

УДК 657.4 : 639.1

Медвідь Л. Г., Говда Г. А.

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ У МИСЛИВСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

У статті досліджено тенденції розвитку та проблеми обліку матеріальних витрат мисливських господарств України. Запропоновано порядок організації обліку за центрами витрат та місцями їх виникнення, визначено методичні засади обліку матеріальних витрат за їх об'єктами.

Ключові слова: мисливське господарство, облік витрат, матеріальні витрати, центри витрат, місця виникнення витрат, об'єкти обліку витрат.

Medvid L., Hovda G.

ORGANIZATION AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING OF MATERIAL COSTS IN HUNTINGS GROWINGS

Progress and basic problem of accounting of material costs of the hunting growing of Ukraine trends are investigational in the article. The order of organization of account after the centres of cost accounting and placed their origin is offered, certainly methodical principles of accounting of material costs after their objects.

Keywords: hunting growing, cost accounting, material costs, centres of costs, place of origin of costs, objects of accounting of costs.

Вступ. Важливою функцією обліку є надання достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Виконання цієї функції на-самперед залежить від чіткої організації та сформованої методики обліку витрат, які враховують не лише особливості організації управління, але й технологічного процесу господарства. Проведені дослідження показали, що особливої уваги в мисливських господарствах заслуговують організаційні та методичні аспекти обліку матеріальних витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем організації та обліку витрат присвячено багато праць вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема Безруких П. С. [7], Бойко С. В. [15], Бутинця Ф. Ф. [8], Голова С. Ф. [5], Мазуркевич Н. В. [15], Нападовської Л. В. [6], Пушкаря М. С. [14], Сопка В. В. [17] та інших. Однак вивченню особливостей такого виду діяльності як мисливське господарство та витрат, що виникають при цьому не було приділено належної уваги ні в законодавчо-нормативних документах, ні в наукових дослідженнях.

Метою статті є дослідження сучасного стану мисливських господарств України та висвітлення основних положень щодо організації та методики обліку матеріальних витрат цих господарств з врахуванням їх організаційно-технологічних особливостей.

Виклад основного матеріалу. Всі відносини, які пов'язані з організацією і веденням мисливського господарства, полюванням та наданням в користування мисливських угідь регламентуються Законом України “Про мисливське господарство та полювання” [1].

Державне регулювання в галузі мисливського господарства здійснюється Державним агентством лісових ресурсів, яке є структурним підрозділом Міністерства агропромислової політики України. У підпорядкуванні останнього знаходиться 25 обласних управлінь лісового та мисливського господарства (ОУЛМГ). До їх складу відносяться державні мисливські та лісомисливські, однак за останні роки спостерігається тенденція зростання кількості приватних мисливських господарств.

Аналізуючи статистичні дані (табл. 1), варто відзначити, що кількість мисливських господарств різних форм власності протягом 2004 - 2011 років не є постійною, найбільша їх кількість зафіксована у 2009 році (988 одиниць), найменша – 865 господарств у 2006 році. Зросла кількість працівників,

зайнятих у мисливському господарстві – з 5767 тис. чол. у 2004 році до 7319 у 2011 році (на 27%).

За останнє десятиліття спостерігається тенденція до змін у структурі користувачів – зростає частка приватних та колективних користувачів різних форм власності, а зменшується кількість державних мисливських господарств. Це тривожна тенденція, оскільки контроль за використанням угідь у державних підприємствах є систематичним і жорсткішим, ніж у приватних. Не варто забувати, що державні підприємства зобов'язані здійснювати відтворення тварин на своїх територіях, а приватні не так відповідально ставляться до таких заходів. В той же час, хороший господар зможе забезпечити належні умови для проживання і розмноження тварин, якщо буде розуміти важливість таких кроків та матиме матеріальне зацікавлення у розвитку господарства.

Ведення мисливських господарств здійснюється на території мисливських угідь. Закон України “Про мисливське господарство та полювання” визначає мисливськими угіддями ділянки суші та водного простору, на яких перебувають мисливські тварини і які можуть бути використані для ведення мисливського господарства. [1].

Дикі птахи і звірі, що населяють мисливські угіддя, незалежно від того, під чиїм управлінням або в чьому користуванні вони перебувають, становлять державний мисливський фонд, тобто є власністю народу України.

При віднесенні певних видів тварин чи птахів до мисливських варто враховувати такі фактори: по-перше, мисливськими не вважаються рідкісні види фауни, а також ті види, що перебувають у заповідниках або занесені до Червоної книги; по-друге, обов'язковому відстрілу підлягають заражені різними хворобами звірі з метою збереження інших тварин; по-третє, частковому відстрілу підлягають ссавці у кількості, що перевищує максимальну, природно допустиму чисельність, для забезпечення природного балансу тварин і птахів. Загалом всі мисливські дикі тварини поділяють на три групи: копитні тварини (лосі, зубри, олені, кабани та інші), хутрові звірі (заєць, лисиця, вовк, ведмідь, бобер та інші), перната дичина (гуси, качки, кулики, голуби та інші) [3].

Схематично зміну чисельності поголів'я диких мисливських тварин і птахів в Україні за 2004 – 2011 роки представлено на рис. 1.

Таблиця 1

Основні показники діяльності мисливських господарств України за 2004 – 2011 роки¹

Показники	Роки							
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Кількість мисливських господарств, од.	954	868	865	886	921	988	908	936
Чисельність працівників, тис. ос.	5767	5887	5818	6060	6361	6600	7181	7319
Витрати на ведення мисливського господарства, млн. грн. ² , у тому числі:	44,5	58,1	70,4	93,1	121,2	142,0	183,8	212,9
на охорону та відтворення, включаючи біотехнічні заходи	17,6	21,1	24,4	33,8	44,4	49,9	66,8	82,2
на штучне розведення мисливських звірів і птахів для розселення	0,9	1,2	1,4	2,1	3,8	4,4	4,1	4,8

¹ Таблицю складено на основі [2, 3].

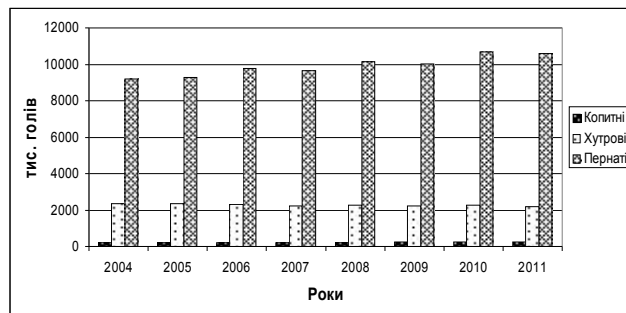


Рис. 1. Динаміка поголів'я диких мисливських тварин в Україні за 2004 – 2011 роки

Добування тварин в мисливських угіддях здійснюється як з спортивно-любительською метою, так і з метою задоволення потреб суспільства у продукції мисливства. Для забезпечення гідного рівня послуг мисливські господарства повинні здійснити низку витрат, пов'язаних не лише з організацією та проведенням полювань, але на охорону та відтворення диких тварин, а також штучне розведення мисливських звірів і птахів для розселення. Відображення в статистичній звітності витрат на ведення мисливського господарства передбачає виділення у їх складі саме таких видів витрат, інші ж витрати не подаються розгорнуто.

Аналізуючи зміни витрат на ведення мисливського господарства, варто відзначити значне їх вартісне зростання, однак за структурою значних змін не відбулося. Наочно це відображено у порівнянні витрат на ведення мисливського господарства в Україні у 2004 та 2011 роках (рис. 2).

Аналізуючи стан мисливського господарства України загалом та за регіонами, більш детально нами розглянуто ситуацію у Західному регіоні України, де мисливство є популярним видом діяльності. Поділ загальних витрат на ведення мисливського господарства між областями Західного регіону представлено на рис. 3.

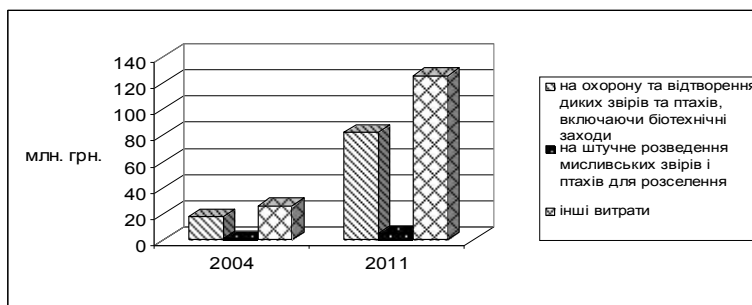


Рис. 2. Порівняльний аналіз витрат на мисливське господарство в Україні у 2004 і 2011 роках [2]

Найбільша частка (23%) від загальної суми витрат на ведення мисливського господарства у Західному регіоні у 2010 році припадає на Львівську область, найменша – 5% – на Тернопільську область. Тому нами більш детально проаналізовано витрати Львівської області. У 2011 році загальні витрати на ведення мисливського господарства Львівської області склали 10210,7 тис. грн., в тому числі за рахунок Державного бюджету – 628,4 тис. грн. Серед них 28,9% припадає на витрати на охорону, відтворення та облік диких тварин, упорядкування мисливських угідь, біотехнічні заходи. Схематично розподіл цих витрат зображено на рис. 4.

Проведений аналіз стану мисливського господарства України та Львівської області виявив багато проблемних моментів. Тому, на нашу думку, перспективною є розробка методики обліку і контролю витрат в мисливських господарствах України.

Облік витрат мисливських господарств – це сукупність облікових процедур з групування та відображення в аналітичному розрізі матеріальних, трудових та інших ресурсів, використаних у звітному періоді. До нього відноситься суцільне, безперервне, належне документування витрат; відокремлення витрат за видами операційної діяльності та економічними елементами; визначення витрат за напря-

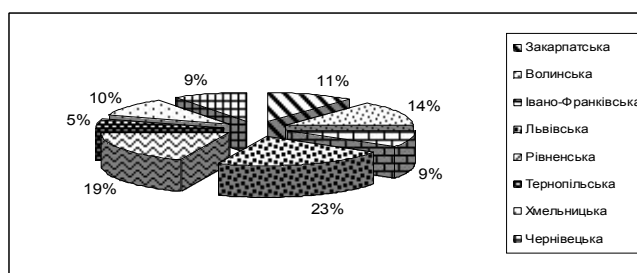


Рис. 3. Розподіл витрат на ведення мисливського господарства Західного регіону у 2011 році [3]

мами; відповідність витрат нормам, лімітам, нормативам; групування за центрами витрат (центрами відповідальності); групування витрат за об'єктами обліку та калькуляційними статтями; розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання; групування витрат за рахунками бухгалтерського обліку, як наслідок, формування інформаційної бази для здійснення аналізу, контролю та управління.

ки таких рішень.

З огляду на це, ми погоджуємося з класифікацією центрів відповідальності, наведеної в працях Голова С. Ф. та Нападовської Л. В. [5, 6], які виокремлюють у їх складі центри витрат.

Найбільш повно, на нашу думку, визначення поняття “центр витрат” наводить Нападовська Л.В.,

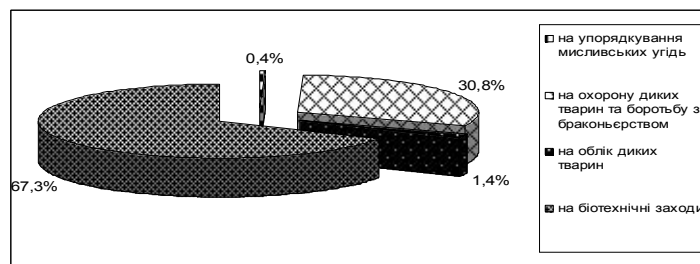


Рис. 4. Структура витрат на охорону, відтворення та облік диких тварин, упорядкування мисливських угідь Львівської області у 2011 році [3]

Критична оцінка практики ведення обліку витрат у мисливських господарствах дала змогу виявити суттєві недоліки, які викликають принципові зауваження: неналежне документування витрат; неналагодженість документообігу щодо відповідальних осіб та термінів; недостатня аналітичність обліку витрат; відсутність єдиного підходу до відображення інформації про витрати у різних господарствах; відсутність групування витрат за місцями виникнення, центрами витрат (відповідальності); лише формування витрат на ведення мисливського господарства, що не дає можливості визначати вартість наданих послуг з організації та проведення полювання.

Такі недоліки викликають зниження достовірності облікової інформації, неточність калькуляційних розрахунків, відсутність внутрішньогосподарського контролю витрат та неможливість ефективного управління.

За результатами проведеного дослідження витрати на ведення мисливського господарства формуються з витрат, що виникають в межах структурних одиниць (егерських обходів). Такі особливості мають бути враховані при визначенні організації та методики обліку витрат в мисливських господарствах.

Основною проблемою організації обліку в мисливських господарствах є виокремлення центрів витрат (центрів відповідальності) та місць їх виникнення.

Як нами виявлено, у дослідженнях вчених немає єдиного підходу до визначення понять “центр відповідальності”, “центр витрат” та “місце виникнення витрат”.

Більшість вчених, зокрема Бугинець Ф. Ф., Вандер Віл Р., Голова С. Ф., Нападовська Л. В., розділяють поняття “центр відповідальності” та “центр витрат” [5, 6, 8].

На наше переконання, визначення поняття “центр відповідальності”, що даються цими вченими, ґрунтуються на необхідності розподілу повноважень між працівниками господарства, надання керівникам підрозділів прав самостійно приймати рішення та закріплення відповідальності за наслід-

вказуючи що це “... первісні виробничі та обслуговуючі одиниці, що характеризуються єдністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності та організації праці, цільовим призначенням та які, крім виконання власних функціональних завдань, несуть відповідальність за результати своєї діяльності” [6].

Варто зазначити, що кількість центрів витрат залежить від галузевих особливостей, організаційної структури господарства (організації праці та структури управління) та визначається потребами апарату управління.

Враховуючи особливості діяльності мисливських господарств, нами визначено, що центром відповідальності є саме мисливське господарство, бо встановлено персональну відповідальність його керівника за показники діяльності, як в частині витрат, так і в частині доходів, які він повинен контролювати.

Щодо центрів витрат, то в мисливських господарствах рекомендуємо розподілити їх на центри витрат основної операційної діяльності (егерські обходи, побічні промисли, послуги з організації та проведення полювань тощо) та центри витрат іншої операційної діяльності за видами допоміжних виробництв і підсобних господарств.

Перелічені центри витрат в мисливських господарствах нами визначені як об'єкти обліку для більшої деталізації витрат, посилення контролю за їх рівнем і підвищення точності калькулювання в частині групування прямих та розподілу непрямих витрат.

Для ідентифікації витрат важливим є виділення місць виникнення витрат, що дає можливість визначити документальне оформлення господарських операцій, в результаті яких вони виникають; узагальнити ці витрати у зведених документах поточного обліку та згрупувати їх за аналітичними рахунками.

У науковій літературі трактування поняття “місце виникнення витрат” є неоднозначним. На думку Безруких П.С., місце виникнення витрат – це сфера відповідальності, яка пов'язана з визначеними видами витрат при виготовленні продукції або обслуговуванні виробництва і його управлінні.

Тому до них слід віднести окремі види виробництв (основне, допоміжне, обслуговуюче) і такі структурні підрозділи, як цехи, самостійні дільниці, майстерні [7].

Вчені Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Канурна З. Ф., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. визначають місце виникнення витрат як "... сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати". На їх думку місцями виникнення витрат можуть бути робочі місця, ділянки, бригади, цехи, відділи підприємства, які є об'єктами нормування, планування, обліку та контролю витрат виробництва з метою управління ними [8].

У своїх працях Нападовська Л.В. вважає важливим виділення місць виникнення витрат як "...структурних одиниць, які характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю, в яких здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а, отже, виникають затрати, згідно з якими організується планування, нормування та облік затрат виробництва з метою контролю та управління ними" [6].

Як свідчить дослідження, у визначеннях цих авторів, є суттєві розбіжності. Кожен з них місцем виникнення витрат визначає різні за економічним змістом та рівнем узагальнення витрат об'єкти – сфера відповідальності, сегмент діяльності, структурна одиниця.

Отже, на нашу думку, місцями виникнення витрат є безпосередньо місця первісного споживання виробничих ресурсів, а саме робочі місця, виробничі дільниці, зміни, бригади, виробничі групи, групи однорідних виробів, види робіт (послуг), залежно від організації та технології виробництва, характеру продукції, робіт та послуг, згідно з якими організується планування, нормування, первинний облік та контроль витрат.

У мисливських господарствах такими місцями виникнення витрат є: види робіт – біотехнічні заходи, живовідлов та відстріл тварин (селекційний, відстріл хижих та шкідливих тварин і птахів), екологічні заходи, заготівля (збір) окремого виду продукції побічного лісового користування та дрюгорядних лісових матеріалів (за їх видами), розробка туш, виготовлення трофеїв, утримання та ремонт транспорту (за видами транспорту), забезпечення енергією (тепловою, електроенергією, тощо), утримання свійських тварин (за видами тварин), вирощування сільськогосподарських культур (за видами культур), бджільництво; види послуг – послуги з організації та проведення полювання (індивідуальне, колективне, обласне), інші послуги.

Таким чином, організація обліку витрат у мисливських господарствах має здійснюватися за такими центрами витрат і місцями їх виникнення (рис. 5). На нашу думку, поділ на центри витрат у мисливському господарстві має бути багаторівневий і, до того ж, варто окремо розглядати центри витрат основної та іншої операційної діяльності господарства. У мисливському господарстві центри витрат основної операційної діяльності ми пропо-

нуємо виокремлювати на трьох рівнях: перший рівень – це власне основна операційна діяльність господарства, другий рівень формують види основної операційної діяльності: ведення мисливського господарства, організація та проведення полювання, побічні промисли.

Важливою особливістю мисливських господарств є те, що роботи за всіма видами основної операційної діяльності виконуються безпосередньо егерями у своїх обходах. Тому, вважаємо, що центром витрат третього рівня виступає егерський обхід як такий.

Що стосується іншої операційної діяльності господарства, то можна виділити центри витрат двох рівнів: перший рівень – це власне допоміжні виробництва та підсобні господарства за їх видами; другий рівень – формують безпосередньо структурні підрозділи допоміжних виробництв та підсобних господарств.

Таке виокремлення центрів витрат дозволить точніше групувати витрати:

– для аналітичного обліку витрат за рахунком 23 "Виробництво";

– за статтями витрат на ведення мисливського господарства;

– за статтями витрат та для калькулювання собівартості послуг з організації та проведення полювань;

– за статтями витрат та для калькулювання собівартості продукції побічних промислів;

– за статтями витрат для кожного підрозділу допоміжних виробництв та підсобних господарств з подальшим калькулюванням собівартості продукції (послуг) їх діяльності.

Оскільки у мисливському господарстві відсутня можливість первинного групування витрат за видами продукції, то вихідним моментом в організації обліку витрат має бути їх групування за визначеними нами місцями їх виникнення. Крім цього, така організація обліку витрат дозволить забезпечити контроль за обґрунтованим і раціональним витрачанням ресурсів мисливського господарства та є базою для подальшого формування та розподілу витрат.

Всі витрати обходу як структурного підрозділу мисливського господарства можна розподілити за їх елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація та інші витрати. Зупинимось на визначенні матеріальних витрат за видами робіт егеря.

Облік диких тварин і птахів, як вид роботи егеря, – це встановлення місця проживання тварин і птахів, їх територіального розміщення, чисельності в угіддях для наступної розробки заходів з охорони й регулювання. Егер це здійснює одночасно з виконанням інших видів робіт, що не дає можливості встановити окремі витрати на проведення такого обліку. Але періодично (раз в три – п'ять років) проводиться централізований облік диких тварин і птахів за наказом Державного агентства лісових ресурсів спеціалістами обласних управлінь лісового та мисливського господарства за рахунок бюджетних коштів.

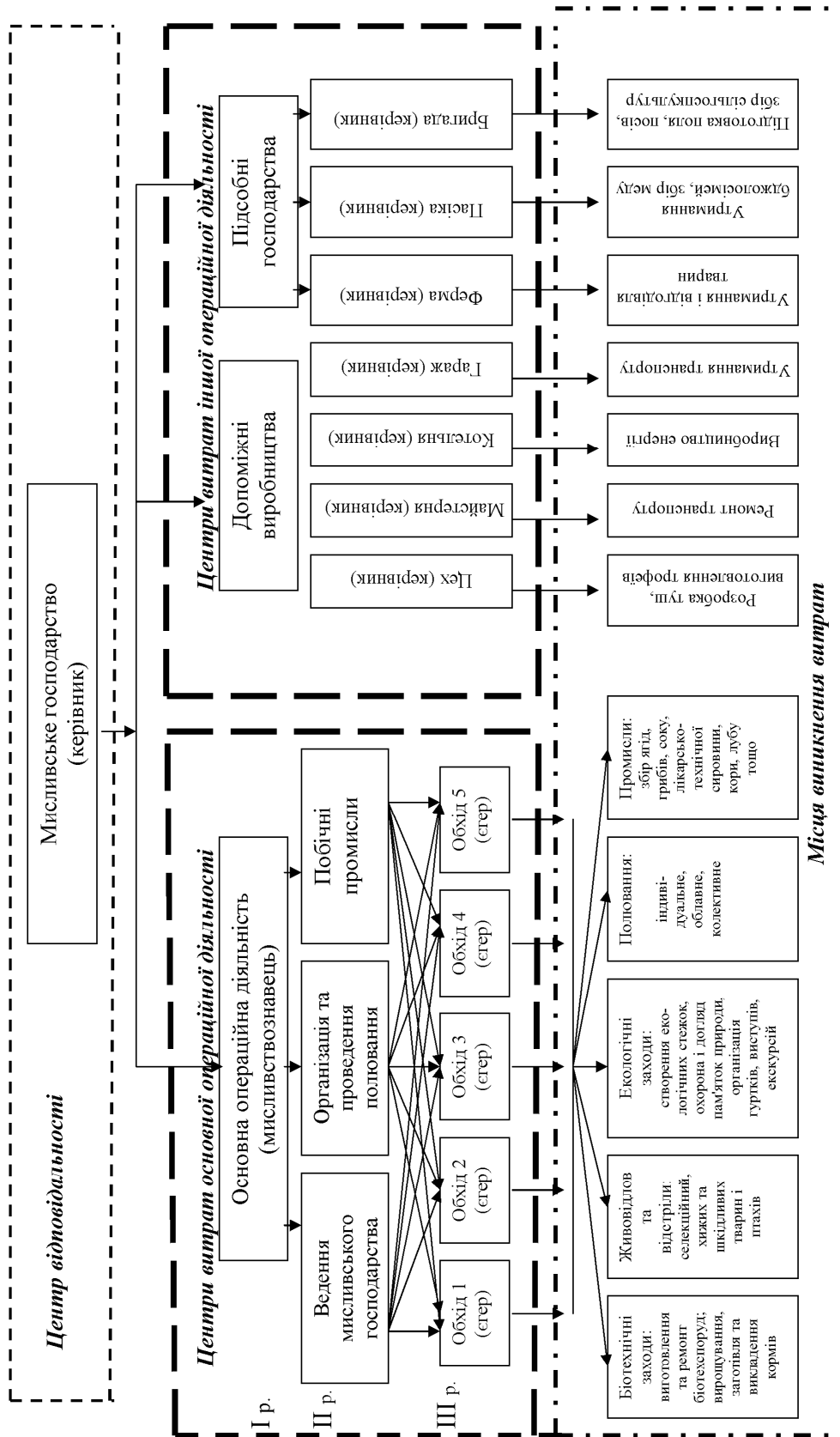


Рис. 5. Схеми формування центрів витрат та місць їх виникнення у мисливському господарстві

Охорона угідь від браконьєрів здійснюється егерями також під час виконання інших видів робіт, а результатом цього є складання протоколів про порушення.

Специфіка цих двох видів робіт полягає у тому, що з одного боку, немає результатів роботи в матеріальному вираженні, а з іншого боку, неможливо виокремити матеріальні витрати на їх виконання. Тому нами ці види робіт не визначені як окремі місця виникнення витрат.

На нашу думку, витрати окремого егерського обходу формуються з витрат за такими місцями їх виникнення: витрати на проведення біотехнічних заходів, на живовідлов та відстріли, на екологічні заходи, на полювання та здійснення побічних промислів (рис. 5).

Витрати на проведення біотехнічних заходів складаються з витрат на виготовлення та ремонт біотехнічних споруд, на вирощування та заготівлю кормів, на викладення кормів для підгодівлі диких тварин і птахів у стані природної волі, напіввільних умовах і в розплідниках.

До матеріальних витрат на підготовку місць для біотехнічних споруд, їх виготовлення та ремонт, що виконуються безпосередньо егерями (без залучення допоміжних цехів та сторонніх організацій) відносяться: будівельні та допоміжні матеріали; запасні частини, пальне, мастильні та інші матеріали, що пов'язані з використанням транспортних засобів, будівельних машин та обладнання, спеціального інструменту; дезінфікуючі засоби для санітарної обробки біотехспоруд; інші витрати.

Якщо виготовленням чи ремонтом біотехнічних споруд займається окремий цех чи майстерня господарства або стороння організація, то на рівні егерського обходу до витрат на виготовлення та ремонт біотехнічних споруд відносять: матеріали, пов'язані з підготовкою місця та встановленням споруди; дезінфікуючі засоби для санітарної обробки споруд; інші.

За умови виконання робіт окремим цехом чи майстернею господарства, їх вартість формується з частки витрат цих структурних підрозділів. При залученні сторонньої організації вартість виконаних нею робіт відноситься безпосередньо на статтю "Послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій" за рахунком 231 "Витрати на ведення мисливського господарства".

Егерями господарства також виконуються роботи, що пов'язані з забезпеченням диких тварин і птахів кормами в зимовий період, а саме заготівля та вирощування кормів на території угідь. До матеріальних витрат на заготівлю кормів (якщо до робіт не залучали сторонні організації) відносять: запасні частини, пального, мастильних та інших матеріалів, що пов'язані з використанням спеціального інструменту та транспортуванням кормів до місць зберігання; допоміжні матеріали; тара і тарні матеріали; інші витрати. Ці роботи також можуть виконуватись сторонньою організацією. В такому випадку вартість цих робіт списується аналогічно до попереднього випадку.

До витрат на вирощування кормів у конкретному егерському обході (без залучення сторонніх організацій) відносять: запчастини, пальне, мастильні та інші матеріали, пов'язані з підготовкою

полів (розчистка поля, оранка, дискування тощо), посівом та збиранням кормів з використанням сільгоспмашин та спеціального інструменту; насіння та інший садивний матеріал; тара для доставки кормів до місць зберігання; інші витрати. Виконання робіт сторонньою організацією обліковується аналогічно до попередніх видів робіт.

Важливим видом біотехнічних заходів, які здійснюються егерями господарства є підгодівля диких тварин і птахів у зимовий період, при стихійних лихах або при недостатній природній кормовій базі. При цьому варто зазначити, що підгодовують як тварин, що перебувають у стані природної волі на території мисливських угідь, так і тих, що перебувають у напіввільних чи позбавлених волі умовах. Також на території господарства можуть бути розплідники, де тварин годують цілий рік. Тому процес викладки кормів повинен чітко обліковуватися за різними видами підгодівлі.

При викладанні кормів на підгодівельні майданчики, у годівниці чи солонці для підгодівлі диких тварин і птахів у стані природної волі та напіввільних умовах виникають такі матеріальні витрати: корми; пальне, мастильні та інші матеріали, пов'язані з доставлянням кормів до місць підгодівлі; використані допоміжні матеріали для розвантаження, викладання кормів; дезінфікуючі матеріали та інші. Викладання кормів може бути автоматизованим і тоді до складу матеріальних відносять витрати електроенергії, пального, мастильних та інших матеріалів, запчастин, що необхідні для роботи автоматизованих годівниць чи ліній.

Якщо ж тварини утримуються у розплідниках і цей розплідник не є окремим структурним підрозділом господарства, то до матеріальних витрат, пов'язаних з викладанням кормів відповідно до раціону, відносять: корми; профілактичні та лікувальні засоби, що додаються до кормів з метою запобігання захворювань диких тварин у несприятливий період та під час епідемій (якщо не можна провести щеплення або лікування цих тварин і птахів цілеспрямовано), а також для збагачення їх раціону; лікувальні засоби та вакцина для щеплення тварин; дезінфікуючі засоби; використані електроенергія, запчастини, пальне та мастильні матеріали, пов'язані з доставлянням та розкладанням кормів у місця годівлі (годівниці) як автоматизованим способом, так і вручну; інші витрати.

Часто у господарстві виникає потреба у живовідлові тварин і птахів (для їх переселення, подальшої реалізації, порятунку від стихійного лиха тощо). При цьому виникають такі матеріальні витрати: засоби лову (приманки, сітки тощо); запчастини, пальне, мастильні та інші матеріали, пов'язані з транспортуванням живовідловлених тварин і птахів; діагностичні, профілактичні та лікувальні засоби для проведення ветеринарно-санітарного огляду; підстилка, корми, дезінфікуючі матеріали при тимчасовому утриманні диких тварин і птахів у клітках, вольєрах, загонах; інші витрати.

Селекційний відстріл здійснюється працівниками господарства (переважно егерями) за умови спеціального дозволу від ОУЛМГ. До матеріальних витрат на селекційний відстріл відносять: набої; запчастини, пальне, мастильні та інші матеріали, пов'язані з відстеженням тварин, що загрожують

чистоті популяції та транспортуванням туш відстріляних тварин і птахів; діагностичні матеріали для ветеринарно-санітарного обстеження (збір пат-матеріалу для ветеринарної експертизи, матеріалу для наукового дослідження з питань генетичних відхилень тощо); матеріали на розробку туш (якщо тварини не є хворими і їх м'ясо придатне до реалізації); матеріали та інвентар на захоронення чи утилізацію туш хворих тварин і птахів; інші витрати.

На єгерів господарства також покладено обов'язки з регулювання чисельності хижих та шкідливих тварин у мисливських угіддях, так і сільській місцевості. Відстріл таких тварин може здійснюватись не лише єгерями господарства, так і під час полювання іншими мисливцями (про що робиться спеціальна відмітка у Акті про добування хижих та шкідливих тварин і птахів). Якщо відстріл проводиться за умов спеціального виїзду єгерями господарства, то до матеріальних витрат на його проведення варто віднести: набої; запчастини, пальне, мастильні та інші матеріали, пов'язані з відстеженням хижих та шкідливих тварин, організацію засідок та транспортування добутих тварин; засоби для діагностичних досліджень і проведення ветеринарної експертизи; інші витрати.

Єгерями господарства проводяться низка заходів, пов'язаних із збереженням пам'ятних та заповідних природних місць, пропагуванням дбайливого ставлення до природи (шляхом створення екологічних стежок, проведення екологічних екскурсій, організації шкільних екологічних гуртків, виступів у пресі, на радіо чи телебаченні тощо). До матеріальних витрат на проведення екологічних заходів відносять: будівельні та допоміжні матеріали, запчастини, пальне, мастильні та інші матеріали, використані для догляду та охорони заповідних місць, заказників, пам'яток природи, при прокладанні екскурсійних маршрутів, створенні екологічних стежок як пішких і велосипедних, так і для автомобільного, гужового, річкового транспорту тощо; витрати, що пов'язані з організацією та роботою екологічних гуртків при господарстві (на території обходу) чи у школах (матеріалів для виготовлення годівниць, засобів лову дрібних тварин, рамок для вуликів тощо); пального та мастильних матеріалів при виїзді автомобільним транспортом в ліс для підгодівлі тварин, встановлення годівниць тощо; кормів, матеріалів для підстилки при використанні коней для потреб гуртка; витрати на закупівлю і створення демонстраційних матеріалів; інші витрати).

Організація та проведення полювань є основною (а часто і єдиною) можливістю одержання доходів мисливськими господарствами. Тому витрати, що з ними пов'язані, повинні бути оптимальними і чітко контролюватись мисливствознавцем і керівником господарства. До матеріальних витрат на організацію полювання відносяться:

- витрати на придбання бланків ліцензій та відстрільних карток;
- витрати кормів, ветеринарних та інших засобів, пов'язаних з утриманням мисливських собак;
- витрати на обстеження місця полювання та висліджування звірів; визначення стрілкових ліній та місця стійок мисливців;
- витрати на відлов або придбання, підгодівлю та утримання тварин і птахів, що використовуються

при навчанні та притравці мисливських собак як господарства, так і мисливців за домовленістю;

- витрати запчастин, пального, кормів для коней, мастильних та інших матеріалів, що виникають при зустрічі мисливців, доставляння їх до місць полювання чи проживання, переміщенні під час полювання за видами транспорту (автомобільного, річкового, гужового тощо);
- інші витрати.

До матеріальних витрат на проведення полювання відносять:

- витрати на приманювання диких тварин (м'ясо, риба, дрібні гризуни та тварини, ароматичні приманки, інші);
- витрати набоїв та засобів лову;
- витрати, пов'язані з добуванням з важкодоступних місць (озер, боліт, лісових хащ тощо) туш відстріляних диких тварин і птахів;
- витрати електроенергії, матеріалів, засобів дезінфекції пов'язаних з розробкою туш; препаруванням та первинною обробкою трофеїв, обробленням шкур добутих тварин, виготовленням трофеїв;
- витрати енергії та матеріалів, пов'язаних з підготовкою туш, трофеїв і шкур до подальшого перевезення і зберігання (замороження м'яса і субпродуктів, упакування трофеїв, оброблення шкур дезінфікуючими засобами тощо).
- витрати пального, мастильних та інших матеріалів, пов'язаних з транспортуванням туш добутих тварин і птахів з місця полювання до господарства (або місця проживання мисливців);
- інші витрати.

Єгері господарства можуть займатися також побічними промислами, в основному пов'язаними із заготівлею (збором) продукції побічного лісового користування та другорядних лісових матеріалів.

Кожне мисливське господарство може запроваджувати різні промисли залежно від низки чинників: природних умов та рослин, які ростуть на його території; наявності ліцензій на той чи інший вид користування лісом; наявності можливостей реалізації (заготівельні фірми, пункти прийому сировини, ринки, фабрики (або цехи) з переробки сировини тощо). Залежно від виду промислу формуються різні витрати на їх здійснення. При заготівлі дикорослих плодів та ягід, грибів, лікарсько-технічної сировини матеріальними є витрати допоміжних матеріалів, тари і тарних матеріалів; пального, мастильних та інших матеріалів, пов'язаних з транспортуванням заготовленої продукції до місць зберігання, переробки або реалізації; інші витрати. При добуванні березового і кленового соку виділяють матеріальні витрати, пов'язані з відбором дерев, придатних для збору соку; підсочкою дерев та доставкою соку до споживача або пункту переробки (тара, пальне-мастильні матеріали або вартість транспортних послуг тощо). Витрати промислів, пов'язаних із заготівлею другорядних лісових матеріалів, варто групувати окремо за їх видами. При заготівлі лубу, лози, кори, деревної зелені та інших лісових матеріалів до матеріальних витрат відносять: запчастини до спеціального інструменту; електроенергія, пальне, мастильне та інші матеріали, пов'язані з первинною обробкою матеріалів (обрізання, сортування тощо) та їх транспортуванням до місць зберігання чи реалізації; тара і тарні матеріали; інші витрати.

Якщо на території господарства є достатньо великі масиви хвойних насаджень, то за умови одержання відповідних дозволів від ОУЛМГ, егері можуть здійснювати рубання ялинок та реалізацію їх перед новорічними святами. Тоді матеріальними витратами такого промислу будуть: вартість пального, мастильних та інших матеріалів, запчастин для спеціального інструменту та транспортних засобів, що використовують при рубанні та вивезенні ялинок з лісу, транспортуванні їх до місць реалізації; інші витрати. Мисливські господарства також можуть на своїй території спеціально вирощувати ялинки для їх подальшої реалізації в передноворічний період. Тоді до матеріальних витрат цього промислу також варто віднести витрати на утримання розсадника (вартість садивного матеріалу, засобів захисту рослин, добрив тощо).

Визначені нами витрати, що формуються на рівні центрів витрат третього рівня (егерських обходів) вимагають перегрупування за видами діяльності (центрами витрат другого рівня) – ведення мисливського господарства, організації та проведення полювання, побічних промислів (рис. 5). Всі витрати, що визначені на рівні центрів витрат другого рівня, в сукупності формують витрати основної операційної діяльності (визначено нами як центр витрат першого рівня).

Формування методики обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, послуг та робіт передбачає визначення об'єктів обліку та об'єктів калькулювання.

Вивчення наукової літератури свідчить, що серед вчених немає єдності щодо визначення суті цих понять. Низка вчених поняття “об'єкт обліку витрат” розглядають як тотожне поняттю “об'єкт калькулювання” [9, 10, 11]. Що стосується нормативних документів, то у П (С) БО 16 “Витрати” визначено поняття “об'єкт витрат” як продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [12]. Поняття ж “об'єкт калькулювання” взагалі цим документом не регламентовано. Такої ж думки дотримуються і деякі вчені, зокрема Голова С. Ф., Бутинець Ф. Ф. [5, 13], визначаючи в своїх працях об'єкт обліку витрат як предмет або вид діяльності, які потребують відокремленого визначення пов'язаних з ними витрат.

Пушкар М. С. визначає об'єкт обліку витрат як витрати на виробництво, що групуються за різними ознаками з метою визначення собівартості продукції (матеріальні, трудові, фінансові). [14].

Бойко С. В. та Мазуркевич Н. В. наголошують, що об'єкти обліку витрат відображають побудову аналітичного обліку витрат у необхідному для користувачів інформації розрізі. Саме поняття “об'єкт обліку витрат” розглядається як ознака групування витрат для отримання інформації в інтересах контролю та управління. На їх думку, в деяких випадках об'єкти обліку витрат можуть співпадати з об'єктами калькулювання. І чим більше вони будуть співпадати, тим більше витрат буде прямо включено до собівартості конкретних видів продукції, а тому точніше можна буде визначити собівартість виробів. [15]

Окремі вчені вважають, що об'єкти обліку витрат також повинні бути виділені з врахуванням специфічних особливостей галузі. Так, Іванюта П. В. у рослинництві об'єктами обліку, планування, аналі-

зу і контролю виробничих витрат визначає періоди виконання робіт, технологічні операції, окремі види культур, а також виробничі підрозділи; у тваринництві такими об'єктами можуть бути технологічні групи тварин та види тварин, виробничі підрозділи та окремі періоди. [16].

Узагальнюючи підходи вчених та враховуючи особливості діяльності мисливських господарств, можна стверджувати, що об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання не є тотожними. Нами визначено об'єкти обліку витрат мисливських господарств виходячи з організаційних, технологічних та галузевих особливостей з врахуванням потреб фінансового та управлінського обліку (рис. 6).

В свою чергу, об'єкти обліку витрат мисливських господарств співпадають з визначеними нами центрами витрат першого і другого рівня, а також місцями виникнення витрат. Що стосується центрів витрат третього рівня (егерських обходів), то, на нашу думку, вони не є об'єктами обліку витрат, але виступають об'єктами контролю.

Варто зазначити, що бухгалтерський облік витрат здійснюють за трьома напрямками: 1) елементами витрат; 2) місцями виникнення та центрами витрат; 3) об'єктами фінансово-виробничої калькуляції витрат. Названі три напрями обліку витрат тісно пов'язані між собою, доповнюючи один одного і створюючи одне ціле, формуючи, таким чином, базу внутрішньогосподарського обліку та контролю [17].

Внаслідок проведеного дослідження, нами пропонується облік матеріальних витрат, з врахуванням організаційних та технологічних особливостей діяльності, починати з документального оформлення витрат за кожним місцем їх виникнення (рис. 7).

Подальше узагальнення витрат за місцями виникнення нами пропонується здійснювати на підставі первинних документів у відомостях витрачених матеріалів за видами робіт, що виконуються егерем. Відомості складаються егерем за кожну декаду місяця і прикладаються до його звіту (рис. 8), який подається мисливствознавцю.

Це дасть можливість організувати оперативний облік та внутрішньогосподарський контроль витрат за кожну декаду місяця за видами робіт, що виконуються егерем з подальшим узагальненням за центрами витрат різних рівнів. Для цього нами пропонується формувати контрольні-накопичувальні відомості за місяць, об'єднуючи дані подекадних відомостей. Записи в контрольні-накопичувальні відомості повинен здійснювати мисливствознавець, вказуючи витрачання матеріалів за планом, фактичне і відхилення. На нашу думку, ці відомості можуть використовуватись не лише для обліку, але й організації внутрішньогосподарського контролю за центрами витрат. Своєю чергою витрати центрів II рівня узагальнюються бухгалтером на основі накопичувальних відомостей у зведених відомостях за видами робіт загалом за місяць, у яких відображається витрачання кожного виду матеріалів у кількісних та вартісних показниках.

Узагальнення єдиного методичного підходу до формування матеріальних витрат за центрами трьох рівнів для потреб обліку представлено нами на рис. 9.

Висновки. Отже, внаслідок проведеного дослідження авторами було встановлено, що центром відповідальності є мисливське господарство загалом, який включає центри витрат трьох рівнів. З врахуванням організаційно-технологічних особливостей мисливського господарства визначено об'єкти обліку витрат та їх відповідність центрам витрат першого та другого рівнів та місцям їх виникнення (за видами робіт, послуг, продукції).

цього, нами запропоновано організаційну схему формування витрат за місцями їх виникнення з подальшими узагальненнями за центрами витрат різних рівнів та відповідною методикою обліку матеріальних витрат. Ці пропозиції стануть основою для подальших досліджень і розроблення організаційно-методичних засад внутрішньогосподарського контролю витрат мисливських господарств.

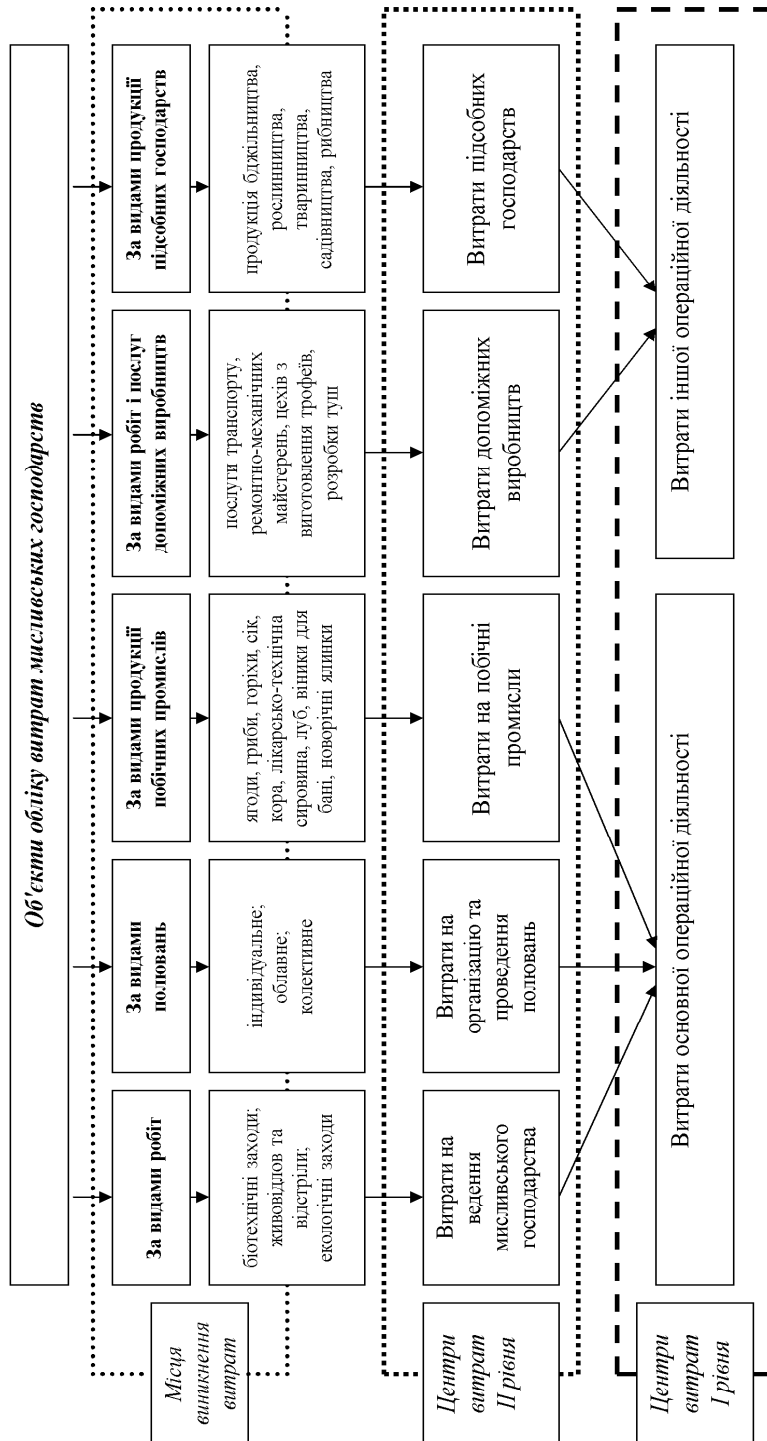


Рис. 6. Об'єкти обліку витрат операційної діяльності мисливських господарств

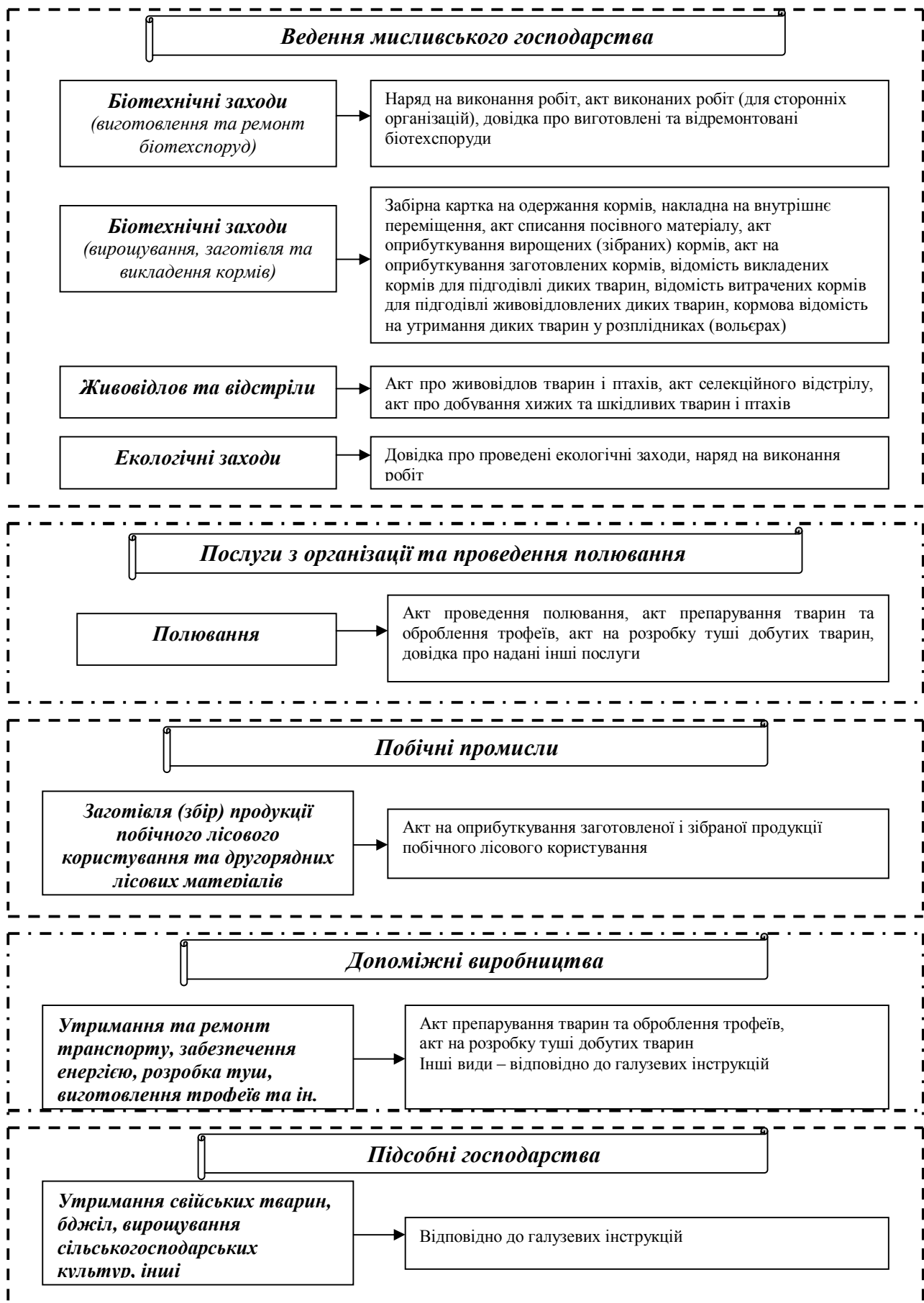


Рис. 7. Схема документального оформлення господарських операцій мисливських господарств

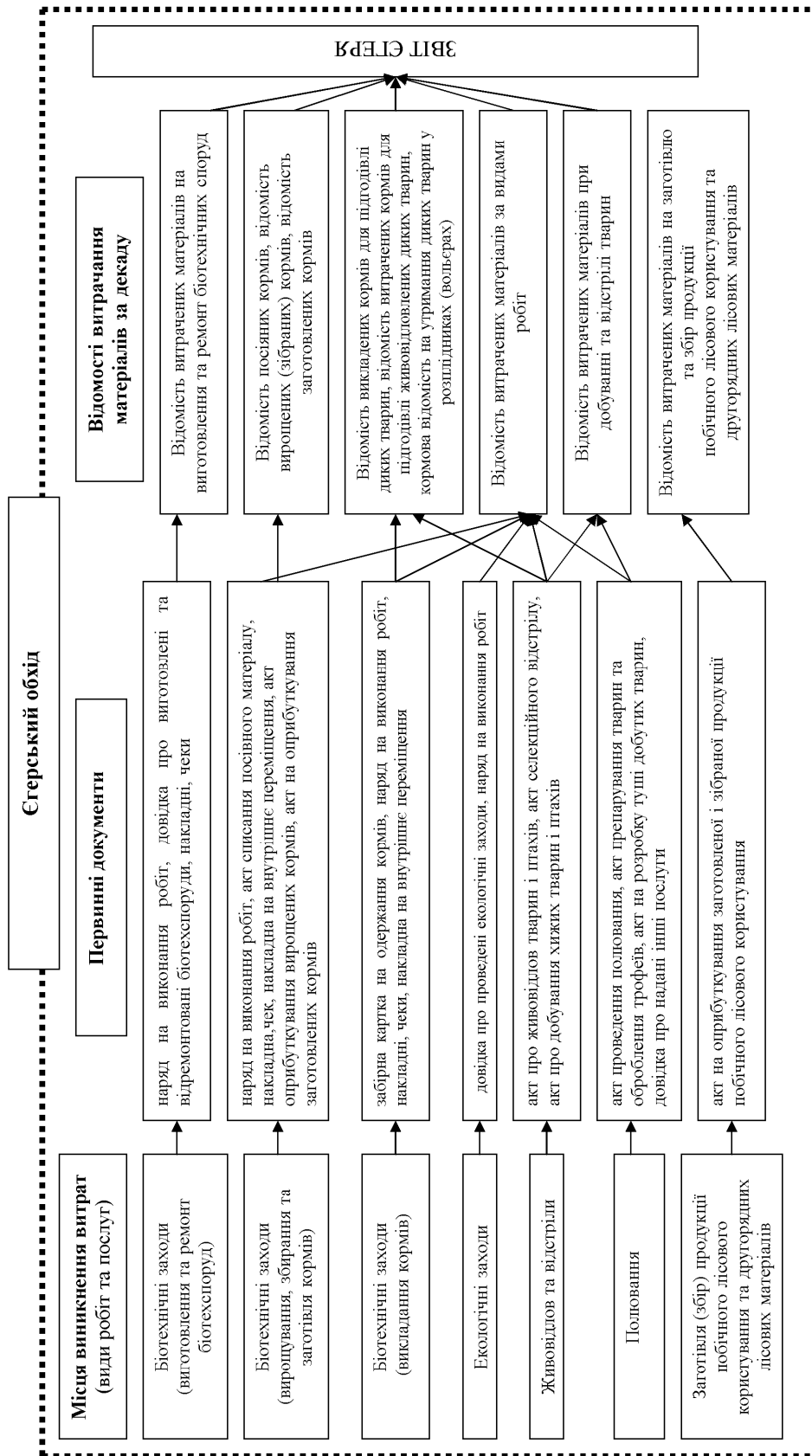


Рис. 8. Узагальнена схема обліку матеріальних витрат за місяцями їх виникнення у мисливських господарствах

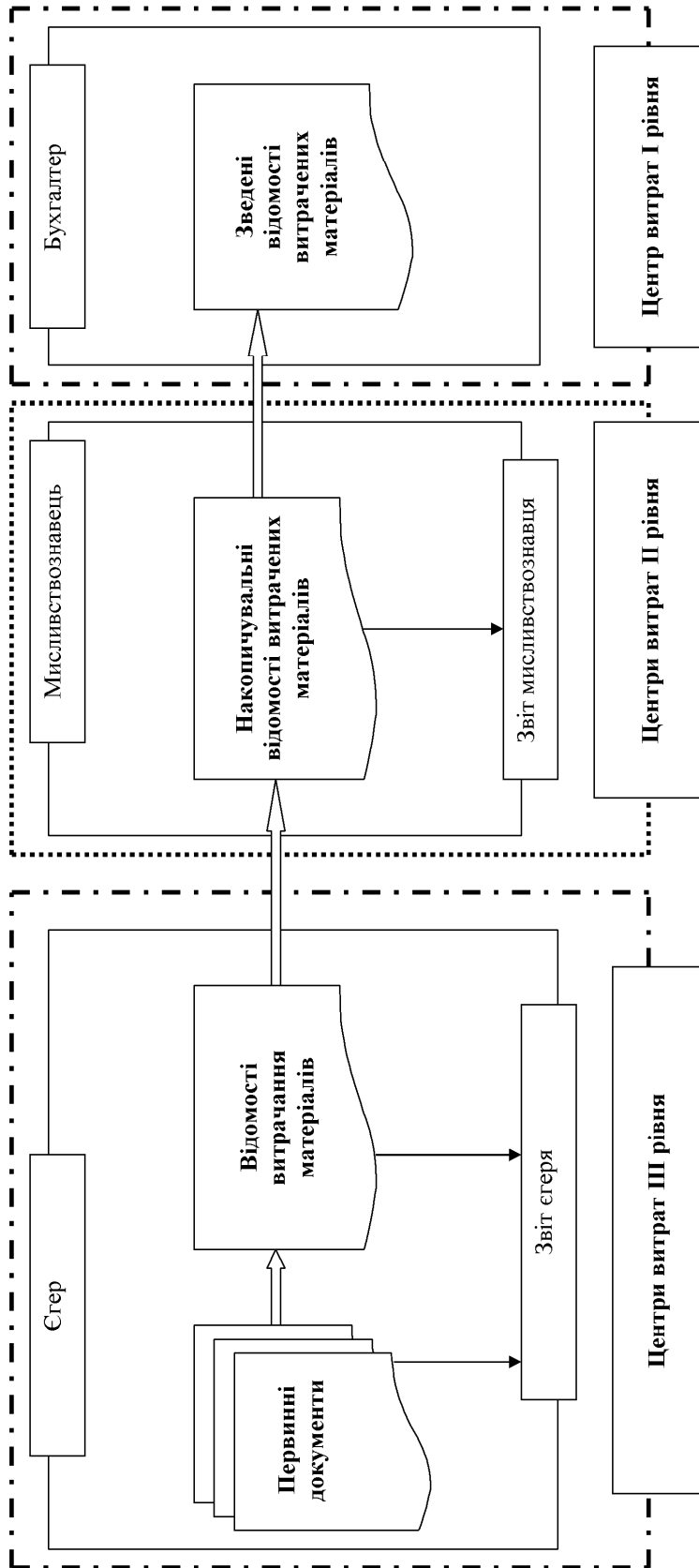


Рис. 9. Узагальнена схема обліку матеріальних витрат за центрами витрат різних рівнів

Умовні позначення:

- ↑ (solid arrow) - рух інформації про витрати від документа до документа
- (solid arrow) - документи додаються до звіту
- - - (dashed line) - умовні позначення

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про мисливське господарство та полювання: закон України від 22.02.2000 р. № 1478-III у редакції від 16.02.2010 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: / <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1478-14>.
2. Статистичний щорічник України за 2011 р. / Держкомстат України : [за ред. О. Г.Осауленка]. – К. : ТОВ “Август Трейд”, 2012. – 559 с.
3. Ведення мисливського господарства у 2011 році : статистичний бюлетень – Державний комітет статистики України – К., 2012. – 16 с.
4. Гром М. М. Впорядкування мисливських угідь : навч. посібник / М. М. Гром. – Львів : УкрДІТУ, 2003. – 106 с.
5. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
6. Нападівська Л. В. Управлінський облік : підруч. для вузів / Л. В. Нападівська. – [2-ге вид., доопрац. та допов.] – К. : КНТЕУ, 2010. – 648 с.
7. Безруких П. С. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) / П. С. Безруких, А. Н. Кашаев, И. П. Комисарова. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
8. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / [за ред. д.е.н., проф., Ф. Ф. Бутинця] – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП “Рута”, 2005. – 480 с.
9. Чумаченко Н. Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н. Г. Чумаченко. – М.: Финансы, 1965. – 124 с.
10. Бунимович В. А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции / В. А. Бунимович. – М.: “Финансы”, 1967. – 216 с.
11. Управление затратами на предприятии : учебник / [под ред. Г.А. Краюхина]. – СПб.: “Издательский дом “Бизнес-пресса”, 2000. – 277 с.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
13. Бухгалтерський словник / [за ред. д.е.н., проф., Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
14. Пушкар М. С. Розробка систем обліку : навчальний посібник / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.
15. Бойко С. В. Об’єкти обліку витрат та калькуляційні об’єкти : проблеми класифікації та вибору / С. В. Бойко, Н. В. Мазуркевич // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2001. – № 16. – С. 71-76.
16. Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських підприємств : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / П. В. Іванюта. – Київ, Національний аграрний університет, 2005. – 180 с.
17. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / [за ред. д.е.н., проф., В. В. Сопка та О. В. Бойка]. – К. : Фенікс, 2001. – 468 с.