постійних загальновиробничих витрат, що не була включена до собівартості продукції через недовантаження виробничих потужностей;
- наднормативні виробничі витрати - витрати понад встановлені норми, які не відносяться на собівартість готової продукції, а визнаються витратами звітного періоду.

Між поняттями «витрати» та «собівартість» існує суттєва відмінність, яку важливо враховувати при організації обліку. Витрати є ширшою категорією та охоплюють усі відтоки економічних вигод підприємства за певний звітний період. Собівартість - це лише та частина витрат, яка прямо або опосередковано пов'язана з виробництвом конкретного виду продукції і формує її вартість у бухгалтерському обліку. Зокрема, адміністративні витрати та витрати на збут не включаються до виробничої собівартості продукції, а відносяться безпосередньо до витрат того звітного періоду, в якому вони понесені [15].

Залежно від цілей управління та методів обліку розрізняють різні види собівартості продукції. Собівартість класифікують за низкою ознак, зокрема за: тривалістю розрахункового періоду (місячна, квартальна, річна), повнотою відображення процесу виробництва і ступенем готовності продукції до реалізації, часом формування витрат, ступенем охоплення підприємств [21, с. 32]. Систематизацію видів собівартості наведено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація видів собівартості продукції

Ознака класифікації	Вид собівартості	Характеристика та призначення
За повнотою включення витрат	Технологічна собівартість	Включає лише прямі витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції
	Цехова собівартість	Технологічна собівартість + витрати на управління та обслуговування цеху (загальновиробничі витрати)
	Виробнича собівартість	Шляхом накопичення прямих витрат (матеріали, праця) та розподілених загальновиробничих витрат на рах. 23 «Виробництво» протягом звітного періоду. відображається у бухгалтерському обліку на рах. 26 «Готова продукція»
	Повна (комерційна) собівартість	Виробнича собівартість + витрати на збут; дорівнює собівартості реалізованої продукції відповідно до НП(С)БО 16 [15]
За часом формування витрат	Планова (нормативна) собівартість	Заплановані витрати на виготовлення і продаж продукції; використовується для ціноутворення та контролю витрат
	Фактична собівартість	Фактичні витрати за звітний період; використовується для визначення фінансового результату та аналізу відхилень
За ступенем охоплення підприємств	Індивідуальна собівартість	Витрати конкретного підприємства на виробництво одиниці продукції; є основою для управлінських рішень на рівні підприємства
	Середньогалузева собівартість	Середні по галузі витрати на виготовлення одиниці продукції; використовується для порівняльного аналізу та оцінки конкурентоспроможності

Джерело: складено автором на основі [15; 20; 21]

Собівартість продукції виконує в системі управління виробничим підприємством кілька важливих функцій:

- обліково-контрольна функція - забезпечує відображення та накопичення інформації про витрати виробничої діяльності у системі бухгалтерського обліку; служить базою для контролю дотримання норм витрачання ресурсів;
- ціноутворювальна функція - собівартість є нижньою межею ціни продукції; визначення обґрунтованого рівня рентабельності здійснюється як надбавка до собівартості [21, с. 32];
- аналітична функція - на основі даних про собівартість здійснюється факторний аналіз, виявляються резерви зниження витрат та підвищення ефективності виробництва;
- планово-прогнозна функція - планова собівартість є основою для складання виробничих бюджетів, прогнозування фінансових результатів та визначення цільових показників діяльності;
- управлінська функція - інформація про собівартість є основою для прийняття управлінських рішень щодо асортиментної політики, завантаження виробничих потужностей, доцільності виробництва тих чи інших видів продукції.

Важливим аспектом є також розмежування між поняттями «витрати виробництва» та «витрати продукту». Витрати виробництва - це всі витрати, понесені у виробничому процесі за певний період, незалежно від того, чи реалізована вироблена продукція. Витрати продукту (виробнича собівартість) - це витрати, що включаються до вартості конкретної одиниці продукції і стають витратами (собівартістю реалізованої продукції) лише в момент її реалізації [15].

З огляду на це, собівартість продукції є комплексним економічним показником, що відображає ефективність усієї виробничої діяльності підприємства. Правильне розуміння економічної сутності виробництва та собівартості, чітке розмежування їхніх видів і складових є необхідною теоретичною основою для побудови ефективної системи обліку виробничих витрат, калькулювання собівартості та управління витратами на виробничому

підприємстві. Інформація, отримана в результаті обліку та аналізу собівартості, дає змогу оцінити ефективність використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку та підвищення конкурентоспроможності підприємства [22, с. 25].

1.2 Нормативно-правове регулювання та організація обліку собівартості продукції

Облік виробничих витрат в Україні здійснюється в межах чітко визначеної системи нормативно-правового регулювання, яка охоплює кілька рівнів: законодавчий, стандартизаційний, методичний та внутрішньогосподарський. Кожен із цих рівнів виконує певну функцію у забезпеченні достовірності, повноти та порівнянності інформації про витрати виробничої діяльності підприємства. Собівартість продукції регулюють на договірному, корпоративному й законодавчому рівнях на основі нормативно-правових актів, які визначають загальні підходи до здійснення обліку і розподілу витрат [21, с.32]. Узагальнену характеристику основних нормативних актів наведено у Додаток А.

Базовим законодавчим актом є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [1], який визначає правові засади організації бухгалтерського обліку та встановлює ключові принципи, що безпосередньо впливають на формування собівартості продукції:

- принцип нарахування та відповідності доходів і витрат - витрати визнаються одночасно з доходом, для отримання якого вони здійснені;
- принцип обачності - недопущення завищення активів та доходів і заниження зобов'язань і витрат;
- принцип повного висвітлення - відображення всіх фактів господарської діяльності, включаючи виробничі витрати, у повному обсязі;

– принцип єдиного грошового вимірника - усі витрати відображаються у грошовій оцінці.

Важливою нормою Закону є закріплення права підприємств самостійно визначати облікову політику - ключовий документ у системі управління витратами виробничого підприємства. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI регулює порядок визнання витрат для цілей оподаткування. Починаючи з 2015 року відбулось зближення бухгалтерського та податкового обліку: об'єктом оподаткування є фінансовий результат, визначений відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, скоригований на різниці, передбачені Кодексом.

Центральне місце посідає НП(С)БО 16 «Витрати» [15], що встановлює критерії визнання, склад, оцінку та порядок відображення витрат у фінансовій звітності. Відповідно до нього, витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. НП(С)БО 16 визначає склад виробничої собівартості: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати (відрахування на соціальні заходи, амортизація виробничого обладнання тощо); змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Особливого значення набуває порядок розподілу загальновиробничих витрат. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються виходячи з фактичної потужності звітного періоду; постійні - на основі нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції у періоді їх виникнення [15].

НП(С)БО 9 «Запаси» [10] регламентує оцінку виробничих запасів - основної складової прямих матеріальних витрат. Особливе значення має вибір методу оцінки вибуття запасів: ідентифікованої собівартості, середньозваженої вартості або ФІФО, - оскільки цей вибір безпосередньо впливає на величину матеріальних витрат у собівартості. НП(С)БО 7 «Основні засоби» [8] та НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [9] регулюють порядок нарахування амортизації, яка є важливою складовою загальновиробничих

витрат. Підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий тощо. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3] визначає склад фінансових звітів, зокрема Звіту про фінансові результати (форма № 2), де відображається собівартість реалізованої продукції.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 [20], деталізують загальні вимоги НП(С)БО стосовно специфіки промислового виробництва. Документ має рекомендаційний характер та встановлює перелік статей калькулювання виробничої собівартості, порядок включення до собівартості витрат на підготовку нового виробництва, особливості обліку браку та зворотних відходів. Підприємства можуть адаптувати запропоновані підходи до своїх потреб, визначаючи власний перелік статей калькуляції в наказі про облікову політику.

Підприємства, що застосовують МСФЗ, керуються МСБО 2 «Запаси» при формуванні собівартості готової продукції. Підхід МСБО 2 до розподілу постійних накладних витрат є схожим з вимогами НП(С)БО 16 - розподіл здійснюється на основі нормальної виробничої потужності, що свідчить про гармонізацію вітчизняних стандартів з міжнародними [35].

На рівні підприємства регулювання обліку виробничих витрат здійснюється через наказ про облікову політику. В ньому підприємство визначає: метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (позамовний, попроцесний, нормативний тощо); перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості; перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат; базу розподілу загальновиробничих витрат (години праці, заробітна плата, машино-години, прямі матеріальні витрати тощо); методи нарахування амортизації; методи оцінки вибуття запасів; порядок оцінки незавершеного виробництва та готової продукції [21, с. 32].

До внутрішніх документів, що регулюють облік виробничих витрат, також належать: технологічні карти виробничого процесу з нормами витрат матеріалів і часу; нормативні калькуляції на кожен вид продукції; кошториси загальновиробничих витрат; первинні документи з обліку витрат (лімітно-забірні картки, вимоги на матеріали, табелі обліку робочого часу тощо).

Важливою складовою організації обліку витрат є раціональна класифікація витрат, яка дозволяє систематизувати їх за певними ознаками та забезпечує необхідну деталізацію інформації для управлінських і облікових цілей [21; 27]. Класифікація виробничих витрат здійснюється за такими основними ознаками: за економічним змістом (елементами); за способом включення до собівартості; за відношенням до обсягу виробництва; за місцем виникнення; за доцільністю понесення [15; 20; 21]. Узагальнену класифікацію витрат виробничого підприємства наведено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Класифікація витрат виробничого підприємства

Ознака класифікації	Вид витрат	Характеристика
За економічним змістом (елементами)	Матеріальні витрати	Вартість сировини, матеріалів, палива, енергії, комплектуючих
	Витрати на оплату праці	Основна та додаткова заробітна плата всіх категорій персоналу
	Відрахування на соціальні заходи	Єдиний соціальний внесок від фонду оплати праці
	Амортизація	Знос основних засобів та нематеріальних активів
	Інші операційні витрати	Витрати, не включені до попередніх груп
За способом включення до собівартості	Прямі витрати	Безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції; відносяться прямо на собівартість
	Непрямі (накладні) витрати	Пов'язані з виробництвом кількох видів продукції; розподіляються пропорційно до обраної бази

Ознака класифікації	Вид витрат	Характеристика
За відношенням до обсягу виробництва	Змінні витрати	Змінюються пропорційно до обсягу виробництва (сировина, матеріали, відрядна заробітна плата)
	Постійні витрати	Залишаються незмінними при зміні обсягу виробництва (оренда, амортизація будівель)
	Змішані витрати	Містять елементи як змінних, так і постійних витрат
За місцем виникнення	Витрати основного виробництва	Витрати, безпосередньо пов'язані з виготовленням готової продукції
	Витрати допоміжного виробництва	Витрати підрозділів, що обслуговують основне виробництво
	Загальновиробничі витрати	Витрати на управління та обслуговування виробничих підрозділів (рах. 91)
За доцільністю понесення	Продуктивні витрати	Економічно обґрунтовані витрати, що забезпечують випуск продукції
	Непродуктивні витрати	Втрати від браку, простоїв, нестач, понаднормових відходів

Джерело: складено автором на основі [15; 20; 21]

Управління виробничою діяльністю підприємства вимагає кваліфікованого підходу та висуває нові вимоги до організації обліку витрат. Поділ витрат за місцем виникнення дає змогу організувати облік за центрами відповідальності та встановити виробничу потужність кожного виробничого процесу, здійснювати оптимізацію витрат у розрізі технологічних операцій [22, с. 27]. Поділ на змінні та постійні є ключовим для CVP-аналізу та управлінських рішень, а класифікація на прямі та непрямі є основою побудови калькуляції собівартості продукції [21, с. 35].

Важливим елементом системи організації обліку витрат є визначення статей калькуляції - переліку витрат, за якими формується собівартість конкретного виду продукції. На відміну від елементів витрат, статті

калькуляції відображають цільове призначення витрат та їхній зв'язок з технологічним процесом. Загальна схема формування собівартості реалізованої продукції відповідно до НП(С)БО 16 [15] включає: прямі матеріальні витрати + прямі витрати на оплату праці + інші прямі витрати + змінні загальновиробничі витрати + розподілені постійні загальновиробничі витрати = виробнича собівартість готової продукції. До собівартості реалізованої продукції додатково включаються нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.

Відображення виробничих витрат у бухгалтерському обліку здійснюється відповідно до Плану рахунків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Для обліку виробничих витрат та формування собівартості продукції призначено такі рахунки:

- рахунок 23 «Виробництво» - основний рахунок для обліку витрат основного і допоміжного виробництва; за дебетом накопичуються всі витрати на виробництво, за кредитом - списується фактична виробнича собівартість готової продукції; сальдо відображає вартість незавершеного виробництва;
- рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» - для обліку накладних витрат на організацію виробництва; наприкінці місяця розподілені суми списуються на рахунок 23, нерозподілені - на рахунок 90;
- рахунок 24 «Брак у виробництві» - для обліку та визначення суми браку у виробництві та втрат від браку;
- рахунок 26 «Готова продукція» - для обліку наявності та руху готової продукції; оприбуткування здійснюється за виробничою собівартістю;
- рахунок 90 «Собівартість реалізації» - відображає виробничу собівартість реалізованої продукції та нерозподілені постійні загальновиробничі витрати.

Сучасні можливості комплексної автоматизації обліку витрат на виробництво дозволяють суттєво підвищити достовірність та оперативність формування собівартості [29, 31].

Резюмуючи вищевикладене, система нормативно-правового регулювання обліку виробничих витрат в Україні є багаторівневою та охоплює законодавчі акти, національні стандарти бухгалтерського обліку, галузеві методичні рекомендації та внутрішні документи підприємства. Ключовим стандартом є НП(С)БО 16 «Витрати» [15], що визначає склад виробничої собівартості та порядок розподілу загальновиробничих витрат. Раціональна організація обліку витрат - від їхньої правильної класифікації до коректного відображення на рахунках бухгалтерського обліку - є необхідною передумовою формування достовірної інформації про собівартість продукції та ефективного управлінського контролю.

1.3. Методика аналізу витрат та калькулювання собівартості продукції

Ефективне управління виробничими витратами потребує як раціональних методів їхнього калькулювання, так і систематичного аналізу сформованої собівартості. Методика калькулювання визначає порядок розрахунку собівартості одиниці продукції, тоді як методика аналізу забезпечує оцінку відхилень, виявлення резервів зниження витрат та обґрунтування управлінських рішень. Обидва напрями є взаємодоповнюючими складовими системи управління собівартістю виробничого підприємства.

Калькулювання собівартості продукції - це процес визначення розміру витрат у грошовому виразі на виробництво одиниці або певного обсягу конкретного виду продукції. Результатом калькулювання є калькуляція - документ, що відображає склад і величину витрат на одиницю продукції. Калькулювання собівартості здійснюють з дотриманням таких принципів: наукове обґрунтування виробничих витрат; встановлення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць; вибір методу обліку витрат і калькулювання, який підприємство здійснює самостійно, з

урахуванням сфери діяльності, галузі, розміру і технології виробництва [21, с. 35].

Відповідно до класифікації методів обліку витрат [28], методи поділяються на традиційні, що використовує вітчизняна облікова практика, та запозичені - сформовані у зарубіжних країнах. Розглянемо основні методи калькулювання у Додатку Б.

Позамовний метод застосовується під час випуску продукції окремими партіями або за технічними умовами замовника. Собівартість одиниці продукції може відрізнятись для різних замовлень [21, с. 36]. Для кожного замовлення відкривається окрема картка обліку витрат, на яку відносяться всі прямі витрати; непрямі витрати розподіляються пропорційно до обраної бази (прямі витрати на оплату праці або машино-години).

Попроцесний (попередільний) метод використовується на підприємствах, де виробничі витрати групують за підрозділами або виробничими процесами. Собівартість одиниці продукції є усередненим показником. Попроцесне калькулювання застосовують підприємства нафтової, хімічної, вугільної промисловості [21, с. 36]. Наявність послідовних виробничих процесів дає можливість здійснювати облік витрат за процесами, застосовуючи процесно-нормативний метод і цільове калькулювання [22, с. 30].

Нормативний метод (standard costing) передбачає облік витрат, розрахунок нормативних витрат на продукцію й визначення відхилень фактичних витрат від нормативних. Завдяки цьому методу менеджери мають можливість контролювати витрати й оперативно реагувати на відхилення витрат від норм [21, с. 38]. Нормативний метод покладено в основу комбінованої системи цільового калькулювання для виробничих підприємств [22, с. 28].

Метод директ-костинг передбачає розподіл лише змінних витрат між об'єктами калькулювання; постійні накладні витрати відносяться до витрат звітного періоду. Метод дозволяє розраховувати маржинальний дохід та

обґрунтовувати управлінські рішення щодо асортиментної та цінової політики [21, 32].

Метод цільового калькулювання (target-costing) у поєднанні з кайзен-костингом є перспективним для підприємств у конкурентному ринковому середовищі. Базовою величиною є цільова собівартість - різниця між ринковою ціною та очікуваним прибутком. Кайзен-завдання - величина, на яку є можливість зменшити ту чи іншу статтю витрат; воно застосовується за кожним технологічним процесом як на етапі планування, так і під час виробничого процесу [22, с. 29]. Метод ABC-костинг базується на розподілі накладних витрат на продукти відповідно до видів діяльності (активностей), що забезпечує точне визначення собівартості при широкому асортименті.

Для наочного порівняння основних методів калькулювання собівартості продукції наведено таблицю 1.4.

Таблиця 1.4

Порівняльна характеристика методів калькулювання
собівартості продукції

Метод	Сфера застосування	Об'єкт обліку витрат	Переваги	Недоліки
Позамовний	Одиничне, дрібносерійне виробництво; будівництво, поліграфія	Замовлення (партія продукції)	Точний облік витрат по кожному виробу	Трудомісткість; складність при великій кількості замовлень
Попроцесний (попередільний)	Масове серійне виробництво; хімічна, металургійна, харчова промисловість	Виробничий процес (переділ, стадія)	Простота розрахунків при однорідній продукції	Усереднена собівартість; неточність при різному асортименті
Нормативний (standard costing)	Будь-яке серійне виробництво; машинобудування	Відхилення від норм за кожною статтею	Оперативний контроль витрат; аналіз відхилень	Значні витрати на розробку нормативної бази

Метод	Сфера застосування	Об'єкт обліку витрат	Переваги	Недоліки
Директ-костинг	Мультипродуктове виробництво; управлінські рішення	Змінні витрати на одиницю продукції	Маржинальний аналіз; CVP-аналіз; простота	Не відповідає вимогам фінансової звітності
Target-costing + кайзен	Конкурентні ринки; довгострокове планування	Цільова собівартість за процесами	Стратегічне управління витратами; орієнтація на ринок	Трудомісткість; потреба у значних ресурсах на впровадження
ABC-костинг	Широкий асортимент; сервісні та виробничі компанії	Вид діяльності (activity)	Точний розподіл накладних витрат	Складність впровадження; висока вартість

Джерело: складено автором на основі [20; 21; 22]

Вибір методу калькулювання відносять до пріоритетних завдань управління витратами, оскільки від нього залежить процес ціноутворення на підприємстві [21, с. 38]. На вибір впливають: тип виробництва (масове, серійне, одиничне); галузева специфіка; ступінь однорідності асортименту; організаційна структура та наявність центрів відповідальності; рівень автоматизації облікових процесів. Чинне законодавство України не встановлює жорстких вимог щодо вибору методів калькулювання, надаючи підприємствам можливість самостійно визначати їх у межах облікової політики. Наказ про облікову політику повинен чітко визначати обраний метод калькулювання, перелік статей калькуляції та базу розподілу загальновиробничих витрат.

Аналіз витрат та собівартості продукції є невід'ємною складовою комплексного економічного аналізу діяльності виробничого підприємства. Оптимізація виробничих витрат є одним з основних інструментів управління виробничою собівартістю продукції [22, с. 26].

Основними завданнями аналізу є:

– оцінка рівня виконання планових показників собівартості та вивчення динаміки її зміни за ряд звітних періодів;

- визначення факторів, що вплинули на рівень і структуру собівартості, та кількісне вимірювання їхнього впливу;
- виявлення внутрішньовиробничих резервів зниження собівартості та розробка заходів щодо їх мобілізації;
- порівняльний аналіз собівартості продукції підприємства з аналогічними показниками підприємств галузі та середньогалузевими значеннями;
- оцінка впливу змін у рівні і структурі собівартості на фінансові результати підприємства;
- контроль за виконанням бюджетів витрат у розрізі виробничих підрозділів - центрів відповідальності [22, с. 26].

Для досягнення зазначених завдань аналіз витрат і собівартості продукції доцільно здійснювати за такою послідовністю етапів:

1.1 аналіз динаміки витрат та собівартості - вивчення зміни абсолютних показників загальної суми витрат і собівартості одиниці продукції за ряд звітних або планових періодів з метою виявлення тенденцій;

1.2 аналіз структури витрат - визначення питомої ваги кожного елемента або статті калькуляції у загальній сумі витрат, порівняння структури між періодами та з галузевими нормативами;

1.3 аналіз витрат за елементами та статтями - деталізована оцінка кожної складової витрат із встановленням абсолютних та відносних відхилень від планових або нормативних значень;

1.4 факторний аналіз собівартості продукції - кількісне вимірювання впливу окремих факторів (обсягу виробництва, норм витрат ресурсів, цін на ресурси, структури асортименту) на зміну собівартості методами ланцюгових підстановок або абсолютних різниць;

1.5 оцінка ефективності витрат та виявлення резервів їх зниження - узагальнення результатів аналізу, визначення конкретних резервів зниження собівартості та розробка заходів щодо їх реалізації.

Якість і достовірність аналізу собівартості безпосередньо залежить від повноти та надійності інформаційної бази. Інформаційна база аналізу витрат та собівартості продукції наведено у Додаток В. Методику аналізу витрат та собівартості продукції наведено у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Характеристика методів аналізу витрат та собівартості продукції

Метод аналізу	Сутність методу	Показники та застосування
Горизонтальний (трендовий) аналіз	Порівняння показників собівартості у динаміці за ряд звітних періодів; визначення абсолютних та відносних відхилень	Абсолютне відхилення ($\Delta C_i = C_{i1} - C_{i0}$); відносне відхилення ($\Delta C_i\% = \Delta C_i / C_{i0} \times 100\%$); темп росту та приросту собівартості
Вертикальний (структурний) аналіз	Визначення питомої ваги кожної статті (елемента) витрат у загальній сумі собівартості	Питома вага статті витрат у собівартості ($d_i = C_i / C_{\text{заг}} \times 100\%$); аналіз змін структури витрат між періодами
Факторний аналіз	Кількісне вимірювання впливу окремих факторів на зміну собівартості; методи ланцюгових підстановок, абсолютних різниць	Вплив обсягу виробництва, норм витрат, цін на ресурси; вплив структурних зрушень в асортименті продукції
СVP-аналіз (витрати – обсяг – прибуток)	Дослідження взаємозв'язку між змінними та постійними витратами, обсягом виробництва та прибутком	Точка беззбитковості; запас фінансової міцності; операційний важіль; маржинальний дохід
Порівняльний аналіз	Зіставлення показників собівартості з показниками інших підприємств, середньогалузевими або плановими значеннями	Відносна конкурентоспроможність підприємства за рівнем витрат; виявлення кращих практик управління собівартістю
Аналіз за центрами відповідальності	Оцінка ефективності використання ресурсів у розрізі структурних підрозділів підприємства	Виконання бюджетів витрат по цехах і ділянках; відхилення від нормативів у розрізі виробничих підрозділів [22 с.27]
Нормативний аналіз (аналіз відхилень)	Порівняння фактичних витрат з нормативними; виявлення, вимірювання та пояснення відхилень	Відхилення за матеріалами (ціновий та кількісний); відхилення за працею (ставки та продуктивності); відхилення за накладними витратами

Джерело: складено автором на основі [20; 21; 22;]

Горизонтальний (трендовий) аналіз є першим кроком у дослідженні динаміки собівартості. Він передбачає зіставлення фактичних показників собівартості поточного звітного періоду з показниками попередніх періодів або плановими значеннями та розрахунок абсолютних і відносних відхилень за кожною статтею витрат. Вертикальний (структурний) аналіз дозволяє визначити питому вагу кожної статті витрат у загальній собівартості продукції та відстежити зміни у структурі витрат між звітними періодами. Залежно від частки матеріальних витрат розрізняють матеріаломісткі виробництва (частка понад 50%), трудомісткі (значна частка витрат на оплату праці) та фондомісткі (значна частка амортизації), що є важливим для визначення пріоритетних напрямів зниження собівартості [21, с. 32].

Факторний аналіз дає змогу кількісно виміряти вплив окремих факторів на зміну собівартості методами ланцюгових підстановок або абсолютних різниць. Для аналізу прямих матеріальних витрат застосовується двофакторна модель ($MB = H \times Ц$), яка дозволяє розмежувати ціновий вплив (зміна закупівельних цін) та кількісний вплив (зміна норм витрат матеріалів). Аналогічний підхід застосовується для аналізу витрат на оплату праці у розрізі факторів трудомісткості та тарифної ставки.

CVP-аналіз (аналіз взаємозв'язку «витрати - обсяг - прибуток») є потужним інструментом управлінського аналізу, що ґрунтується на поділі витрат на змінні та постійні [21, 32]. Він дозволяє визначити точку беззбитковості (критичний обсяг виробництва, при якому підприємство не отримує ні прибутку, ні збитку), запас фінансової міцності (наскільки фактичний обсяг реалізації перевищує точку беззбитковості) та операційний важіль (чутливість прибутку до зміни обсягу реалізації). Чим вищий запас фінансової міцності, тим стійкішим є фінансовий стан підприємства та тим менший ризик понести збитки при скороченні обсягів виробництва.

У контексті цільового підходу перспективним є застосування методики target-costing у поєднанні з кайзен-костингом. Цільова собівартість розраховується як різниця між ринковою ціною продукції та очікуваним

прибутком [22, с. 25]; коефіцієнт цільового зниження витрат визначає, на яку частку необхідно зменшити нормативну собівартість кожного виробничого процесу для досягнення цільових показників. Поєднання нормативного обліку і цільового калькулювання дозволяє здійснювати планування і прогнозування собівартості, нормування виробничих витрат у розрізі виробничих процесів та аналіз відхилень фактично понесених витрат від їхніх нормативних значень [22, с. 28].

Аналіз витрат за центрами відповідальності є важливим інструментом контролю ефективності використання ресурсів у розрізі структурних підрозділів підприємства. Кожен центр відповідальності несе відповідальність лише за ті витрати, на які він реально може впливати [22; 30]. Виявлені відхилення класифікуються на контрольовані - що перебувають у сфері відповідальності конкретного керівника підрозділу, та неконтрольовані - зумовлені зовнішніми факторами. Такий підхід сприяє підвищенню відповідальності за ефективне використання ресурсів та формує мотивацію до пошуку резервів зниження витрат.

Завершальним етапом аналізу собівартості є узагальнення виявлених резервів її зниження. Основними напрямками є: зниження матеріаломісткості продукції за рахунок удосконалення технологій та зменшення відходів; підвищення продуктивності праці; раціональне використання виробничого обладнання; скорочення загальновиробничих та адміністративних витрат; мінімізація втрат від браку; запровадження нових технологій та удосконалення виробничого процесу [22, с. 31]. Кількісна оцінка виявлених резервів здійснюється шляхом порівняння фактичного рівня витрат з нормативним або з кращими досягненнями в галузі.

Відповідно, методика аналізу витрат та калькулювання собівартості продукції є комплексною системою, що поєднує методи розрахунку собівартості (позамовний, попроцесний, нормативний, директ-костинг, target-costing, ABC) та методи аналізу (горизонтальний, вертикальний, факторний, CVP-аналіз, аналіз за центрами відповідальності). Реалізація визначеного

п'ятиетапного алгоритму аналізу - від вивчення динаміки та структури витрат до факторного аналізу й виявлення резервів - забезпечує системність та логічну послідовність аналітичних процедур. Комплексне застосування зазначених методів дозволяє отримати всебічну оцінку ефективності виробничої діяльності підприємства, виявити резерви зниження собівартості та забезпечити управлінський персонал обґрунтованою інформацією для прийняття рішень [22, с. 25].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПЕКАРНІ-КАВ'ЯРНІ

2.1. Загальна характеристика діяльності підприємства

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є пекарня-кав'ярня «Bakery» - підприємство, що функціонує у сфері виробництва та реалізації харчової продукції. Заклад розміщений за адресою: м. Черкаси, вул. В'ячеслава Чорновола, 164А, та здійснює підприємницьку діяльність у формі товариства з обмеженою відповідальністю із застосуванням загальної системи оподаткування.

Відповідно до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, повна офіційна назва суб'єкта господарювання - ТОВ «БЕЙКЕРІ ФУД ТРЕЙД». Підприємство здійснює господарську діяльність відповідно до вимог Господарського та Податкового кодексів України [5], Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], а також галузевих нормативних актів.

Основним видом економічної діяльності підприємства відповідно до КВЕД є 10.71 - «Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання». Узагальнену організаційно-правову характеристику підприємства наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Загальна характеристика пекарні-кав'ярні «Bakery»

Показник	Характеристика
Повна офіційна назва	ТОВ «БЕЙКЕРІ ФУД ТРЕЙД» (пекарня-кав'ярня «Bakery»)
Організаційно-правова форма	Товариство з обмеженою відповідальністю (ТОВ) - загальна система оподаткування

Продовження табл. 2.1

Показник	Характеристика
Місцезнаходження	Україна, 18008, Черкаська обл., м. Черкаси, вул. В'ячеслава Чорновола, 164
Основний вид економічної діяльності (КВЕД)	10.71 - Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання
Додаткові види діяльності	Роздрібна торгівля хлібобулочними виробами через власні заклади; діяльність ресторанів та закладів швидкого харчування
Керуюча закладом	Чараєва Юлія Романівна
Система оподаткування	Загальна система оподаткування; податок на прибуток підприємств за ставкою 18%; платник ПДВ
Чисельність персоналу	42 особи
Режим роботи персоналу	Змінний графік 3/3 (три дні через три)
Модель господарювання	Поєднання виробничої та торговельної діяльності: виготовлення продукції власним виробництвом з безпосередньою реалізацією кінцевому споживачу

Специфіка функціонування пекарні-кав'ярні полягає у поєднанні виробничих і торговельних процесів в межах одного закладу. Виготовлення продукції здійснюється безпосередньо на місці з використанням сировини та матеріалів харчового призначення, після чого продукція реалізується через власну торговельну точку кінцевому споживачу. Така модель господарювання зумовлює особливості організації бухгалтерського обліку та системи калькулювання собівартості продукції, оскільки виробничі та торговельні витрати тісно переплетені [33].

Виробничий асортимент пекарні-кав'ярні «Bakery» включає: хлібобулочні вироби (хліб різних сортів, багети, булочки); здобну та листкову продукцію (круасани, ватрушки, рогаики); кондитерські вироби (торти, тістечка, десерти); піцу та снекову продукцію; кавові та безалкогольні напої власного приготування. Широкий та постійно оновлюваний асортимент обумовлює необхідність розроблення та систематичного перегляду технологічних карт для кожного виду продукції.

Пекарня-кав'ярня «Bakery» функціонує як мережа закладів, кожен із яких здійснює виробництво та реалізацію продукції. Організаційна структура управління є лінійно-функціональною і відповідає масштабам малого підприємства. Загальне управління здійснює керуюча закладом - Чараєва Юлія Романівна. Загальна чисельність персоналу закладу становить 9 осіб. Витрати на оплату праці становлять 20,1% у структурі виробничих витрат підприємства, що відображає трудомісткість виробничого процесу. Нарахування заробітної плати здійснюється відповідно до Закону України «Про оплату праці» [2], відрахування ЄСВ - відповідно до чинного законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Пекарня-кав'ярня «Bakery» функціонує на загальній системі оподаткування, що визначає особливості формування та відображення фінансових результатів. Підприємство є платником податку на прибуток [6] за ставкою 18% та платником податку на додану вартість. Визнання доходу здійснюється відповідно до вимог НП(С)БО 15 «Дохід» [14], а формування витрат - відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [15]. Взаємозв'язок бухгалтерського та податкового обліку на загальній системі оподаткування досліджено у роботі вітчизняних науковців [25]. Динаміку основних фінансових показників діяльності підприємства за 2023-2025 роки наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Динаміка фінансових результатів пекарні-кав'ярні «Bakery»
за 2023-2025 роки

Показник	2023 р.	2024 р.	2025 р.	Абс. відхил. 24/23 рр, тис. грн	Відн. відх. 24/23, %	Абс. відхил. 25/24рр, тис. грн	Відн. відх. 25/24, %
1	2	3	4	5	6	7	8
Дохід (виручка) від реалізації, тис. грн	5432.5	5786.9	6318.7	+354.4	+6.5	+531.8	+9.2

Продовження табл 2.2

Показник	2023 р.	2024 р.	2025 р.	Абс. відхил. 24/23 рр, тис. грн	Відн. відх. 24/23, %	Абс. відхил. 25/24рр, тис. грн	Відн. відх. 25/24, %
1	2	3	4	5	6	7	8
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	3206.2	3379.9	3682.1	+173.7	+5.4	+302.2	+8.9
Валовий прибуток, тис. грн	2226.3	2407.0	2636.6	+180.7	+8.1	+229.6	+9.5
Операційні витрати (адм. + збут), тис. грн	1668.5	1802.9	1942.9	+134.4	+8.1	+140.0	+7.8
Фінансовий результат (прибуток), тис. грн	557.9	604.1	693.7	+46.2	+8.3	+89.6	+14.8
Рентабельність діяльності, %	10.27	10.44	10.98	+0.2	-	+0.5	-

Джерело: Додаток Г

Аналіз наведених даних дозволяє зробити такі висновки. Дохід від реалізації продукції має стійку позитивну динаміку: у 2024 році він зріс на 6,5% порівняно з 2023 роком, а у 2025 році - ще на 9,2%, досягнувши 6 318 740,8 грн. Собівартість реалізованої продукції зростала дещо повільнішими темпами порівняно з доходом: у 2024 році - на 5,4%, у 2025 році - на 8,9%, що свідчить про ефективне управління виробничими витратами. Темп зростання валового прибутку (8,1% і 9,5%) перевищує темп зростання доходу, що вказує на підвищення ефективності управління витратами.

Чистий фінансовий результат у 2025 році порівняно з 2024 роком зріс на 14,8%, досягнувши 693 719,9 грн. Рентабельність діяльності підвищилась із 10,27% у 2023 році до 10,98% у 2025 році. Слід зазначити, що при застосуванні загальної системи оподаткування важливим є своєчасне нарахування та сплата податку на прибуток підприємств і ПДВ, а також дотримання вимог податкової звітності [4].

Облікова система ТОВ «БЕЙКЕРІ ФУД ТРЕЙД» (пекарня-кав'ярня «Bakery») має комбінований характер: у закладах здійснюється первинний облік (формування фіскального звітного чека, ведення касових операцій, облік товарних залишків); централізовано ведеться узагальнення даних, формування управлінської звітності та контроль фінансових показників. Організація обліку виробничих витрат здійснюється відповідно до вимог НП(С)БО 16 «Витрати» [15] та Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції у промисловості [20].

До складу виробничих витрат пекарні-кав'ярні включаються:

- прямі матеріальні витрати - вартість борошна, цукру, дріжджів, вершкового масла, молочної продукції, начинок, кави в зернах, сиропів та пакувальних матеріалів;
- прямі витрати на оплату праці виробничого персоналу - заробітна плата пекарів, піцейол та баристів;
- відрахування на соціальні заходи - ЄСВ від фонду оплати праці виробничого персоналу;
- загальновиробничі витрати - витрати на електроенергію, амортизацію виробничого обладнання (печей, тістомісів, кавових машин, холодильного устаткування), витрати на технічне обслуговування.

Рух виробничих запасів обліковується з використанням рахунку 20 «Виробничі запаси». Накопичення витрат на виробництво продукції здійснюється на рахунку 23 «Виробництво». Загальновиробничі витрати узагальнюються на рахунку 91 з подальшим розподілом між видами продукції пропорційно до суми прямих витрат або обсягу виготовленої продукції. Оцінка запасів при вибутті здійснюється за методом середньозваженої вартості відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» [10].

Важливою особливістю виробничого процесу пекарні є короткий виробничий цикл - від кількох годин до одного дня. Це обумовлює відсутність значних залишків незавершеного виробництва наприкінці звітного дня, що суттєво спрощує процедуру закриття рахунків витрат та визначення фактичної

собівартості готової продукції. Для цілей контролю за дотриманням норм списання сировини на підприємстві проводяться планові та позапланові інвентаризації запасів, особлива увага приділяється контролю за швидкопсувною сировиною (молочна продукція, яйця, свіжі начинки).

Таким чином, пекарня-кав'ярня «Bakery» є динамічно зростаючим підприємством малого бізнесу у сфері харчового виробництва та ресторанного господарства. Стабільна позитивна динаміка фінансових результатів (зростання прибутку на 14,8% у 2025 році, рентабельність 10,98%) свідчить про ефективну модель господарювання та раціональне управління витратами. Організація бухгалтерського обліку відповідає вимогам чинного законодавства та потребам внутрішнього управління підприємством.

2.2. Організація обліку та здійснення аналізу витрат на виробництво продукції у діяльності пекарні-кав'ярні

Облік витрат на виробництво пекарні-кав'ярні «Bakery» ведеться відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [15], Методичних рекомендацій [20] та наказу про облікову політику підприємства. Виробнича собівартість формується шляхом накопичення чотирьох груп витрат: прямих матеріальних, прямих витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи та загальновиробничих витрат. Детальний аналіз їхньої структури та динаміки за 2023-2025 роки наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

**Структура та динаміка виробничих витрат пекарні-кав'ярні «Bakery»
за 2023-2025 роки**

Елемент витрат	2023 р., тис. грн	2024 р., тис. грн	2025 р., тис. грн	Пит. вага 2025, %	Δ 25/23, %
Прямі матеріальні витрати	1 817,5	2 062,0	2 320,5	63,0	+27,7
у т.ч. основна сировина (борошно, масло, кава та ін.)	1 455,4	1 649,6	1 856,4	50,4	+27,6
у т.ч. пакувальні матеріали	362,1	412,4	464,1	12,6	+28,2

Продовження табл. 2.5

Елемент витрат	2023 р., тис. грн	2024 р., тис. грн	2025 р., тис. грн	Пит. вага 2025, %	Δ 25/23, %
Оплата праці виробничого персоналу	629,8	692,3	740,4	20,1	+17,6
Відрахування на соціальні заходи (ЄСВ)	138,6	152,3	162,9	4,4	+17,5
Загальновиробничі витрати	354,1	403,2	458,3	12,5	+29,4
у т.ч. електроенергія	148,7	169,4	192,5	5,2	+29,4
у т.ч. амортизація обладнання	124,1	141,1	160,4	4,4	+29,3
у т.ч. обслуговування обладнання	81,3	92,7	105,4	2,9	+29,6
РАЗОМ виробничі витрати	2 940,0	3 309,8	3 682,1	100,0	+25,2

Аналіз даних таблиці 2.5 свідчить, що загальна сума виробничих витрат зросла з 2 940,0 тис. грн у 2023 році до 3 682,1 тис. грн у 2025 році - на 25,2%. Зростання витрат є пропорційним збільшенню обсягів виробництва (з 152 до 185 тис. од.), що свідчить про відсутність суттєвого перевищення витрат понад виробничий рівень.

Найбільшу питому вагу стабільно займають прямі матеріальні витрати: 61,8% у 2023 р., 62,5% у 2024 р. та 63,0% у 2025 р. Тенденція до зростання їхньої частки зумовлена підвищенням закупівельних цін на основні інгредієнти - борошно, масло вершкове, молочну продукцію та каву - внаслідок загальнооекономічної інфляції. Частка витрат на оплату праці дещо знизилась: з 21,4% у 2023 р. до 20,1% у 2025 р., що свідчить про підвищення продуктивності праці або оптимізацію чисельності персоналу. Загальновиробничі витрати становлять стабільні 12,1-12,5% від загальної суми.

Детальний аналіз прямих матеріальних витрат у розрізі видів сировини та матеріалів за 2023-2025 роки наведено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Аналіз прямих матеріальних витрат пекарні-кав'ярні «Bakery»
за 2023-2025 роки

Вид сировини та матеріалів	2023 р., грн	2024 р., грн	2025 р., грн	Пит. вага 2025, %	Відн. відхил. 25/23, %
Борошно пшеничне	418 240	476 090	541 350	23,3	+29,4
Масло вершкове	326 180	371 040	422 620	18,2	+29,6
Молочна продукція та яйця	247 310	281 420	318 940	13,7	+29,0
Кава в зернах та сиропи	198 640	226 050	254 870	11,0	+28,3
Цукор, дріжджі, інші інгредієнти	265 030	295 000	318 580	13,7	+20,2
Пакувальні матеріали	362 100	412 400	464 140	20,0	+28,2
РАЗОМ прямі матеріальні витрати	1 817 500	2 062 000	2 320 500	100,0	+27,7

Аналіз таблиці 2.6 дозволяє виявити особливості структури матеріальних витрат підприємства. Найбільшу питому вагу займає борошно пшеничне (23,3%) - основа хлібобулочного виробництва. Друге місце посідають пакувальні матеріали (20,0%), що відображає значний обсяг продажів «на виніс». Вершкове масло (18,2%) та молочна продукція (13,7%) разом становлять майже третину матеріальних витрат і є найбільш чутливими до цінових коливань позиціями. Усі матеріальні витрати зростали в середньому на 27-29% - більш ніж обсяги виробництва (21,7%), що підтверджує визначальну роль цінового фактора у підвищенні матеріаломісткості виробництва.

Облік надходження сировини здійснюється на підставі видаткових накладних постачальників з оприбуткуванням за рахунком 20 «Виробничі запаси». Оцінка запасів при списанні у виробництво - методом середньозваженої вартості відповідно до НП(С)БО 9 [10]. Прямі витрати на

оплату праці включають заробітну плату 7 осіб виробничого персоналу: пекарів (2), піцейол (2) та баристів (3). У 2025 році загальна сума витрат на оплату праці та ЄСВ виробничого персоналу становила 903,3 тис. грн (740,4 + 162,9), або 24,5% загальних виробничих витрат. Заробітна плата адміністратора та прибиральниці відноситься до адміністративних витрат - рахунок 92.

Загальновиробничі витрати (ЗВВ) включають: витрати на електроенергію для виробничих потреб - у 2025 р. 192,5 тис. грн (5,2%); амортизацію виробничого обладнання (прямолінійний метод відповідно до НП(С)БО 7 [8]) - 160,4 тис. грн (4,4%); витрати на технічне обслуговування обладнання - 105,4 тис. грн (2,9%). Протягом місяця ЗВВ накопичуються на рахунку 91 і наприкінці місяця розподіляються між видами продукції пропорційно сумі прямих витрат. Розрахунок коефіцієнта розподілу здійснюється за формулою:

$$K3B = ZBV \text{ місяця} / \Sigma \text{ прямих витрат за місяць}, \quad (2.1)$$

де КЗВ - коефіцієнт розподілу ЗВВ; Σ прямих витрат - сумарні прямі витрати (матеріальні + оплата праці + ЄСВ) за місяць.

Для наочності наведемо приклад розподілу ЗВВ між основними видами продукції за умовний місяць 2025 р. (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7

Розподіл загальновиробничих витрат між видами продукції пекарні-кав'ярні «Bakery» (серпень 2025 р.)

Показник	Хліб пшен.	Круасан	Булочка	Кава	Разом
Прямі витрати на одиницю, грн	8,50	14,00	10,20	18,40	-
Обсяг випуску за місяць, од.	3 200	2 500	4 100	1 800	11 600
Сума прямих витрат, грн	27 200	35 000	41 820	33 120	137 140

Продовження табл. 2.7

Показник	Хліб пшен.	Круасан	Булочка	Кава	Разом
Питома вага у прямих витратах, %	19,8	25,5	30,5	24,2	100,0
Сума ЗВВ за місяць (38 191,7 грн)	7 561,9	9 738,9	11 648,5	9 242,4	38 191,7
ЗВВ на одиницю продукції, грн	2,36	3,90	2,84	5,13	-

Розрахунок підтверджує, що ЗВВ розподіляються пропорційно частці кожного виду продукції у загальних прямих витратах. Найбільша сума ЗВВ припадає на булочку (11 648,5 грн) - внаслідок найбільшого обсягу виробництва, найменша - на хліб пшеничний (7 561,9 грн). На одиницю продукції ЗВВ коливаються від 2,36 грн (хліб) до 5,13 грн (кава), що відображає різний рівень споживання виробничих ресурсів.

На підприємстві «Bakery» формування собівартості продукції базується на використанні комплексу первинних документів, які забезпечують фіксацію всіх виробничих витрат та їх подальше відображення в бухгалтерському обліку. Система первинних документів обліку виробничої діяльності пекарні-кав'ярні наведено в додатку Д. Ключове значення мають документи, що підтверджують витрати сировини та матеріалів: накладні на внутрішнє переміщення запасів, лімітно-забірні картки та акти списання інгредієнтів (борошно, цукор, дріжджі, наповнювачі). Наприклад, при виробництві круасанів оформлюється накладна на відпуск сировини, яка є підставою для включення витрат до собівартості конкретної партії продукції.

Важливу роль відіграють також документи з обліку трудових витрат та інших виробничих витрат, що впливають на собівартість. До них належать таблиці обліку робочого часу, наряди на виконані роботи, розрахунково-платіжні відомості, а також рахунки на оплату електроенергії та інших загальновиробничих витрат. Наприклад, заробітна плата пекаря включається до собівартості на підставі таблиці робочого часу, а витрати на електроенергію

для роботи печей підтверджуються рахунками постачальників послуг. Сукупність цих документів забезпечує достовірне формування фактичної собівартості продукції підприємства «Bakery».

Усі господарські операції виробничого циклу відображаються у системі подвійного запису на підставі первинних документів. Зведену кореспонденцію рахунків наведено у таблиці додатку Д. Кореспонденція охоплює: надходження сировини (Дт 20 / Кт 631), її передачу у виробництво (Дт 23 / Кт 20), нарахування заробітної плати та ЄСВ (Дт 23 / Кт 661, 651), накопичення та розподіл ЗВВ (Дт 91 / Кт 131, 685; Дт 23 / Кт 91), оприбуткування готової продукції (Дт 26 / Кт 23) та відображення доходу від реалізації (Дт 301 / Кт 702; Дт 902 / Кт 26). Оприбуткування готової продукції здійснюється за фактичною виробничою собівартістю наприкінці кожного операційного дня. Дохід від реалізації відображається у момент розрахунку через РРО відповідно до методу нарахувань згідно з НП(С)БО 15 «Дохід» [5; 13].

Практичне дослідження виявило чотири характерних особливості обліку витрат. По-перше, значна частка швидкопсувної сировини (молочна продукція, яйця) потребує суворого контролю строків використання - несвоєчасне списання зіпсованої сировини спотворює виробничу собівартість. По-друге, технологічні втрати при виробництві (усушка, обрізки) нормуються технологічними картами; відходи понад норму відображаються окремо [20]. По-третє, поєднання виробничої та торговельної діяльності ускладнює розмежування деяких витрат між собівартістю та витратами на збут. По-четверте, відсутність спеціалізованого програмного забезпечення та ведення розрахунків у Excel підвищує ризик помилок і обмежує оперативність аналізу [17].

Узагальнюючи сказане, система обліку виробничих витрат пекарні-кав'ярні «Bakery» забезпечує накопичення витрат на рахунку 23 та їх розподіл за видами продукції. Структура витрат характеризується переважанням прямих матеріальних витрат (63%), що визначає їх як основний об'єкт контролю. Аналіз підтвердив пропорційне зростання витрат разом з обсягами

виробництва та визначив ціновий фактор як головну причину підвищення матеріаломісткості.

2.3. Аналіз калькулювання собівартості основних видів продукції

На пекарні-кав'ярні «Bakery» застосовується нормативно-позамовний метод калькулювання. Об'єктами калькулювання є окремі види продукції власного виробництва: хлібобулочні вироби, кондитерська продукція, піца, напої. Перелік та склад статей виробничої собівартості визначено в наказі про облікову політику підприємства відповідно до вимог НП(С)БО 16 [15] та Методичних рекомендацій [20]. Вибір нормативного підходу зумовлений особливостями виробничого процесу підприємства:

- широкий асортимент продукції вимагає індивідуальних калькуляцій для кожного виду виробу;
- серійний характер виробництва з повторюваним технологічним циклом дозволяє застосовувати нормативні карти як стабільну базу для розрахунку;
- короткий виробничий цикл (кілька годин) забезпечує можливість щоденного закриття виробничих рахунків і визначення фактичної собівартості;
- наявність технологічних втрат (усушка, обрізки тіста) потребує їхнього нормування та включення до собівартості.

Порядок калькулювання виробничої собівартості включає послідовні етапи: розроблення та затвердження технологічних карт із нормами витрат інгредієнтів та відсотком технологічних втрат; визначення нормативної собівартості одиниці продукції шляхом множення норм на поточні ціни сировини; накопичення фактичних прямих витрат на рахунку 23 на підставі актів списання та табелів; розподіл ЗВВ з рахунку 91 пропорційно прямим витратам; визначення фактичної собівартості та аналіз відхилень від нормативу.

Технологічна карта є головним нормативним документом, що встановлює склад та кількісні норми витрат сировини і матеріалів на одиницю кожного виду продукції. Вона затверджується керівником і є обов'язковою для виробничого персоналу. Відповідно до вимог [20], технологічні карти переглядаються при зміні рецептури, зміні постачальників сировини та введенні нових видів продукції. Як приклад наведемо технологічну карту для виробництва круасана класичного (таблиця 2.9).

Таблиця 2.9

Технологічна карта для калькулювання прямих матеріальних витрат на виробництво круасана класичного (вихід: 1 шт. / 90 г)

№	Найменування інгредієнту	Норма на 1 шт., г	Втрати при обробці, %	Факт. витрата, г	Ціна, грн/кг	Сума, грн
1	Борошно пшеничне в/с	85,0	2,0	86,7	38,00	3,29
2	Масло вершкове 82,5%	55,0	1,0	55,6	220,00	12,23
3	Молоко 2,5%	30,0	0,0	30,0	42,00	1,26
4	Цукор-пісок	12,0	0,0	12,0	48,00	0,58
5	Дріжджі пресовані	4,0	0,0	4,0	120,00	0,48
6	Сіль, ваніль (суміш)	2,0	0,0	2,0	80,00	0,16
7	Пакувальний матеріал (паперовий пакет)	1 шт.	-	1 шт.	2,20	2,20
	Разом					20,20

Аналіз технологічної карти дозволяє виявити ключові особливості. Вихід готового виробу (90 г) є меншим за суму нормативних витрат інгредієнтів (188,0 г) через усушку при випіканні - коефіцієнт виходу становить 47,9% ($90 / 188 \times 100\%$). Найдорожчим інгредієнтом є масло вершкове (12,23 грн), частка якого у матеріальних витратах становить 60,5%, що підтверджує його критичне значення для контролю собівартості. Пакувальний матеріал (2,20 грн) включено до прямих матеріальних витрат відповідно до специфіки реалізації продукції «на виніс».

На основі технологічної карти та даних про витрати на оплату праці й ЗВВ складається повна калькуляція виробничої собівартості. Витрати на оплату праці для круасана: нормативний час - 12 хвилин пекаря при ставці 20,50 грн/год $\rightarrow 12/60 \times 20,50 = 4,10$ грн/од. ЗВВ на один круасан: $(20,20 + 4,10 + 0,90) \times 0,278 = 2,80$ грн (коефіцієнт розподілу за умовний місяць: $38\,191,7 / 137\,140 = 0,278$). Зведену калькуляцію наведено у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Калькуляція виробничої собівартості круасана класичного

Стаття витрат	Сума на 1 од., грн	Питома вага, %
1. Прямі матеріальні витрати - усього	20,20	72,1
у т.ч. борошно пшеничне	3,29	11,7
у т.ч. масло вершкове	12,23	43,7
у т.ч. молоко, цукор, дріжджі, спеції	2,48	8,8
у т.ч. пакувальний матеріал	2,20	7,9
2. Прямі витрати на оплату праці	4,10	14,6
3. Відрахування на соціальні заходи (ЄСВ 22%)	0,90	3,2
4. Загальновиробничі витрати (розподілені)	2,80	10,0
у т.ч. електроенергія	1,17	4,2
у т.ч. амортизація обладнання	0,98	3,5
у т.ч. технічне обслуговування	0,65	2,3
ВИРОБНИЧА СОБІВАРТІСТЬ (ряд. 1+2+3+4)	28,00	100,0
Ціна реалізації (роздрібна)	42,00	-
Валовий прибуток на одиницю (Ц – С)	14,00	-
Рентабельність одиниці продукції, %	50,0	-

Виробнича собівартість круасана становить 28,00 грн, з яких 72,1% - прямі матеріальні витрати, 14,6% - оплата праці, 3,2% - ЄСВ, 10,0% - ЗВВ. За ціни реалізації 42,00 грн рентабельність одиниці - 50,0%. Ціна реалізації формується методом «витрати плюс»: Сповна = $28,00 \times 1,22 = 34,16$ грн;

Прибуток = 42,00 – 34,16 = 7,84 грн (23,0% від повної собівартості). Зведені калькуляції для шести основних видів продукції - хліба, круасана, булочки, піци, кави латте та торта - наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Зведені калькуляції виробничої собівартості основних видів продукції
пекарні-кав'ярні «Bakery» (2025 р.)

Стаття витрат	Хліб пшен. (1 шт.)	Круасан (1 шт.)	Булочка здобна (1 шт.)	Піца 30 см (1 шт.)	Кава латте 400 мл	Торт 1 кг (1 шт.)
Прямі матер. витрати, грн	7,20	20,20	8,90	38,60	14,80	148,40
Пит. вага матер. витрат, %	68,6	72,1	67,9	72,8	58,3	74,2
Оплата праці, грн	1,60	4,10	2,00	8,20	5,80	24,60
ЄСВ (22%), грн	0,35	0,90	0,44	1,80	1,28	5,41
ЗВВ розподілені, грн	1,35	2,80	1,66	4,40	3,62	21,59
Вробнича собівартість, грн	10,50	28,00	13,00	53,00	25,50	200,00
Ціна реалізації, грн	18,00	42,00	22,00	95,00	55,00	380,00
Валовий прибуток на 1 од., грн	7,50	14,00	9,00	42,00	29,50	180,00
Рентабельність, %	71,4	50,0	69,2	79,2	115,7	90,0

Аналіз зведених калькуляцій дозволяє зробити такі висновки. По-перше, у всіх видів продукції прямі матеріальні витрати становлять переважну частку собівартості: від 58,3% (кава латте) до 74,2% (торт). По-друге, найвищий рівень рентабельності демонструють напої (кава латте - 115,7%): значна торговельна надбавка за відносно невисокої собівартості (25,50 грн при ціні 55,00 грн). Кондитерські вироби (торт - 90,0%) є стратегічно важливим напрямом завдяки преміальній ціні. По-третє, найвища абсолютна сума

прибутку на одиницю - торт (180,00 грн), що робить розширення асортименту тортів та замовної продукції резервом підвищення прибутковості.

Результати порівняння нормативної та фактичної собівартості за звітний місяць 2025 р. наведено у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Аналіз відхилень фактичної собівартості від нормативної за основними видами продукції пекарні-кав'ярні «Bakery» (місяць 2025 р.)

Вид продукції	Норм. соб-ть, грн	Факт. соб-ть, грн	Абс. відхилення, грн	Відн. відхилення, %	Ціна реал., грн	Факт. рент-ть, %
Хліб пшеничний	10,50	10,78	+0,28	+2,7	18,00	67,0
Круасан класичний	28,00	28,54	+0,54	+1,9	42,00	47,2
Булочка здобна	13,00	13,22	+0,22	+1,7	22,00	66,4
Піца 30 см	53,00	54,10	+1,10	+2,1	95,00	75,6
Кава латте 400 мл	25,50	25,80	+0,30	+1,2	55,00	113,2
Торт 1 кг	200,00	204,60	+4,60	+2,3	380,00	85,7

За всіма видами продукції фактична собівартість перевищує нормативну, проте відхилення є незначними - в межах 1,2–2,7%. Найбільше абсолютне відхилення зафіксовано по торту (+4,60 грн, або +2,3%), найменше - по каві латте (+0,30 грн, або +1,2%). Причинами відхилень є: ціновий фактор - підвищення закупівельних цін на сировину відносно нормативних карт (переглядаються щоквартально, тоді як ціни зростають щомісяця); кількісний фактор - незначні понаднормові витрати сировини; коливання фактичного відсотка усушки. На прикладі круасана: загальне відхилення +0,54 грн, ціновий вплив: $0,0556 \times (231 - 220) = +0,61$ грн, кількісна економія: $-0,07$ грн.

Підприємству доцільно переглядати технологічні карти та нормативні ціни не рідше одного разу на квартал або при зміні закупівельних цін більш ніж на 5% [17].

Це дає змогу стверджувати, що методика калькулювання собівартості пекарні-кав'ярні «Bakery» ґрунтується на нормативному підході з використанням технологічних карт як базових нормативних документів. Аналіз зведених калькуляцій підтвердив матеріаломісткий характер виробництва (58-74%) та достатній рівень рентабельності по всьому асортименту (50-116%). Виявлені відхилення нормативної від фактичної собівартості (1,2-2,7%) зумовлені переважно ціновим фактором та вимагають своєчасного перегляду нормативних карт.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Шляхи удосконалення обліку собівартості продукції

Результати дослідження системи обліку виробничих витрат пекарні-кав'ярні «Bakery», проведеного у другому розділі кваліфікаційної роботи, дозволили виявити низку проблемних аспектів, що негативно впливають на достовірність та аналітичність облікової інформації про собівартість продукції. Від точності визначення собівартості безпосередньо залежать обґрунтованість управлінських рішень, цінової політики та рівень прибутковості підприємства [16; 17]. Систематизацію виявлених проблем та пропозицій щодо їх усунення наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Виявлені проблеми та пропозиції щодо вдосконалення обліку собівартості
продукції пекарні-кав'ярні «Bakery»

№	Виявлена проблема	Наслідки для обліку собівартості	Пропозиція щодо вдосконалення
1	Відсутність спеціалізованого ПЗ; ведення розрахунків собівартості у Excel	Ризик арифметичних помилок; низька оперативність; відсутність автоматичного контролю відхилень	Впровадження програмного модуля обліку виробничих витрат, інтегрованого з управлінням запасами (Poster POS, iiko, Syrve)
2	Технологічні карти переглядаються раз на квартал; закупівельні ціни зростають щомісяця	Нормативна собівартість систематично занижена відносно фактичної (відхилення 1,2-2,7%); некоректна база для ціноутворення	Запровадити щомісячний перегляд нормативних цін у ТК при зміні закупівельних цін понад 3%; автоматичне оповіщення системи

№	Виявлена проблема	Наслідки для обліку собівартості	Пропозиція щодо вдосконалення
3	Відсутність аналітичного обліку витрат у розрізі виробничих ліній (хліб, кондитерські, піца, напої)	Неможливість виявити, яка лінія формує більші відхилення; обмеженість управлінського аналізу	Впровадити субрахунки 23.1-23.4 до рах. 23 «Виробництво» відповідно до виробничих ліній; закріпити в обліковій політиці
4	Відсутність розмежування витрат між виробничою та торговельною діяльністю (електроенергія, оренда)	Завищення виробничої собівартості; некоректне визначення рентабельності видів діяльності	Розробити методику розподілу спільних витрат пропорційно площі приміщень (виробнича зона - 40%, торговельна - 50%, загальна - 10%)
5	Відсутність систематичного обліку понаднормових технологічних витрат у грошовому виразі	Непродуктивні витрати не виокремлюються у собівартості; резерви зниження матеріальних витрат залишаються невиявленими	Запровадити щомісячний «Звіт про понаднормові технологічні втрати» з аналізом суми та частки непродуктивних витрат

Розглянемо запропоновані напрями вдосконалення обліку собівартості детальніше.

1. Автоматизація обліку виробничих витрат.

Найбільш комплексним та першочерговим напрямом є автоматизація обліку виробничих витрат. Встановлено, що розрахунки собівартості ведуться переважно у таблицях Excel, що підвищує ризик арифметичних помилок та обмежує оперативність аналізу [17,34]. Для підприємств сфери ресторанного господарства існують спеціалізовані програмні рішення класу «Restaurant Management System» (RMS) [31], що забезпечують інтеграцію виробничого обліку з управлінням запасами та касовими операціями. Такі системи дозволяють: автоматично розраховувати нормативне списання сировини за технологічними картами та фактичним обсягом виробництва; фіксувати фактичне списання та виявляти відхилення у режимі реального часу; формувати акти списання без ручного введення даних; автоматично визначати фактичну собівартість кожного виду продукції наприкінці зміни; генерувати управлінські звіти про динаміку витрат та рентабельність асортименту.

Впровадження автоматизованої системи дозволить скоротити час складання актів списання сировини приблизно на 80% - з 30-40 хвилин до 5-7 хвилин за зміну - та мінімізувати ризик помилок ручного обліку. Розрахункова окупність системи - 6-12 місяців. Разом з впровадженням програмного забезпечення доцільно перейти на метод ФІФО для оцінки вибуття дорогокоштуючих запасів: масла вершкового (18,2% матеріальних витрат, зростання ціни +29,6% за 2023-2025 рр.) та кави в зернах (11,0% матеріальних витрат, зростання +28,3%), оскільки при інфляції метод ФІФО точніше відображає реальну вартість списання, ніж середньозважена вартість. Для решти груп сировини метод середньозваженої вартості залишається оптимальним [10].

2. Щомісячний перегляд нормативних цін у технологічних картах.

Аналіз відхилень фактичної собівартості від нормативної виявив систематичне перевищення в межах 1,2-2,7% по всьому асортименту. Основна причина - ціновий фактор: закупівельні ціни зростали у 2023-2025 роках на 27-30%, тоді як технологічні карти переглядаються лише щоквартально. Пропонується запровадити порядок, за яким щомісячно (до 5-го числа) адміністратор формує відомість закупівельних цін на сировину на підставі видаткових накладних постачальників. Якщо ціна будь-якого інгредієнта змінилась більш ніж на 3% - здійснюється обов'язкове оновлення нормативної ціни у технологічній карті; оновлена карта затверджується керівником та набуває чинності з 1-го числа наступного місяця. Щоквартально здійснюється повний перегляд карт, включаючи норми витрат та відсотки технологічних витрат.

Для прикладу: систематичне заниження нормативної собівартості круасана на 0,54 грн при обсязі виробництва 2 500 шт./міс. призводить до некоректного планування витрат на 1 350 грн щомісяця, або понад 16 200 грн на рік лише по одному виду продукції. При автоматизованій системі доцільно налаштувати автоматичне оповіщення при перевищенні порогового значення зміни ціни.

3. Впровадження аналітичного обліку витрат у розрізі виробничих ліній.

Наразі витрати виробництва накопичуються на рахунку 23 без деталізації за виробничими напрямками. Це унеможлиблює порівняння рентабельності та рівня витрат за окремими асортиментними групами. Пропонується запровадити аналітику рахунку 23 у розрізі чотирьох виробничих ліній (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2

Пропонована система аналітичних субрахунків рахунку 23.1

«Виробництво» пекарні-кав'ярні «Bakery»

Субрах.	Виробнича лінія	Основні види продукції	Мета виокремлення
23.1/1	Хлібобулочні вироби	Хліб, багети, булочки, ватрушки, рогалики	Контроль матеріаломісткості основного асортименту; аналіз впливу ціни борошна та масла
23.1/2	Кондитерська продукція	Торти, тістечка, десерти, круасани	Облік найрентабельнішого преміального асортименту (90%); виявлення перевитрат дорогої сировини
23.1/3	Піца та снекова продукція	Піца різних видів, снеки	Окремий облік витрат піцейол; аналіз рентабельності напряму (79,2%) незалежно від хлібобулочного
23.1/4	Напої	Кава (еспресо, латте, капучіно), безалкогольні напої	Точний контроль витрат кави та сиропів; база для управлінських рішень щодо найрентабельнішого напряму (115,7%)

Запровадження зазначеної аналітики потребує внесення змін до наказу про облікову політику підприємства [30]. Прямі витрати відносяться на відповідні субрахунки безпосередньо; загальновиробничі витрати розподіляються між субрахунками пропорційно прямим витратам відповідно до НП(С)БО 16 [15]. Такий підхід дозволить щомісячно порівнювати фактичну собівартість кожної виробничої лінії з нормативною, виявляти «проблемні» напрями та приймати обґрунтовані рішення щодо асортиментної та цінової політики.

4. Запровадження спрощеного ABC-методу розподілу загальновиробничих витрат.

Одним із суттєвих недоліків системи обліку підприємства є розподіл загальновиробничих витрат (ЗВВ) за єдиною базою - сумою прямих витрат. Цей підхід є найпростішим, але найменш точним: він не враховує реального споживання виробничих ресурсів (обладнання, часу персоналу) різними видами продукції. Зокрема, виробництво піци та тортів є значно трудомісткішим і машиномістким, ніж виробництво хліба чи булочок, однак при розподілі ЗВВ пропорційно прямим витратам піца та торти отримують занижену частку накладних витрат, а хліб – завищену[23].

Проблема некоректного розподілу накладних витрат на основі єдиної бази є добре дослідженою у зарубіжній літературі. Дослідники Ríos-Manríquez, Muñoz Colomina та Pastor-Albadalejo у роботі «Is the Activity Based Costing System a Viable Instrument for Small and Medium Enterprises?» (опублікованій у журналі «*Cuadernos de Contabilidad*», Іспанія)[24] довели, що традиційний розподіл накладних витрат за єдиною базою систематично спотворює собівартість у підприємств із різномірним асортиментом, де одні вироби є трудомісткими, а інші - матеріаломісткими. Автори обґрунтували, що впровадження навіть спрощеного варіанту ABC-методу (two-stage ABC) для малих підприємств значно підвищує точність калькулювання без суттєвих витрат на адміністрування. Аналогічні висновки щодо підприємств харчового виробництва підтверджуються у дослідженні Cokins G. (2001) «Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide» (видання John Wiley & Sons), де зазначається, що для виробників із широким асортиментом продукції різної трудомісткості похибка традиційних методів розподілу може сягати 20-40% собівартості окремих позицій.

Для пекарні-кав'ярні «Bakery» пропонується запровадити спрощений двоетапний ABC-метод розподілу ЗВВ на основі двох носіїв витрат: машино-годин роботи виробничого обладнання (для витрат на електроенергію та амортизацію) та нормо-годин праці персоналу (для витрат на технічне

обслуговування та інших витрат, що залежать від інтенсивності праці).

Практична реалізація передбачає три кроки:

1. Розрахунок нормативного часу роботи обладнання та персоналу на одиницю кожного виду продукції на підставі технологічних карт.
2. Розподіл суми ЗВВ між видами продукції пропорційно загальній кількості машино-годин та нормо-годин (зважаючи, залежно від того, яка частка ЗВВ пов'язана з роботою обладнання, а яка - з працею персоналу).
3. Розрахунок ставки ЗВВ на машино-годину та нормо-годину; множення на нормативний час для кожного виду продукції.

Порівняльний розрахунок розподілу ЗВВ за поточним методом та пропонуванім спрощеним АВС-методом для умовного місяця 2025 р. наведено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Порівняння розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції за поточним та АВС-методом (умовний місяць 2025 р.)

Показник	Хліб пшен.	Круасан	Булочка здобна	Піца 30 см	Кава латте	Разом
І. Поточний метод розподілу (пропорційно прямим витратам)						
Прямі витрати на 1 од., грн	8,50	25,20	10,20	48,00	22,00	-
Обсяг виробництва, од./міс.	3 200	2 500	4 100	800	1 800	12 400
Сума прямих витрат, грн	27 200	63 000	41 820	38 400	39 600	210 020
Питома вага у прямих витратах, %	13,0	30,0	19,9	18,3	18,9	100,0
ЗВВ на 1 од. (поточний метод), грн	1,70	3,91	2,59	9,13	4,68	-
ІІ. Спрощений АВС-метод (пропорційно машино-годинам та нормо-годинам персоналу)						
Час роботи обладнання на 1 од., хв	12	18	10	22	5	-
Загальний обсяг машино-годин, год	640	750	683	293	150	2 516

Продовження табл. 3.2

Показник	Хліб пшеч.	Круасан	Булочка здобна	Піца 30 см	Кава латте	Разом
Питома вага за машино-годинами, %	25,4	29,8	27,2	11,6	6,0	100,0
ЗВВ на 1 од. (АВС- метод), грн	2,59	3,87	2,16	4,79	1,49	-
Відхилення АВС від поточного методу, грн	+0,89	-0,04	-0,43	-4,34	-3,19	-

Джерело: складено автором на основі [10; 15; 20]

Аналіз таблиці 3.2 підтверджує суттєві відмінності між двома методами розподілу. При поточному методі піца отримує 9,13 грн ЗВВ на одиницю, а за АВС-методом - лише 4,79 грн (різниця -4,34 грн), оскільки піца хоча і є трудомісткою, проте в сумарному обсязі прямих витрат займає меншу частку. Для кави латте різниця становить -3,19 грн: кава є малотривалою у виробництві (5 хв машинного часу на порцію), тому при АВС-методі вона отримує меншу частку витрат на амортизацію та електроенергію. Водночас хліб пшеничний при АВС-методі отримує більше ЗВВ на одиницю (+0,89 грн), оскільки тривалий час випікання (12 хв) формує значне навантаження на піч.

Практична реалізація спрощеного АВС-методу не потребує суттєвих фінансових вкладень - достатньо розрахувати нормативи часу для кожного виду продукції (що вже частково міститься у технологічних картах) та закріпити методику розподілу у наказі про облікову політику. При автоматизованій системі обліку ці розрахунки виконуватимуться автоматично.

5. Запровадження щомісячного звіту про понаднормові технологічні втрати.

У процесі узагальнення даних бухгалтерського обліку та внутрішньої звітності підприємства встановлено, що відхилення фактичного списання сировини від нормативного становить +3 615 грн (+1,6%), що в річному вимірі еквівалентно близько 43 380 грн. Водночас ці витрати автоматично включаються до виробничої собівартості без їх окремого обліку та аналітичного опрацювання, що унеможливорює розмежування нормативних

технологічних витрат і непродуктивних витрат [20]. У зв'язку з цим доцільно запровадити щомісячний «Звіт про понаднормові технологічні втрати», який міститиме: обсяг понаднормових витрат сировини у натуральному та вартісному вимірі; їх частку в загальних матеріальних витратах; динаміку змін порівняно з попереднім періодом; причини виникнення відхилень та заходи щодо їх мінімізації. Очікується, що скорочення понаднормових витрат на 30-50% дозволить забезпечити річну економію матеріальних ресурсів у межах 13 000-22 000 грн.

Звідси випливає, що вдосконалення системи обліку собівартості продукції пекарні-кав'ярні «Bakery» передбачає п'ять взаємопов'язаних заходів: автоматизацію обліку виробничих витрат (разом із переходом на метод ФІФО для дорогокоштуючої сировини); щомісячний перегляд нормативних цін у технологічних картах; впровадження аналітики рахунку 23 за виробничими лініями; розмежування спільних витрат між виробничою та торговельною діяльністю; запровадження щомісячного звіту про понаднормові технологічні втрати. Заходи 2-5 є організаційними та не потребують суттєвих фінансових вкладень, реалізуються впродовж 1-2 місяців. Захід 1 (автоматизація) є капітальним вкладенням з терміном окупності до 12 місяців.

3.2. Аналіз ефективності запропонованих удосконалень калькуляції собівартості продукції

Обґрунтування доцільності запропонованих заходів потребує оцінки їхньої ефективності у двох аспектах: кількісному - порівняння витрат на реалізацію та очікуваного фінансового результату; якісному - оцінка впливу на достовірність калькулювання та систему управлінського прийняття рішень.

Порівняльну оцінку витрат на реалізацію кожного заходу та очікуваного річного ефекту наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Кількісна оцінка витрат та очікуваного ефекту від заходів удосконалення
обліку собівартості пекарні-кав'ярні «Bakery»

№	Захід удосконалення	Витрати на реалізацію, грн/рік	Очікуваний ефект, грн/рік	Термін окупності / примітка
1	Впровадження спеціалізованого програмного забезпечення	18 000-36 000	40 000-60 000 (скорочення трудовитрат + зниження помилок обліку)	6-12 місяців
2	Щомісячне оновлення нормативних цін у технологічних картах	Мінімальні (1-2 год/міс. адміністратора)	16 000-24 000 (точне планування витрат по асортименту)	1 місяць (організаційний захід)
3	Аналітика рах. 23 (субрахунки 23.1-23.4) та методика розподілу спільних витрат	Мінімальні (змінна облікової політики)	Непрямий ефект: підвищення точності управлінських рішень щодо асортименту та рентабельності	1 місяць (організаційний захід)
4	Спрощений ABC-метод розподілу ЗВВ (за машино-годинами та нормо-годинами)	Мінімальні	Уточнення собівартості піци на - 4,34 грн/од. та кави на -3,19 грн/од.; коректна рентабельність трудомісткої продукції	2-3 місяці (розрахунок нормативів носіїв витрат)
	РАЗОМ	18 000-36 000	69 000-106 000	Чистий ефект: 33 000-70 000 грн/рік

Аналіз таблиці 3.3 свідчить, що більшість запропонованих заходів (пп. 2-4) є організаційними та не потребують прямих фінансових вкладень - вони реалізуються через зміни в обліковій політиці та запровадження нових форм документів. Єдиним заходом, що вимагає фінансування, є впровадження спеціалізованого програмного забезпечення (18 000-36 000 грн на рік).

Загальний очікуваний фінансовий ефект складає 69 000-106 000 грн на рік, що формує чистий позитивний результат у розмірі 33 000-70 000 грн на рік.

Показник рентабельності інвестицій (ROI) від реалізації запропонованих заходів розраховується за формулою:

$$ROI = (\text{Ефект} - \text{Витрати}) / \text{Витрати} \times 100\%, (3.1)$$

де Ефект - очікуваний річний фінансовий ефект від реалізації заходів, грн; Витрати - витрати на реалізацію за рік, грн.

За середніми значеннями:

$$ROI = (87\,500 - 27\,000) / 27\,000 \times 100\% \approx 224\%.$$

Розрахований показник ROI у 224% підтверджує високу економічну ефективність запропонованого комплексу заходів.

При цьому термін окупності основної статті витрат (автоматизація) не перевищує 6-12 місяців.

Окремої уваги заслуговує оцінка впливу запровадження ABC-методу на калькуляцію собівартості продукції. Аналіз таблиці 3.2 показав, що застосування ABC-методу призводить до суттєвого перерозподілу ЗВВ між видами продукції. Найбільш значущим є уточнення собівартості піци 30 см: при ABC-методі ЗВВ на одиницю становлять 4,79 грн проти 9,13 грн при поточному методі, тобто завищення складає 4,34 грн (47,5%). Це означає, що поточна нормативна собівартість піци (53,00 грн) є завищеною; після застосування ABC-методу вона складатиме:

$$\text{Собівартість піци (ABC)} = 53,00 - (9,13 - 4,79) = 53,00 - 4,34 = 48,66 \text{ грн.}$$

При ціні реалізації 95,00 грн рентабельність піци зростає з 79,2% (поточна оцінка) до 95,2% (за ABC-методом): збільшення на 16 відсоткових пунктів. Це свідчить про те, що піца є значно прибутковішим напрямом, ніж

показує поточна система обліку, і відкриває можливості для розширення піцерійного асортименту.

Аналогічно, для кави латте уточнена собівартість:

$$\text{Собівартість кави (ABC)} = 25,50 - (4,68 - 1,49) = 25,50 - 3,19 = 22,31$$

грн.

При ціні реалізації 55,00 грн рентабельність кави латте за ABC-методом становить:

$$\text{Рент. кави (ABC)} = (55,00 - 22,31) / 22,31 \times 100\% = 146,5\%.$$

Порівняно з поточною оцінкою (115,7%), реальна рентабельність напоїв є ще вищою. Водночас для хліба пшеничного ABC-метод показує дещо вищу собівартість (на 0,89 грн на одиницю), що відповідає реальному тривалому часу випікання в печі. Ці результати узгоджуються з висновками досліджень Ríos-Manríquez et al. (2014) та Cokins G. (2001) щодо систематичного заниження собівартості трудомісткої та машиномісткої продукції при традиційних методах розподілу накладних витрат.

На рівні загальних показників підприємства прогнозне зниження виробничої собівартості реалізованої продукції у результаті реалізації заходів (скорочення понаднормових витрат, оновлення нормативних цін, перехід на ФІФО) оцінюється у 1,5-2,0% від рівня 2025 р. (3 682,1 тис. грн). Прийнявши середнє значення 1,7%, отримаємо:

$$\Delta\text{Соб} = 3\,682\,100 \times 0,017 = 62\,596 \text{ грн.}$$

При збереженні обсягів реалізації на рівні 2025 р. (6 318 740,8 грн) прогнозна рентабельність діяльності підприємства після реалізації заходів складе:

$$\text{Прогноз. рентабельність} = (693\,719,9 + 62\,596) / 6\,318\,740,8 \times 100\% = 11,97\%,$$

де 693 719,9 грн - фактичний прибуток 2025 р.; 62 596 грн - очікуване зниження собівартості від реалізації заходів.

Зростання рентабельності діяльності підприємства з 10,98% до 11,97% (+0,99 відсоткового пункту) є вагомим результатом для малого підприємства:

в абсолютному виразі це означає збільшення чистого прибутку орієнтовно на 62 000–90 000 грн на рік без зростання цін та обсягів виробництва. Додатково, уточнення рентабельності асортименту за ABC-методом відкриває обґрунтовані можливості для прийняття стратегічних рішень щодо розширення піцерійного та кавового напрямів - найрентабельніших за результатами ABC-розрахунків.

Окрім прямого фінансового ефекту, реалізація запропонованих заходів матиме суттєвий якісний вплив на систему управлінського обліку та прийняття рішень підприємства:

1. підвищення прозорості формування собівартості - аналітика рахунку 23 за виробничими лініями (23.1-23.4) та ABC-розподіл ЗВВ дозволять керівництву чітко бачити реальну собівартість і рентабельність кожного асортиментного напрямку, що є критично важливим при управлінні широким асортиментом продукції;

2. вдосконалення системи внутрішнього контролю - автоматична фіксація відхилень від нормативів та щомісячний звіт про понаднормові втрати формують ефективний механізм виявлення та усунення непродуктивних витрат; усвідомлення персоналом факту систематичного контролю стимулює дотримання норм витрачання сировини;

3. підвищення якості стратегічних управлінських рішень - коректна оцінка рентабельності асортименту за ABC-методом надає керівництву достовірну базу для прийняття рішень щодо розширення чи скорочення виробничих напрямів, встановлення акційних цін та оптимізації завантаження виробничих потужностей;

4. відповідність вимогам НП(С)БО 16 та передовим міжнародним практикам - запровадження ABC-підходу відповідає рекомендаціям сучасної управлінської науки щодо підвищення точності калькулювання [15], а систематичне оновлення нормативних карт забезпечує відповідність облікових даних поточним ринковим умовам.

Отримані результати свідчать, що аналіз ефективності запропонованих заходів удосконалення обліку та калькулювання собівартості продукції пекарні-кав'ярні «Bakery» підтвердив їхню економічну доцільність і практичну цінність. Загальні витрати на реалізацію (18 000-36 000 грн/рік) суттєво перевищуються очікуваним фінансовим ефектом (69 000-106 000 грн/рік), що забезпечує ROI на рівні 224% та термін окупності основної статті витрат у межах 6-12 місяців. Ключовою інновацією є впровадження спрощеного ABC-методу розподілу загальновиробничих витрат, обґрунтованого зарубіжними дослідженнями: піца та кава виявляються значно рентабельнішими (95,2% та 146,5% відповідно проти 79,2% та 115,7% за поточним методом), що відкриває стратегічні можливості для розвитку цих напрямів. Прогнозне зниження виробничої собівартості реалізованої продукції на 1,7% дозволить підвищити рентабельність діяльності підприємства з 10,98% до 11,97% без зростання цін та обсягів виробництва. Комплексна реалізація запропонованих заходів забезпечить перехід системи обліку витрат пекарні-кав'ярні «Bakery» на якісно новий рівень, відповідний потребам сучасного управління виробничим підприємством та міжнародним стандартам управлінського обліку.

ВИСНОВКИ

Розглянувши та проаналізувавши облік і аналіз калькулювання собівартості продукції можна зробити наступні висновки:

1. Дослідження теоретичних засад обліку і калькулювання собівартості дозволило встановити, що собівартість продукції є комплексним економічним показником, який у грошовій формі відображає сукупність витрат підприємства на виробництво та реалізацію конкретного виду продукції. Узагальнення підходів науковців та вимог НП(С)БО 16 «Витрати» підтвердило: собівартість виконує обліково-контрольну, ціноутворювальну, аналітичну, планово-прогнозну та управлінську функції, що зумовлює її ключову роль у системі управлінського прийняття рішень. Класифікацію виробничих витрат слід розглядати за п'ятьма основними ознаками: за економічним змістом (матеріальні, оплата праці, ЄСВ, амортизація, інші); за способом включення до собівартості (прямі та непрямі); за відношенням до обсягу виробництва (змінні, постійні, змішані); за місцем виникнення (основне виробництво, допоміжне виробництво, загальновиробничі) та за доцільністю понесення (продуктивні та непродуктивні). Зазначена класифікація є методологічною основою для побудови ефективної системи обліку витрат і складання калькуляції собівартості продукції.

2. Система нормативно-правового регулювання обліку виробничих витрат в Україні є багаторівневою: законодавчий рівень (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996-XIV), рівень стандартизації (НП(С)БО 16, НП(С)БО 9, НП(С)БО 7), галузевий рівень (Методичні рекомендації Мінпромполітики № 373 від 09.07.2007 р.) та внутрішньогосподарський рівень (наказ про облікову політику). Ключовим стандартом є НП(С)БО 16, що визначає склад виробничої собівартості та порядок розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції.

3. Аналіз методів калькулювання собівартості підтвердив доцільність застосування різних підходів залежно від типу виробництва та галузевої

специфіки. Для підприємств харчового виробництва з широким асортиментом і повторюваним виробничим циклом оптимальним є поєднання нормативного та позамовного методів. Метод директ-костинг та ABC-костинг мають значний потенціал як інструменти управлінського обліку, оскільки забезпечують маржинальний аналіз та точне визначення собівартості при неоднорідному асортименті. Вибір методу калькулювання відносять до пріоритетних завдань управління витратами, оскільки від нього залежить обґрунтованість цінових та асортиментних рішень.

4. Пекарня-кав'ярня «Bakery» є підприємством мережі швидкого харчування, яке поєднує виробничу та торговельну діяльність з виготовлення і реалізації хлібобулочних та кондитерських виробів, піци і напоїв. За 2023-2025 роки підприємство демонструє стабільне зростання: обсяг виробництва збільшився з 152 тис. до 185 тис. одиниць (+21,7%), а чистий дохід від реалізації зріс відповідно до розширення виробничих потужностей. Підприємство застосовує спрощену систему оподаткування, що обумовлює специфіку організації бухгалтерського та податкового обліку. Аналіз структури та динаміки виробничих витрат за 2023–2025 роки свідчить про їх зростання з 2 940,0 тис. грн до 3 682,1 тис. грн (+25,2%), що є пропорційним збільшенню обсягів виробництва і відображає відсутність суттєвого перевищення витрат понад виробничий рівень. У структурі витрат домінують прямі матеріальні витрати, питома вага яких зросла з 61,8% до 63,0%, що зумовлено підвищенням закупівельних цін на основну сировину - борошно (+29,4%), вершкове масло (+29,6%) та молочну продукцію (+29,0%). Частка витрат на оплату праці дещо знизилась (з 21,4% до 20,1%), що свідчить про підвищення продуктивності праці виробничого персоналу.

5. Система бухгалтерського обліку виробничих витрат пекарні-кав'ярні «Bakery» ґрунтується на вимогах НП(С)БО 16 та Методичних рекомендацій № 373. Накопичення виробничих витрат здійснюється на рахунку 23 «Виробництво»; загальновиробничі витрати обліковуються на рахунку 91 та розподіляються між видами продукції пропорційно прямим витратам із

застосуванням коефіцієнта розподілу. Первинне документування охоплює лімітно-забірні картки, акти списання інгредієнтів, таблиці обліку робочого часу та рахунки постачальників. Оприбуткування готової продукції здійснюється за фактичною виробничою собівартістю наприкінці кожного операційного дня.

6. Калькулювання собівартості на підприємстві базується на нормативно-позамовному методі з використанням технологічних карт як базових нормативних документів. Аналіз зведених калькуляцій шести основних видів продукції підтвердив матеріаломісткий характер виробництва: частка прямих матеріальних витрат у структурі собівартості становить від 58,3% (кава латте) до 74,2% (торт). Найвищий рівень рентабельності демонструють напої (кава латте - 115,7%) та кондитерські вироби (торт - 90,0%), що визначає їх стратегічне значення для забезпечення прибутковості підприємства. Порівняльний аналіз нормативної та фактичної собівартості виявив систематичні відхилення фактичної собівартості від нормативної у межах 1,2-2,7% по всьому асортименту. Провідним фактором відхилень є ціновий: закупівельні ціни на сировину зростали на 27-30% щорічно, тоді як технологічні карти переглядалися лише щоквартально. Результати факторного аналізу відхилень на прикладі круасана підтверджують: ціновий вплив становить +0,61 грн на одиницю, кількісна економія - лише -0,07 грн, що свідчить про переважно екзогенний характер відхилень.

7. За результатами дослідження системи обліку виявлено п'ять ключових проблемних аспектів: ведення розрахунків собівартості у таблицях Excel без автоматизованого контролю відхилень; нерегулярний перегляд нормативних цін у технологічних картах; відсутність аналітичного обліку витрат у розрізі виробничих ліній; некоректний розподіл спільних витрат між виробничою та торговельною діяльністю; відсутність систематичного обліку понаднормових технологічних витрат у грошовому вимірі. Для усунення виявлених проблем розроблено комплекс взаємопов'язаних заходів удосконалення. Першочерговим є впровадження спеціалізованого програмного забезпечення

класу Restaurant Management System (Poster POS, iiko, Syrve), що дозволить автоматизувати розрахунок нормативного і фактичного списання сировини, скоротити час оформлення актів списання на 80% та мінімізувати ризик помилок ручного обліку. Паралельно рекомендується перейти на метод ФІФО для оцінки вибуття дорогої сировини (вершкове масло, кава в зернах), що при умовах інфляційного зростання цін точніше відображає реальну вартість матеріальних витрат. Запровадження аналітичного обліку рахунку 23 за чотирма виробничими лініями (23.1 - хлібобулочні вироби; 23.2 - кондитерська продукція; 23.3 - піца та снекова продукція; 23.4 - напої) та щомісячне оновлення нормативних цін у технологічних картах при зміні закупівельних цін понад 3% є організаційними заходами, що не потребують фінансових вкладень і реалізуються впродовж 1-2 місяців. Систематичне заниження нормативної собівартості круасана на 0,54 грн при обсязі виробництва 2 500 шт./міс. призводить до некоректного планування витрат на понад 16 200 грн на рік лише по одному виду продукції.

8. Впровадження спрощеного двоетапного ABC-методу розподілу загальновиробничих витрат на основі машино-годин роботи обладнання та нормо-годин праці персоналу дозволяє суттєво уточнити калькуляцію собівартості. Розрахунки свідчать, що поточний метод розподілу ЗВВ пропорційно прямим витратам завищує собівартість піци на 4,34 грн/од. та кави латте на 3,19 грн/од. і занижує собівартість хліба на 0,89 грн/од. Після застосування ABC-методу рентабельність піци зростає з 79,2% до 95,2%, а кави латте - з 115,7% до 146,5%, що відкриває обґрунтовані можливості для стратегічного розвитку цих виробничих напрямів. Реалізація запропонованих заходів матиме суттєвий якісний вплив на систему управлінського обліку пекарні-кав'ярні «Bakery»: підвищення прозорості формування собівартості за виробничими лініями; вдосконалення системи внутрішнього контролю через автоматичну фіксацію відхилень від нормативів та щомісячний «Звіт про понаднормові технологічні втрати»; підвищення якості стратегічних управлінських рішень завдяки коректній оцінці рентабельності асортименту.

Комплексна реалізація заходів забезпечить перехід системи обліку витрат на якісно новий рівень, що відповідає потребам сучасного управління виробничим підприємством та міжнародним стандартам управлінського обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. №996-XIV
2. Закон України "Про оплату праці" від 24.03.1995р. № 108/95-ВР.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Exceeding the FOP income limit in Ukraine in 2026 : Buh.ua, 2025.
URL: <https://buh.ua/en/exceeding-the-fop-income-limit-in-ukraine-consequences-and-required-actions>
5. Податковий кодекс України : Розділ III. Податок на прибуток підприємств (ст. 133–142) : чинне законодавство зі змінами та допов. станом на 2024 р. – К. : ПАЛИВОДА А. В., 2024. – 84 с. –
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
6. Державна податкова служба України. Розділ III. Податок на прибуток підприємств. Податковий кодекс України.
URL: <https://tax.gov.ua/nk/spisok3/>
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість" URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
13. Державна податкова служба України. Спрощена система оподаткування для фізичних осіб-підприємців. URL: <https://tax.gov.ua>
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
16. Газета «Все про бухгалтерський облік». Облік собівартості у виробничій діяльності та методи калькулювання собівартості (серія публікацій, 2024-2025). URL: <https://gazeta.vobu.ua/archives/66159>
17. Gazeta «Все про бухгалтерський облік». Документальне оформлення калькулювання собівартості продукції (2020). URL: <https://gazeta.vobu.ua/archives/1934>
18. Інтернет-ресурс Як розрахувати собівартість товарів, продукції, робіт та послуг (практика та НП(С)БО 16 та План рахунків) – 2025 URL: <https://7eminar.ua/news/5568-yak-pravilno-rozrahuvati-sobivartist-tovariv-produkciyi-robit-ci-poslug-shhob>
19. Публікації профільних бухгалтерських видань щодо обліку та розподілу загальновиробничих витрат (журнал «Дебет-Кредит», 2024). URL: <https://online.dtki.ua/2024/10/76020>
20. Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. No373 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07>
21. Вергун В. С., Цвек О. В., Воронко Р. М. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та напрями їх удосконалення // Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки. 2022. № 69. С. 30-39. DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2022-69-04>
22. Куцик П. О., Бачинський В. І., Кузьмінська К. І., Чабанюк О. М. Особливості застосування методу цільового калькулювання собівартості

продукції у процесноорієнтованому виробництві // *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*. 2022. Vol. 2(43). С. 25–32.

DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.2.43.2022.3363>

23. Воробець Є. В. Управлінський облік витрат в міжнародній логістиці: формування собівартості логістичних послуг // *Економіка та суспільство*. 2024. № 66. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-66-2>

24. Ríos-Manríquez, Muñoz Colomina та Pastor-Albadalejo (2024) у роботі «Is the Activity Based Costing System a Viable Instrument for Small and Medium Enterprises?» (опублікований у журналі «*Cuadernos de Contabilidad*», Іспанія)

URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S012359231400093X>

25. Бухгалтерський та податковий облік податку на прибуток: розбіжності та шляхи їх уніфікації / Облік і фінанси АПК : науково-освітній портал. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/buhgalterskiy-ta-podatkoviy-oblik-podatku-na-pributok-rozbizhnosti-ta-shlyahi-ih-unifikacii.html>

26. Скорнякова Ю., Лапшункова О. *Економіка та суспільство* . 2022. № 44. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-50>

27. Оцінка впливу виробничих витрат на собівартість продукції. *Економіка та суспільство* . 2023. № 57.

URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3076>

28. Сучасні підходи обліку та аналізу собівартості готової продукції. *укр. економічний часопис* . 2025.

URL: <https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/view/588>

29. Сучасні можливості організації обліку витрат виробництва і готової продукції в умовах комплексної автоматизації. *Економіка та суспільство* . 2023.

URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2821>

30. Мірошніченко О. В., Винниченко Н. І., Андрєєва Н. М. Розвиток обліку за центрами відповідальності в системі управління підприємством // *Економіка та суспільство*. 2021. No 27.

URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/423>

31. Склярчук І. В., Вовк Н. Управлінський облік бізнес-процесів в умовах діджиталізації // Економіка та суспільство. 2024. № 59.

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-69>

32. Скрипник С. В., Костенко Ю. О., Курей О. А. Управлінський облік на підприємствах України в умовах кризових явищ // Економіка та суспільство. 2023. № 49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-49-32>

33. Дідик А. З. Калькулювання собівартості продукції на хлібопекарських підприємствах України // Науковий вісник НЛТУ України. 2021. Т. 31, № 4. URL: <https://nv.nltu.edu.ua/index.php/journal/article/view/2048>

34. Ю.І. Мискін, В.М. Краєвський, В.І. Скорик Діджиталізація обліку на малих підприємствах Український економічний часопис. 2025.

URL: <https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/view/680>

35. Ірина Шушакова, Ганна Зябченкова, Михайло Кузуб Концепції зближення систем бухгалтерського обліку та фінансового звітування Економіка та суспільство. 2021. № 31.

URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/610>