

УДК 657.001.42:65.07:637.52

Борковська В.В.,  
к.е.н., в.о. доцента кафедри обліку і аудиту  
Подільський державний аграрно-технічний університет

## ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ М'ЯСОПЕРЕРОБНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Borkovska V.V.,  
cand.sc.(econ.), acting assistant professor of the  
department of accounting and auditing  
Podolsky State Agricultural and Technical University

## ACCOUNTING AND CONTROL BY THE CENTRES OF RESPONSIBILITY OF MEAT PROCESSING ENTERPRISE

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах обмеження експортних операцій з Російською Федерацією виникла необхідність розвитку внутрішнього ринку збуту м'ясопродукції. Зокрема, в Хмельницькій області широкого попиту серед населення в роздрібній торгівельній мережі набувають продукти харчування вітчизняного виробництва, вагомою складовою яких є товари сертифікованих виробників ТОВ «Шепетівський м'ясокомбінат», ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат», ТзОВ «Кам'янець-Подільський м'ясокомбінат» та інших дрібних підприємств, що спеціалізуються на виробництві м'ясних та ковбасних виробів в асортименті. Така реорганізація виробничо-торгівельної діяльності вимагає якісної перебудови системи обліку та контролю витрат, доходів та результатів діяльності не тільки в цілому по підприємству, а головним чином в розрізі визначених пунктів збуту та видів (сегментів) діяльності. У зв'язку із цим виникає необхідність формування так званих центрів відповідальності, в межах яких встановлюється персональна відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює. Для виділення якісних центрів відповідальності необхідно враховувати особливості технологічної й організаційної структури кожного конкретного м'ясопереробного підприємства, а також права та обов'язки відповідальних осіб. До основних центрів відповідальності м'ясопереробного підприємства пропонується віднести центр витрат, центр доходу та центр прибутку. Головним призначенням кожного окремого центру відповідальності є перспектива порівняння планових бюджетних показників із фактично досягнутими. При цьому важливим є ефективна організація обліку виявлених відхилень з метою прийняття своєчасних управлінських рішень щодо перегляду асортименту готової продукції, удосконалення технології, зміни реалізаційної ціни тощо. Важливим фактором впливу на окремо виділений сегмент діяльності за видами виробництва є система трансфертного (внутрішнього) ціноутворення на продукцію та послуги внутрішнього споживання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням теоретичних та методологічних основ обліку за центрами відповідальності займалось багато зарубіжних та вітчизняних вчених економістів, серед яких: П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, К.Друрі, Т.М. Ковальчук, В.Б. Моссаковський, Л.В. Нападівська, С.А. Ніколаєва, В.Ф. Палій, С. Паркінсон, М. Портер, М.С. Пушкар, І.Б. Садовська, Б. Район, М. Рустомджі, Дж. Фостер, Л.М. Чернелевський, Н.Г. Чумаченко та інші.

Проте, більшість наукових праць вказаних вище поважних вчених, а також молодих науковців дослідників з обліку виробництва та реалізації м'ясопродукції (С.В. Драч, Ю.Ю. Корнієнко та інші) носять загальний рекомендаційний характер в частині управлінського обліку та менеджменту витрат [3]. При цьому, окремий блок питань щодо методики обліку за центрами відповідальності з урахуванням особливостей організаційно-технологічного процесу м'ясопереробних підприємств в умовах ускладнення технологій та загострення конкуренції залишається малодослідженим.

Усе це свідчить про актуальність теми, а відтак зумовило вибір напряму дослідження в науковому і практичному аспектах.

**Постановка завдання.** Метою наукового дослідження є узагальнення теоретичних та поглиблення методичних основ, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і контролю за центрами відповідальності м'ясопереробних підприємств.

Поставлена мета зумовила необхідність розв'язання наступних завдань:

- вивчити вітчизняний та зарубіжний досвід обліку за центрами відповідальності;
- дослідити центри витрат, доходів та прибутку з урахуванням організаційно-технологічних особливостей переробки продукції тваринництва та ринків збуту м'ясопродукції;
- провести аналіз відхилень планових показників від фактичних результатів центрів відповідальності;

- дослідити ефективність застосування принципу контрольованості при побудові обліку за центрами відповідальності;
- провести теоретичне узагальнення напрямів удосконалення обліку і контролю за центрами відповідальності на прикладі м'ясопереробних підприємств;
- визначити характер трансфертного ціноутворення на основі ринкових договірних цін або витрат певного виробничого сегменту;
- сформувані науково-обґрунтовані висновки та пропозиції щодо удосконалення обліку і контролю за центрами відповідальності м'ясопереробного підприємства

*Об'єктом дослідження є стан обліку за центрами відповідальності м'ясопереробних підприємств Хмельницької області.*

*Предметом дослідження* визначено теоретичні основи та практику обліку і контролю за центрами відповідальності м'ясопереробних підприємств.

При вивченні теорії та практики ведення обліку за центрами відповідальності були використані загальнонаукові та спеціальні *методи дослідження*: абстрактно-логічний (теоретичні узагальнення напрямів удосконалення обліку за центрами відповідальності), монографічний (вивчення вітчизняного та зарубіжного досвіду обліку за центрами відповідальності витрат, доходів та прибутку), розрахунково-аналітичний (збір і систематизація доходів та витрат за центрами відповідальності), аналізу і синтезу (при деталізації доходів і витрат), прогнозування витрат і встановлення цін.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Концепцію обліку за центрами відповідальності вперше було сформовано у 50-х роках 20-го століття американським вченим Джоном А. Хігінсом, яка передбачала посилення контролю за витратами підприємства через встановлення персональної відповідальності менеджера за витрачання ресурсів [4].

З цього приводу англійський дослідник С. Паркінсон справедливо іронізував: «Необхідно розуміти, що деколи важливість системи контролю може значно перевищувати важливість того, що вона контролює» [1].

Сьогодні, зважаючи на збитковість вітчизняної переробки продукції тваринництва особливо гостро виникає необхідність обґрунтувати вислів «що вона контролює» відповідно до потреб ефективного управління м'ясопереробним підприємством, оскільки правильне розуміння об'єкту контролю визначає механізм його реалізації.

Розглядаючи облік як функцію управління виробничою структурою, яка працює з метою одержання прибутку, пропонується визначити так звані центри відповідальності в межах сформованих сегментів (видів) виробництв.

Тобто мова йде про необхідність формування раціональної системи обліку та контролю витрат, доходів та результатів діяльності кожного виробничого підрозділу м'ясопереробного підприємства через закріплення персональної відповідальності визначених підзвітних осіб.

В залежності від напрямку відповідальності на м'ясопереробному підприємстві пропонується виділити наступні центри відповідальності [2]:

1. Центри витрат;
2. Центри доходів;
3. Центри прибутку.

В свою чергу, з метою визначення цільового впливу на витрати, що мають безпосереднє відношення до обсягів виробництва, пропонується виділити так званий «центр технологічних витрат», який напряму залежить від організаційно-технологічної структури підприємства [6].

Як відмічалось, дослідження стану обліку і контролю за центрами відповідальності проводилось на матеріалах м'ясопереробних підприємств Хмельницької області.

До прикладу, на м'ясопереробному підприємстві ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» до центрів технологічних витрат пропонується віднести: м'ясо-жировий і ковбасно-блочний підрозділи [8].

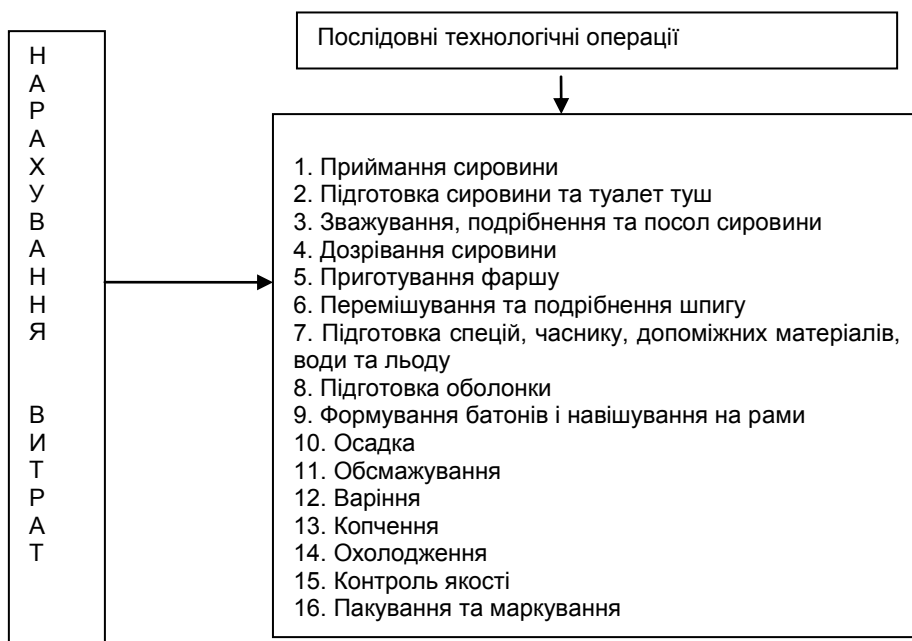
Разом з тим, для більш детального контролю витрат ковбасного виробництва пропонується в структурі визначеного центру витрат виділяти місця виникнення витрат, які вважаємо за доцільне розглядати за етапами технологічних операцій (рис. 1).

Загалом облік і контроль за центрами витрат при виробництві ковбасних виробів доцільно здійснювати за двома напрямками:

1. облік витрат на виробництво напівфабрикатів;
2. облік витрат на виробництво безпосередньо ковбас.

На першому етапі накопичуються витрати на обвалювання та жилування м'яса. У процесі обвалювання м'ясо відділяють від кісток. У процесі жилування з м'яса виділяють сухожилля, з'єднувальну тканину, жир, в результаті чого одержують напівфабрикат для виробництва ковбас.

З метою посилення контролю за центрами витрат при виробництві напівфабрикатів для потреб ковбасного виробництва пропонується результат жилування сировини оформити у вигляді Відомості про жилування «Яловичини 1 категорії» (табл. 1), в якій буде деталізована інформація про результати переробки м'яса за ґатунками на основі коефіцієнтних розрахунків, а також супутньої продукції на основі ринкових цін.



**Рис. 1. Нарахування витрат за видами технологічних операцій по виробництву варених напівкопчених ковбас**

Джерело: [7]

**Таблиця 1**

**Відомість жилювання «Яловичини 1 категорії» для потреб ковбасного виробництва**

Надійшло на переробку				Результати переробки				
Найменування	Кількість, кг.	Собівартість од., грн..	Сума, грн	Найменування	Кількість, кг	Ціна, грн	Сума, грн	Примітки
Яловичина 1 категорія	8518,00	15,68	133547,06	Яловичина жилована вищого ґатунку	2125,0	25,55	54284,35	
				Яловичина жилована 1 ґатунку	2367,0	21,29	50388,65	
				Яловичина 2 ґатунку	1666,0	17,03	28372,62	
				Всього	6158,0		133045,61	
				Жир сирець	200,0	1,18	236,00	
				Кістки	1985,0	0,02	39,70	
				Жилки	150,0	1,50	225,00	
				Технічні зачистки	25,0	0,03	0,75	
				Всього	2360,0		501,45	
				РАЗОМ	8518,0		133547,06	

Джерело: форму запропоновано автором і розраховано на основі облікових даних одного із досліджуваних м'ясопереробних підприємств Хмельницької області

Таким чином, на основі даних аналітичного обліку витрат одного із досліджуваних м'ясопереробних підприємств Хмельницької області в результаті обвалювання та жилювання яловичини 1 категорії в ковбасно-блочному підрозділі на суму 133547,06 грн в кількості 8518 т одержано основну продукцію в розрізі м'яса за ґатунками на суму 133045,61 грн та супутню продукцію на суму 501,45 грн. При цьому, загальна кількість одержаного м'яса становить 6158,0 кг, що відповідає нормативному рівню виходу основної продукції 72,3%. Решта супутньої продукції становить 27,7% від кількості сировини, що надійшла на переробку. Вартість супутньої продукції встановлюється на основі поточних реалізаційних цін і вираховується із загальної вартості сировини. Вартість основної продукції на суму 133045,61 грн розподіляється в розрізі яловичини за ґатунками на основі наступних коефіцієнтів [5]:

- яловичина жилована вищого ґатунку – 1,2;
- яловичина жилована 1 ґатунку – 1,0;
- яловичина жилована 2 ґатунку – 0,8;
- яловичина жилована одностортна – 0,9.

Далі, з урахуванням вказаних коефіцієнтів та кількості одержаної сировини, пропонується встановити для кожного ґатунку розподільчий коефіцієнт:

- для яловичини жилованої вищого ґатунку:  $2125,0 \text{ кг} * 1,2 : 100 = 25,5$ ;
- для яловичини жилованої 1 ґатунку:  $2367,0 \text{ кг} * 1,0 : 100 = 23,67$ ;
- для яловичини жилованої 2 ґатунку:  $1666,0 \text{ кг} * 0,8 : 100 = 13,32$ ;
- разом для яловичини жилованої:  $= 62,49$ .

Наступним кроком є розрахунок середнього допоміжного коефіцієнта, який розраховується як співвідношення загальної вартості одержаної основної продукції 133045,61 грн. і розподільчого коефіцієнту 62,49 ( $133045,61 : 62,49 = 2129,07$ ).

За допомогою середнього показника пропонується розрахувати вартість основної жилованої продукції за ґатунками (табл. 1):

- вартість яловичини жилованої вищого ґатунку:  $2129,07 * 25,5 = 54284,35$  грн;
- вартість яловичини жилованої 1 ґатунку:  $2129,07 * 23,67 = 50388,65$  грн;
- вартість яловичини жилованої 2 ґатунку:  $2129,07 * 13,32 = 28372,62$  грн.

Така методика розрахунку вартості сировини, що виготовлена м'ясо-жировим підрозділом для потреб внутрішнього споживання ковбасно-блочним виробництвом м'ясопереробного підприємства є складовою трансфертного ціноутворення, що базується одночасно на витратах підрозділу та ринкових цінах супутньої продукції переробки. Крім того, запропонована відомість результатів жилювання яловичини дозволяє оперативно проводити аналіз відхилень нормативних виходів сировини від фактично одержаних показників.

В бухгалтерському обліку витрат за центрами відповідальності керівників виробничих підрозділів внутрішнє переміщення готової продукції для потреб споживання в ролі вхідної сировини наступного технологічного переділу пропонується відображати наступним проведенням:

Дебет субрахунку № 201 «Сировина й матеріали»  
Кредит рахунку № 26 «Готова продукція».

Варто відмітити, що таке бухгалтерське проведення відображає переважну частину прямих матеріальних витрат виробництва. Щодо постійних загальновиробничих витрат, то їх розподіл відбувається на основі бюджетних машино-годин для виробництва одного кілограма готового ковбасного виробу. Такі нормативні розрахунки потребують обов'язкового корегування з урахуванням фактичних обсягів виробництва відповідно до методики розподілу, що регулюється НП(С)БО № 16 «Витрати». Разом з тим, контроль за формуванням таких витрат має бути покладений на керівника виробничого підрозділу, головного механіка та інженера м'ясопереробного підприємства.

На другому етапі обліку за центрами відповідальності відбувається групування витрат на виробництво ковбас з жилованого м'яса: на подрібнення м'яса, на приготування фаршу, на формування батонів, на термічну обробку – варку, обсмаження, копчення, сушку, охолодження, упаковку і маркування тощо.

Нормування витрат на виробництво ковбас здійснюється у натуральних вимірниках відповідно до технологічних умов та інструкцій. Такі внутрішні документи розкривають технологію виробництва і є комерційною таємницею фірми. Як правило, м'ясопереробні підприємства укладають договори про довгострокове партнерство з іноземними представництвами, які пропонують вітчизняному виробникові ковбасних виробів широкий асортимент рецептур різних видів м'ясної продукції. Крім того, такі представництва в комплексі з новими технологіями виробництва пропонують широкий асортимент спецій та ароматизаторів, що суттєво здешевлюють готовий виріб.

Саме на цьому етапі відбувається поділ сфер відповідальності щодо розміру витрат, оскільки вибір рецептури залежить одночасно від керівника виробничого підрозділу та головного технолога м'ясопереробного підприємства. Крім того, рішення щодо укладання договорів про міжнародне співробітництво може приймати як керівник відділу збуту, так і фінансовий директор підприємства з огляду на перспективу виходу на ринки збуту країн близького зарубіжжя.

За результатами дослідження встановлено, що головним пріоритетом торгівельної політики м'ясопереробних підприємств Хмельницької області є розвиток власних пунктів роздрібної торгівлі з метою насичення внутрішнього споживача доступною якісною м'ясо-ковбасною продукцією вітчизняного виробника.

В такому випадку виникає необхідність побудови раціональної системи обліку доходів за центрами відповідальності. Як правило, керівник визначеного пункту роздрібної торгівлі встановлює мінімальний розмір націнки з метою підвищення показника доходності за рахунок товарообороту. На противагу цьому, вартість вхідної продукції визначається на рівні оптових цін, які формуються за наказом керівника основного відділу збуту м'ясопереробного підприємства.

Серед аналізованих м'ясопереробних підприємств Хмельницької області найбільш розвинена мережа власної роздрібної торгівлі характерна для ТОВ «Шепетівський м'ясокомбінат». За

результатами дослідження встановлено, що середній відсоток його націнки на м'ясопродукцію власного виробництва складає 10-15 %, залежно від асортиментної групи ковбас. При цьому, вартість товару, що надходить на пункт реалізації уже включає плановий відсоток націнки на продукцію, що підлягає оптовій торгівлі зі складу готової продукції виробника.

У зв'язку із цим, з метою виділення центрів доходів за напрямками надходження, пропонується до субрахунку № 701 «Доходи від реалізації готової продукції» додавати інформацію про пункт роздрібною торгівлі наступним чином: код 01 «Магазин Перспектива», код 02 «Магазин Райдуга», код 03 «Виносна торгівля» тощо. Крім того, інформацію про передачу готової м'ясопродукції з цеху виробника на фірмові магазини пропонується оформляти наступним бухгалтерським проведенням:

Дебет субрахунку № 282 «Товари в торгівлі»

Кредит рахунку № 26 «Готова продукція».

При цьому, суму передачі пропонується визначати на основі планових розрахунків витрат виробництва одиниці продукції з урахуванням націнки, що характерна для оптової торгівлі м'ясо-ковбасними виробами досліджуваного підприємства м. Шепетівка.

Важливим етапом узагальнення показників роботи м'ясопереробних виробництв є виділення центрів відповідальності за формуванням прибутку як в цілому по підприємству, так і в розрізі сегментів (видів) діяльності, пунктів збуту тощо.

В таблиці 2 представлений фрагмент рекомендованої управлінської звітності м'ясопереробного підприємства щодо результатів діяльності в розрізі основних виробничих підрозділів та видів м'ясопродукції.

Таблиця 2

**ЗВІТНИЙ ДОКУМЕНТ № 2**  
**«Звіт про результати діяльності м'ясопереробного підприємства**  
**в розрізі основних виробничих підрозділів та видів продукції»**  
**ЛИСТ 2 (фрагмент рекомендованої управлінської звітності)**

№ п.п.	Найменування	Реалізовано					
		Кількість, кг	Собівартість одиниці, грн.	Сума собівартості, грн.	Ціна реалізації, грн.	Сума реалізації, грн.	Результат реалізації, грн.
1	2	10	11	12	13	14	15
	<b>Холодильний підрозділ</b>						
1	Яловичина 1 кат. (бики)	2016,00	18,74	37732,40	21,80	43948,8	6216,40
2	Яловичина 1 кат. (крупна)	14694,20	18,30	268861,05	20,90	307108,78	38247,73
3	Яловичина 1 кат. (мілка)	704,03	18,83	13287,88	20,90	14714,227	1426,35
4	Яловичина 2 кат.	743,30	18,70	13893,14	19,40	14420,02	526,88
5	Свинина 2 кат.		22,43			0	0,00
6	Корм	757,00	1,76	1332,38	2,00	1514	181,62
7	Вирізка ялов.	20,60	44,37	913,05	40,10	826,06	-86,99
8	М'ясо 2 гат.	63,60	9,17	583,20	8,30	527,88	-55,32
9	Жир ялов.	742,00	4,69	3476,51	5,00	3710	233,49
10	Субпродукти 1 кат.	3207,60	7,86	25206,89	7,20	23094,72	-2112,17
11	Субпродукти 2 кат.	9737,40	2,11	20602,05	2,09	20351,166	-250,88
12	Субпродукти ін..	455,50	4,72	2148,68	4,80	2186,4	37,72
13	Всього			<b>388037,22</b>		<b>432402,05</b>	<b>44364,83</b>
	<b>М'ясо-жировий підрозділ</b>						
14	Кишкова сировина та інше						
15	Шкури ВРХ	9109	8,07	73509,63	12,05	109763,45	36253,82
16	Кістки яловичі						
17	Всього			<b>73509,63</b>		<b>109763,45</b>	<b>36253,82</b>
18	Разом продукції м'ясо-жирового виробництва			<b>461546,85</b>		<b>542165,50</b>	<b>80618,65</b>
	<b>Ковбасно-блочний підрозділ</b>						
19	Ковбаса	42901,76	21,54	923875,32	19,83	850606,49	-73268,83
20	Пельмені, вареники	198,4	10,06	1995,9	15,00	2976	980,1
21	Шашлик	283,5	29,82	8455,24	50,00	14175	5719,76

продовження табл. 2

1	2	10	11	12	13	14	15
22	М'ясо в блоках вищ. гат.	14,5	26,95	390,77	35,00	507,50	116,73
23	М'ясо в блоках 1 гат	2071	24,35	50428,85	30,00	62130	11701,15
24	М'ясо в блоках 2 гат.	2230	18,68	41656,4	24,77	55242,50	13586,10
25	Кістки яловичі						
26	Разом продукції ковбасно-блочного виробництва			<b>1026802,48</b>		<b>985637,49</b>	<b>-41164,99</b>

Джерело: форму запропоновано автором і розраховано на основі облікових даних одного із досліджуваних м'ясопереробних підприємств Хмельницької області

За результатами аналізу показників Звіту № 2 рекомендованої управлінської звітності конкретного м'ясопереробного підприємства (таблиця 2), можна зробити висновок про неефективність виробництва ковбасних виробів ковбасно-блочного підрозділу на протигагу показнику прибутковості м'ясо-жирового підрозділу в сумі 80618,65 грн.

**Висновки з проведеного дослідження** Дослідження організаційно-технологічних особливостей переробки продукції тваринництва дозволило: визначити місця виникнення витрат в розрізі технологічних етапів процесу виробництва м'ясо-ковбасної продукції в асортименті; довести необхідність поділу обліку і контролю за центрами витрат окремо на виробництво напівфабрикатів та безпосередньо ковбас; визначити порядок трансфертного ціноутворення, що базується на коефіцієнтному розрахунку собівартості основної сировини та обчисленню вартості супутньої продукції ковбасно-блочного відділення на основі ціни продажу; сформулювати пропозиції щодо відображення результатів жилування сировини «Яловичина 1-ї категорії» у спеціалізованій аналітичній відомості з метою аналізу відповідності фактичних натуральних показників виходу сировини у порівнянні із нормативними.

Дослідження ринків збуту м'ясо-ковбасної продукції м'ясопереробних підприємств Хмельницької області дозволило: визначити порядок формування націнки в мережах роздрібної та оптової торгівлі, визначити ступінь відповідальності керівників пунктів збуту, сформулювати пропозиції щодо порядку відображення в бухгалтерському обліку доходів за напрямками надходження.

З метою оперативного контролю результатів діяльності обґрунтовано необхідність формування центру прибутку, важливою складовою якого є інформація рекомендованої управлінської звітності м'ясопереробного підприємства в розрізі виробничих підрозділів підприємства та асортиментних груп продукції.

Перспективу подальших розвідок у даному напрямі вбачаємо у дослідженні обліку та контролю за центрами інвестицій м'ясопереробних підприємств на основі піраміди Дюпона.

#### Література

1. Голов С.Ф. Управлінський облік: підруч. [3-тє вид.] / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2006. – 704 с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет : учеб. / К. Друри; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
3. Корниенко Ю.Ю. Использование системы управленческого учета на мясоперерабатывающих предприятиях / Ю.Ю. Корниенко // Вісник Східноукраїнського національного університету. Економічні науки. – Луганськ: видавництво СНУ. – 2001. – №1 (35). – С. 87-92.
4. Нападівська Л.В. Управлінський облік : монографія / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
5. Салаватуллина Р.М. Рациональное использование сырья в колбасном производстве / Р.М. Салаватуллина. – М. : Агропромиздат, 1985. – 256 с.
6. Сборник технологических инструкций по передубойной подготовке, переработке скота, обработке продуктов и производству технической продукции / за ред. В.И. Баратова. – М. : Пищевая промышленность, 1979. – 239 с.
7. Слободян В.В. Організаційно-технологічні особливості м'ясопереробних підприємств та їх вплив на побудову обліку в сучасних умовах / В.В. Слободян : зб. наук. праць міжнар. наук.-практ. конф. Луган. держ. аграр. ун-ту. – № 14(26). – Т. 2. – Луганськ, 2002. – С. 96–100. (Ювіл. випуск).
8. Чернелевський Л.М. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості: навчальний посібник / Л.М. Чернелевський, Г.Г. Осадча ; за ред. д. е. н., проф. Кандиби А.М., Ріппи С.П. – К. : Пектораль, 2005. – 364 с.

#### References

1. Holov, S.F. (2006), *Upravlinskyi oblik* [Managerial Accounting], textbook, [3<sup>rd</sup> edition], Libra, Kyiv, Ukraine, 704 p.
2. Druri, K. (2005), *Upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet* [Managerial and production accounting], textbook, Translated from English, YUNITI-DANA, Moscow, Russia, 1071 p.
3. Korniyenko, Yu.Yu. (2001), "Using a system of managerial accounting at the meat processing enterprises", *Visnyk Skhidnoukrainskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, no 1 (35), published by ANU, Luhansk, Ukraine, pp. 87-92.
4. Napadovska, L.V. (2000), *Upravlinskyi oblik* [Managerial Accounting], monograph, Nauka i osvita, Dnipropetrovsk, Ukraine, 450 p.

5. Salavatulina, R.M. (1985), *Ratsionalnoye ispolzovaniye syrya v kolbasnom proizvodstve* [Rational use of raw materials in sausage production], Agropromizdat, Moscow, Russia, 256 p.

6. Batov, V.I. (1979), *Sbornik tekhnologicheskikh instruktsiy po preduboynoy podgotovke, pererabotke skota, obrabotke produktov i proizvodstvu tekhnicheskoy produktsii* [Collection of technological instructions on pre-slaughter preparation and processing of livestock, processing of products and the production of technical products], Pishchevaya promyshlennost, Moscow, Russia, 239 p.

7. Slobodian, V.V. (2002), "Organizational and technological features of meat processing enterprises and their impact on the construction of accounting in current conditions", *Zbirnyk naukovykh prats Mizhnarodnoi naukovopraktychnoi konferentsii Luhananskooho derzhavnoho ahravnoho universytetu*, [Conference proceedings of the International scientific and practical conference of Lugansk State Agrarian University], no. 14(26), vol. 2, Luhansk, Ukraine, pp. 96–100. (Anniversary issue).

8. Chernelevskiy, L.M. and Osadcha, H.H. (2005), *Upravlinskyi oblik na pidpriemstvakh kharchovoi promyslovosti* [Managerial Accounting at the enterprises of food industry], tutorial, Pektoral, Kyiv, Ukraine, 364 p.

УДК 657.372.3

Кундеус О.М.,  
к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері  
Тернопільський національний економічний університет

## ОБЛІК НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

Kundeus O.M.,  
cand.sc.(econ.), assistant professor of the  
department of accounting in the industrial sphere  
Ternopil National Economic University

## ACCOUNTING OF AMORTIZATION CHARGE OF FIXED ASSETS AND TAX DIFFERENCES

**Постановка проблеми.** В умовах становлення ринкової економіки однією з нагальних завдань суспільства є збереження, технічне переозброєння і подальший розвиток матеріально-технічної бази виробництва, найважливішою складовою якої є засоби праці. Останні у вартісній формі функціонують як основний капітал, що належить різним господарюючим суб'єктам. Основний капітал в ході продуктивного використання піддається фізичному та моральному зносу, джерелом відшкодування якого є амортизаційні відрахування. Нараховані амортизаційні суми призначені для фінансування введення нової техніки, яка втілила досягнення сучасного науково-технічного прогресу. Успішна реалізація досягнень науки і техніки в значній мірі залежить від напрямків і методів амортизаційної політики, яка має безпосередній вплив на формування економічних умов відтворення засобів праці. Навпаки, невідповідність амортизаційної політики реальним процесам, що протікають в економіці, призводить до деформацій в обороті основного капіталу. Особливо важливу роль у відтворенні основного капіталу відіграє правильність ведення обліку нарахування амортизації основних засобів та податкових різниць.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні питання обліку необоротних активів та особливостей нарахування зносу досліджувалися вітчизняними вченими: П.Й. Атамасом, Р.Т. Джогою, Т.В. Каневою, Л.М. Кіндрацькою, Т.М. Мельник, Л.В. Панкевич, С.В. Свірко та зарубіжними – Г.А. Велшем, М.Р. Метьюсом, Б. Нідлзом, Я.В. Соколовим, Е.С. Хендриксоном.

Проблеми сутності амортизації, нарахування та обліку зносу досліджували вітчизняні вчені та практики: Богацька Н.М. [1], Довгопол Н. [2], Виговська Н.Г., Касьянова В.О., Колумбет О.П. [3], Левицька І.В. [4], Щирська О.В., Хома С.В. та ін. Віддаючи належне проведеним ґрунтовним науковим дослідженням вітчизняних та зарубіжних науковців із цієї проблематики, слід зазначити існування низки невирішених питань та дискусійних положень.

**Постановка завдання.** Мета статті полягає у тому, щоб на основі застосування положень чинних нормативних документів з бухгалтерського обліку основних засобів викласти сучасну методологію бухгалтерського та податкового обліку амортизації, витрат на поліпшення та ремонт основних засобів, розрахунку податкових різниць і надати рекомендації з їх практичного застосування.

**Виклад основних результатів дослідження.** Згідно з п. 4 П(С)БО 7, основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення