

ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ МИСЛИВСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОБЛІК ВИТРАТ

У статті висвітлено організаційні та технологічні особливості діяльності мисливських господарств, в тому числі специфіка способів полювання, обліку диких тварин і птахів, біотехнічних, відтворювальних та охоронних заходів. Визначено види і склад витрат, що виникають у ході їх діяльності, та проблеми обліку цих витрат.

The article describes the organizational and technological features of hunting, including specifics of hunting methods, accounting of wild animals and birds, biotechnical, reproductive and guard measures. The kinds and composition costs, which are arising in the course of their activities, and accounting issues related to these costs are determined.

Постановка проблеми у загальному вигляді. На сьогоднішній день мисливські господарства України набувають великого значення як для економіки у сфері послуг та туризму, так і для охорони природи, збагачення фауни та екологічного виховання населення. Мисливське господарство – це багатофункціональна галузь природокористування, що ведеться як для отримання товарної продукції (хутра, лікувально-технічної сировини і т.ін.), так і для надання послуг у вигляді самого полювання, а також має естетичний, соціальний та екологічний аспекти.

За визначенням Закону України «Про тваринний світ» мисливством вважається вид спеціального використання тваринного світу, які здійснюється шляхом добування диких звірів і птахів, які перебувають у стані природної волі або утримуються в напіввільних умовах у межах мисливських угідь і можуть бути об'єктами полювання [1, с.3–10].

Спеціальне використання об'єктів тваринного світу для ведення мисливського господарства здійснюється з наданням відповідно до закону підприємствам, установам, організаціям і громадянам права користування мисливськими угіддями для організації і ведення ними мисливського господарства.

Усі відносини, які пов'язані з організацією і веденням мисливського господарства, полюванням та наданням в користування мисливських угідь здійснюються відповідно до Закону України «Про мисливське господарство та полювання» [2, с.12–96].

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Проблемам обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у сільськогосподарському виробництві присвятили свої наукові роботи Ю. С. Коваленко, В. Г. Лінник, Ю. А. Литвин, М. З. Пізенгольц, В. К. Радостовець, А. Є. Федоров та інші вчені.

Над дослідженням проблем ведення мисливських господарств працювали вітчизняні вчені В. Д. Бондаренко, К. А. Татаринів, І. В. Делеган, П. Б. Хоєцький, Ю. В. Муравйов та російські вчені М. Н. Андреев, В. В. Дьожкін, В. В. Козлов, Є. П. Копілов, С. І. Коритін, Н. В. Краєв, С. П. Матвійчук, В. К. Мельников, В. Г. Сафонов, Е. В. Стахровський та інші. У цих працях переважно розглядалися загальні проблеми економіки мисливських господарств.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Оцінюючи великий вклад зазначених вище вчених, варто відмітити, що залишаються практично неопрацьованими питання методології та організації бухгалтерського обліку в мисливських господарствах. На нашу думку, значимість вибраної теми дослідження зумовлена тим фактом, що питання обліку і контролю витрат у даній галузі фактично не розроблені, що ускладнює управління мисливськими господарствами в умовах ринку.

Постановка завдання. Відсутність наукових праць, що розкривають вплив специфіки діяльності мисливських господарств на організацію і методику обліку витрат визначили вибір напрямку даного дослідження. Метою статті є висвітлення основних особливостей діяльності мисливських господарств, що впливають на організацію та методику обліку витрат на мисливське лісовпорядкування, охорону, облік та відтворення диких тварин, а також витрат на організаційно-егерські послуги і витрат побічних промислів та підсобних господарств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Тварини, які проживають у дикій природі, є власністю народу України, до традицій якого відносять полювання та добування продуктів життєдіяльності тварин.

Площа мисливських угідь України у 1990 році становила 51,8 млн. га, а у 2010 році – 46,7 млн. га, тобто зменшилася на 9,8%. Скоротилася кількість копитних мисливських тварин (з 254,6 тис. голів у 1990 році до 239,0 тис. голів у 2010 році, тобто на 6,1%), а кількість хутрових звірів та пернатої дичини, навпаки, збільшилася (на 5,4% та 109,4% відповідно) [3, с.186; 4, с.5].

Державне регулювання в галузі мисливського господарства здійснюється Кабінетом Міністрів України та Державним агентством лісових ресурсів України. У підпорядкуванні останнього знаходиться 25 обласних управлінь лісового та мисливського господарства. До їх складу належать державні мисливські та лісомисливські господарства, однак за останні роки спостерігається тенденція зростання кількості приватних мисливських господарств.

Користувачами мисливських угідь у 2010 році були Українське товариство мисливців і рибалок (УТМР – 68,9% площі), Державне агентство лісових ресурсів (11,7%), інші користувачі – громадські мисливські організації та приватні підприємства (17,3), Товариство військових мисливців і рибалок (1,7%) [4, с. 5].

Фінансово-господарська діяльність у сфері мисливського господарства є предметом бухгалтерського обліку, що поєднує:

- здійснення заходів з охорони, відтворення і збереження мисливських тварин і птахів;
- здійснення заходів щодо збереження та покращення середовища проживання мисливських тварин і птахів;
- облік чисельності мисливських тварин і птахів та контроль за якістю їх середовища проживання;
- розвиток сфери послуг, пов'язаних із здійсненням полювання, туризму і рекреації та їх пропаганду;
- розвиток виробництва, пов'язаного із заготівлею, зберіганням, переробкою і реалізацією продукції полювання, дикорослих рослин, грибів тощо.

Мисливське господарство є самостійною галуззю економіки. Це проявляється в його економічних та технологічних особливостях.

До економічних особливостей мисливських господарств можна віднести:

- відособленість галузі як самостійної сфери виробництва, що використовує спеціальні засоби праці, специфічні навички і мисливствознавчі знання;
- функціонування спеціальних виробничих, наукових, навчальних підприємств та організацій, що обслуговують дану галузь;
- отримання в бюджет держави доходів від ліцензій, зборів на право полювання, реалізації продукції мисливства на внутрішньому і зовнішньому ринку.

Технологічні особливості діяльності мисливських господарств:

- своєрідність обліку диких тварин і птахів, охорона та управління їх чисельністю;
- розведення мисливських звірів і птахів, поширення їх на великих площах і перебування в умовах природної свободи;
- специфіка способів полювання (добування мисливських звірів та птахів);
- селекційна робота та штучне розведення мисливських звірів і птахів для розселення;
- якість та номенклатура продукції мисливського господарства.

Специфіка діяльності мисливських господарств визначає зміст та структуру їх витрат і впливає на організацію та методику обліку.

Витрати мисливських господарств згідно зі Звітом про ведення мисливського господарства (Форма №2 – ТП (мисливство) (річна)) поділяються на такі:

- заробітна плата працівників, зайнятих у мисливському господарстві;
- охорона, відтворення та облік диких тварин, впорядкування мисливських угідь (у тому числі: облік мисливських тварин, охорона диких тварин; відтворення мисливських тварин, враховуючи біотехнічні заходи: розселення мисливських звірів і птахів та викладення кормів для їх підгодівлі);
- упорядкування мисливських угідь.

Аналізуючи дані про витрати на ведення мисливського господарства в Україні взагалі, помітним є вартісне зростання витрат і незначні зміни у структурі витрат. Так, для прикладу у 2000 році витрати на охорону та відтворення диких звірів та птахів, враховуючи біотехнічні заходи склали 9,4 млн. грн. (45% від загальної суми витрат), а у 2010 році – 66,8 млн. грн. (36,3% всіх витрат). Відзначимо, що витрати на штучне розведення мисливських звірів і птахів для розселення в 2000 році склали 0,3 млн. грн. (1% всіх витрат), а в 2010 році – 4,1 млн. грн. (2,2% всіх витрат). Наочно динаміку витрат та зміни у їхній структурі представлено на рис. 1.

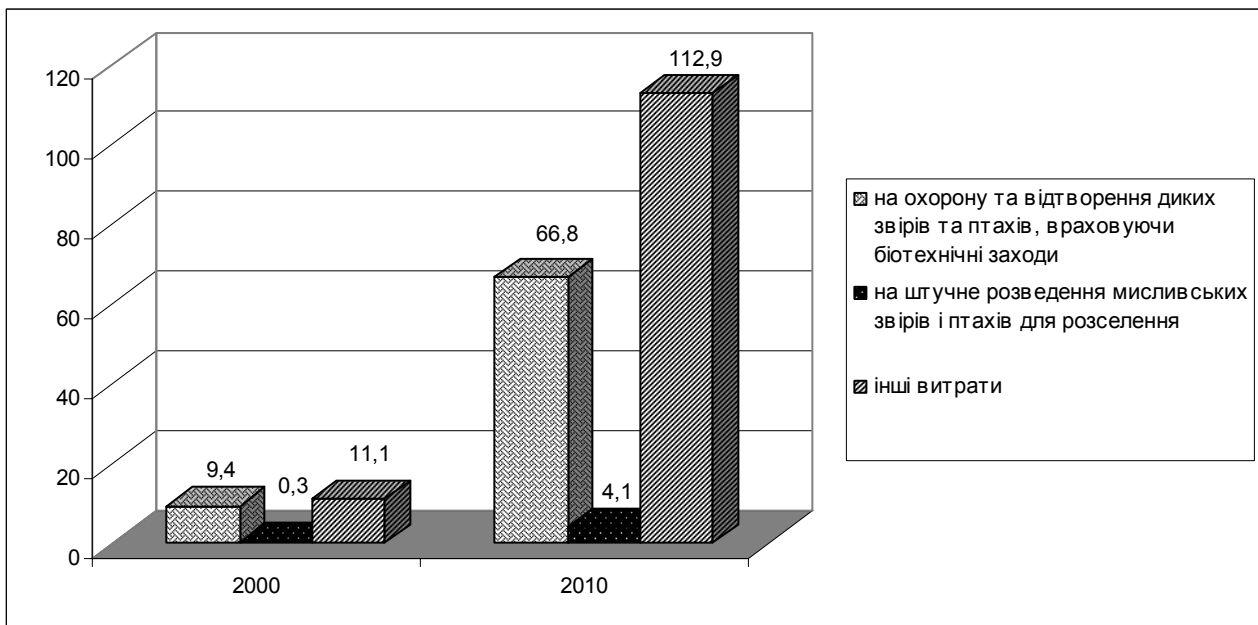


Рис. 1. Порівняльний аналіз витрат на мисливське господарство в Україні за 2000 і 2010 роки [3, с.275; 4, с.2-14]

Однією із статей витрат мисливських господарств є витрати на упорядкування мисливських угідь та облік тварин. Для впорядкування мисливського господарства залучають профільних спеціалістів (мисливствознавців, лісознавців та ін.) і використовують базову методику [5, с.10].

Результатами впорядкування є:

- бонітування мисливських угідь для основних видів мисливських тварин (узагальнена оцінка якості умов проживання виду на території господарства);
- визначення оптимальної чисельності мисливських тварин і птахів та порівняння її з фактичною чисельністю;
- визначення головних напрямків ведення мисливського господарства на даній території за видами мисливських тварин і птахів.

Після вибору основних видів мисливських тварин, що визначають загальний напрямок ведення господарства на найближчі роки, здійснюється формування оптимальної

чисельності, оптимальної статеві-вікової структури з метою раціонального використання поголів'я мисливських тварин за допомогою цілеспрямованого відстрілу, помірному промислу в межах встановлених норм, розроблених мисливствознавчою наукою.

Облік поголів'я тварин дає можливість з'ясувати специфіку їх розповсюдження і розміщення в угіддях, розмноження, динаміку чисельності для науково обґрунтованого визначення розміру експлуатації диких мисливських тварин, оцінки доцільності проведення біотехнічних заходів, динаміки чисельності тварин у мисливському господарстві для вирішення питань прогнозування подальшого ведення і планування господарства в конкретних умовах. Такий облік здійснюється працівниками мисливського господарства з залученням спеціалістів-мисливствознавців [6, с.7]. Це значною мірою впливає на формування структури витрат на утримання, охорону та відтворення мисливських тварин і птахів, а також визначає структуру і розмір одержуваних доходів мисливського господарства.

Особливе значення у діяльності мисливських господарств займає комплекс організаційних, охоронних та біотехнічних заходів [5, с.88].

1. Поділ на єгерські обходи (дільниці). Залежно від специфіки конкретного господарства, забезпеченості транспортом можливе виділення в межах господарства спеціальних сфер відповідальності – єгерських обходів (дільниць), які закріплюються за відповідальними особами, де в індивідуальному порядку здійснюється патрулювання угідь, робота з заготівлі кормів та їх викладка. Виходячи з площі господарства і норми навантаження на 1 єгеря, визначається штат єгерської служби і відповідно витрати на оплату праці цього підрозділу.
2. Охорона угідь, організація відновлювальних дільниць (територій, заборонених для полювання). Організація ефективної охорони мисливських угідь передбачає закріплення кордонів території мисливського господарства.
3. Проведення біотехнічних заходів, що передбачають комплекс робіт для покращення умов проживання диких тварин і птахів, досягнення і підтримування їх оптимальної чисельності шляхом покращення кормових, гніздопридатних і захисних властивостей угідь, підгодівлі тварин у важкі для них періоди року, зниження числа хижаків і конкурентів. Окремими видами біотехнічних заходів є влаштування кормових полів (посів зернових і коренеплодів) та біотехнічних споруд (годівниць, солонців, підгодівельних майданчиків і штучних місць для гніздування дичини), їх ремонт та догляд.

Кожне господарство здійснює нормування біотехнічних заходів за основними видами тварин. Зокрема, у зв'язку з тим, що для копитних і зайців цілий рік потрібна мінеральна підгодівля, з врахуванням наявної чисельності та нормативів здійснюється облаштування солонців з розрахунку на одну тварину, визначається річна потреба господарства в солі. У результаті господарствами розраховується річна потреба в кормах, яка формується у вигляді зведеної відомості річної потреби в кормах.

Мисливські господарства можуть займатися штучним розведенням мисливських звірів і птахів, тобто організовувати розплідники з розведення копитних і хутрових звірів та ферми з розведення пернатої дичини. Витрати на таку діяльність враховують:

- витрати на придбання чи переселення тварин і птахів;
- витрати на корми;
- витрати на оплату праці персоналу та єдиний соціальний внесок;
- витрати на облаштування та ремонт споруд (вольєрів, кліток, штучних гнізд тощо);
- витрати на освітлення, водопостачання, електроенергію тощо;
- інші витрати.

Як видно з рис. 1 найбільшу питому вагу в структурі витрат мисливських господарств займають інші витрати. До них відносять заробітну плату працівників, зайнятих у мисливському господарстві, єдиний соціальний внесок; витрати на експлуатацію та

утримання транспортних засобів, мисливських будівель та споруд; витрати пов'язані з придбанням зброї, набоїв та інші витрати.

Мисливські господарства можуть добувати достатньо значну номенклатуру продукції. У зв'язку з цим необхідно визначити об'єкти обліку – окремі види чи групи продукції, для яких визначається собівартість. У сучасних мисливських господарствах собівартість визначається для таких основних видів одержаної (добутої) продукції:

- хутро, добуте полюванням (ведмідь бурий, вовк, лисиця, білка, горностаї, ондатра, норка вільна, нутрія, заєць-русак, бобр, борсук, видра, куниця, бабак, єнотовидний собака);
- м'ясо диких тварин і птахів;
- гриби і дикорослі ягоди, що реалізуються у свіжому вигляді;
- лікарсько-технічна сировина;
- продукція переробки дикорослих рослин за видами (варення, соки, гриби і т.д.);
- продукція рослинництва (зерно, сіно, коренеплоди і т.д.);
- продукція підсобних виробництв за видами (пиломатеріали, ліс круглий, клепа, драпка і т. д.).

Об'єктами калькулювання можуть бути й інші види продукції у випадку їх добування.

Номенклатура визначених об'єктів впливає на організацію аналітичного обліку у мисливських господарствах. На думку авторів, відкриття і ведення відповідних субрахунків варто здійснювати таким чином:

- 1) окремі види і групи мисливських тварин і птахів:
 - копитні;
 - хутрові звірі;
 - перната дичина;
- 2) хутро за видами;
- 3) лікарсько-технічна сировина;
- 4) продукція переробки – за видами;
- 5) шкірсиловина за розмірами:
 - дрібна;
 - середня;
 - крупна;
- 6) інша продукція – за видами.

У рамках аналітичного обліку витрат мисливського господарства велике значення має реєстрація їх у первинних документах і накопичувальних відомостях за видами виробництва мисливської продукції.

У зв'язку з тим, що основним видом діяльності сучасного мисливського господарства є організація полювання і добування м'яса диких тварин, заготівля грибів, ягід, хутрової сировини, об'єктами обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) виступають витрати на добування, заготівлю продукції.

Окреме місце серед виробничих витрат займають витрати, що належать до кількох звітних періодів. До них відносять витрати на облаштування загонів для тварин, літніх таборів, інших споруд, витрати, пов'язані з заготівлею кормів у міжсезонний період та ін. Облік цих витрат ведеться на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», які рівними частинами протягом періоду, до якого належать, списуються на собівартість різноманітних видів продукції.

На основі зазначеного вище витрати мисливського господарства можна класифікувати, враховуючи їх поділ, на такі групи – витрати на мисливське лісовпорядкування, охорону, облік та відтворення диких тварин; витрати на організаційно-господарські послуги; витрати побічних промислів та підсобних господарств.

Окремо варто розглядати витрати, пов'язані зі штучним розведенням диких тварин і птахів для їх розселення.

Класифікація витрат повинна враховувати не тільки потреби фінансового обліку визначення обсягу витрат мисливського господарства загалом, але й надати можливість визначення собівартості:

- наданих послуг з організації та проведення полювань, проживання в лісових та мисливських будинках, організації екскурсій та інших туристичних послуг;
- продукції добутої полюванням (м'яса, трофеїв, шкір копитних та хутрових тварин, пуху та пера диких птахів), живовідловлених тварин, диких тварин і птахів при їх штучному розведенні;
- продукції побічних промислів і підсобних господарств (мед, корми, вироби з дерева тощо).

Висновки і перспективи подальших розробок. Аналізуючи стан ведення обліку у мисливських господарствах України та проблеми, які з цим пов'язані, на думку авторів, варто, в першу чергу, забезпечити точний облік мисливських угідь, а також всіх видів і груп мисливських тварин, змін, які в них відбуваються. Необхідно також забезпечити облік всього арсеналу мобільних машин і механізмів.

У бухгалтерському обліку виникає необхідність роздільного обліку витрат, оскільки ведеться як виробнича діяльність (одержання товарної продукції – хутра, м'яса та ін., розведення диких тварин), так і надання послуг самого полювання. Слід враховувати специфіку виробництва, а тому в обліку потрібно відображати сезонність у роботах і витратах.

Частина продукції власного виробництва мисливських господарств використовується для внутрішньогосподарського споживання (наприклад, відлов тварин для одержання продуктів харчування, шкур, шкіри). Це потребує в бухгалтерському обліку чіткого відображення руху продукції на всіх стадіях внутрішньогосподарського обороту.

Також необхідно розмежувати витрати за виробничими циклами, які не співпадають з календарним роком: витрати минулих років на підгодівлю мисливських тварин для полювання поточного року, витрати на лісовпорядкувальні роботи поточного року для внутрішньогосподарського мисливського впорядкування майбутніх років і т.ін.

Перспективи подальших досліджень, на погляд авторів, пов'язані з напрацюванням теоретичних і практичних розробок щодо класифікації витрат мисливських господарств, методики та організації їх обліку для потреб управління.

Список використаної літератури

1. Закон України «Про тваринний світ» від 13.12.2001 № 2894-III зі змінами і доповненнями / Відомості Верховної Ради України. – Офіц. вид. – 2002. – № 14. – 97 с.
2. Закон України «Про мисливське господарство та полювання» від 22.02.2000 № 1478-III зі змінами і доповненнями / Відомості Верховної Ради України. – Офіц. вид. – 2000. – № 18. – 132 с.
3. Статистичний щорічник України за 2009 рік / Державний комітет статистики України / за ред. О. Г. Осауленка. – К.: Консультант, 2010. – 566 с.
4. Ведення мисливського господарства у 2010 році: статистичний бюлетень / Державний комітет статистики України. – К., 2011. – 14 с.
5. Гром М. М. Впорядкування мисливських угідь: [навч. посіб.] / М. М. Гром. – Львів: УкрДЛТУ, 2003. – 106 с.
6. Облік диких тварин: [навч. посіб.] / В. Д. Бондаренко, І. В. Делеган, І. П. Соловій, М. П. Рудишин. – Львів, 1989. – 66 с.

Прийнято до друку 15.09.2011