

УДК 657.47: 639.1 + 657.6

# КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ МИСЛИВСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ ЯК МЕТОДОЛОГІЧНА ОСНОВА ОРГАНІЗАЦІЇ ЇХ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ

**ЛЮБОВ МЕДВІДЬ**,  
канд. екон. наук, доцент  
кафедри бухгалтерського обліку  
Львівської комерційної академії,

**ГАЛИНА ГОВДА**,  
канд. екон. наук, старший  
викладач кафедри обліку  
і аудиту Національного  
лісотехнічного університету

Розглянуто сутність та зміст витрат мисливських господарств. Запропоновано необхідні класифікаційні ознаки для витрат мисливських господарств – за видами операційної діяльності, за структурою основної операційної діяльності (витрати на ведення мисливських господарств, витрати на організацію та проведення полювань, витрати побічних промислів), за центрами витрат та місцями їх виникнення, за об'єктами калькулювання та внутрішнього контролю.

**Ключові слова:** витрати, класифікація витрат, центр витрат, місця виникнення витрат, мисливські господарства.

## ВСТУП

Україна славиться своїми багатими ресурсами: земельними, водними, лісовими, тваринного і рослинного світу. В час світових потрясінь та катаклізмів актуальними стають питання раціонального використання цих видів ресурсів без шкоди для довкілля і з доходами для користувачів. Проте 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.

Проблеми теорії, методології та організації обліку і контролю витрат досліджували вітчизняні вчені: В. Бачинський, М. Білуха, М. Бондар, Ф. Бутинець, С. Голов, Г. Давидов, Й. Даньків, В. Дерій, Р. Костирко, Я. Крупка, П. Куцик, І. Лазаришина, С. Легенчук, Л. Медвідь, Л. Нападівська, В. Озеран, Ю. Панченко, М. Пушкар, К. Редченко, В. Рудницький, І. Садовська, В. Сопко, В. Шевчук та ін., а також зарубіжні дослідники: П. Безруких, Глен А. Велш, Р. Друрі, Р. Ентоні, В. Палій, Дж. Рис, Даніел Г. Шорт та ін.

Достатньо вагомий внесок у розроблення засад організації та методики обліку і контролю витрат на підприємствах лісового господарства зробили К. Артюшок, Б. Богач, Т. Вовчук, О. Олійничук, Н. Случак. Однак низка проблем щодо організаційно-методичного забезпечення обліку та контролю ви-

трат основної діяльності мисливських господарств за умов формування нових підходів до управління потребує ґрунтовних досліджень.

Високо оцінюючи здобутки вітчизняних і зарубіжних учених, зазначимо, що практика діяльності мисливських господарств України вимагає системного дослідження організаційно-методичних засад обліку та контролю в управлінні витратами їх основної діяльності з урахуванням організаційно-технологічних особливостей та інформаційних потреб керівництва.

**Мета статті** – обґрунтування та розроблення класифікації витрат для організаційно-методичного забезпечення обліку та контролю витрат на ведення мисливського господарства і калькулювання собівартості послуг з організації та проведення полювань, продукції побічних промислів з урахуванням сучасних умов господарювання.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

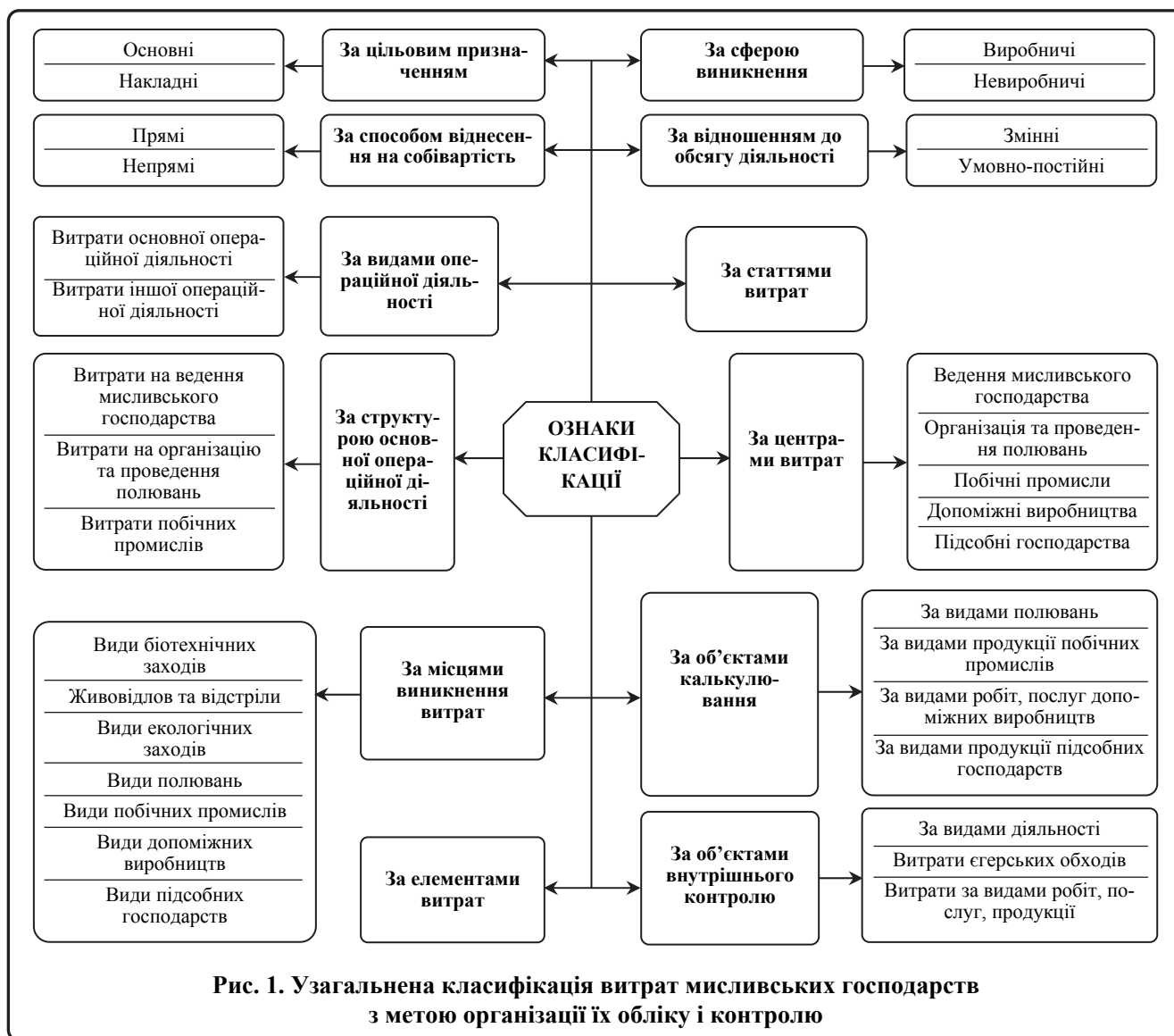
В бухгалтерській практиці та нормативно-правових актах використовують єдиний термін «витрати», що був визначений з прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»:

**Витрати** – «зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)» [1].

Для ефективної організації обліку необхідно використовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат за окремими ознаками. Метою класифікації є упорядкування витрат відповідно до завдань та об'єктів обліку. Різноманітні завдання вимагають використання адекватних ознак класифікації витрат

за принципом: «різні ознаки класифікації – для різних цілей» [2, с. 78].

Вважаємо, що для організації обліку та внутрішнього контролю в управлінні витратами основної діяльності мисливських господарств найсуттєвішими є ознаки класифікації, перелік яких наведено на рис. 1.



На нашу думку, витрати поділяють за цільовим призначенням на основні та накладні. До основних належать витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції та надання послуг, їх не можна уникнути при будь-яких умовах і характері виробництва, вони не залежать від рівня й форм організації управління.

У мисливських господарствах до **основних ви-**

**трат** належить вартість кормів, насіння, набоїв, медикаментів, біопрепаратів та дезінфікуючих засобів, тари й тарних матеріалів, вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси) у вольерах, будівельних матеріалів, вартість сперми при штучному розведенні тварин, допоміжних та інших матеріалів, що необхідні для здійснення основної діяльності мисливського господарства, вартість робіт і послуг ви-

робничого характеру сторонніх підприємств і організацій, вартість палива та енергії для потреб господарства, витрати на оплату праці і внесків на державне соціальне страхування егерів, витрати на утримання й експлуатацію транспортних засобів виробничого характеру (пальне й мастильні матеріали, запасні частини).

До **накладних витрат** належать витрати, пов'язані з організацією, управлінням і обслуговуванням мисливського господарства, а саме: загальновиробничі – витрати на оплату праці і відрахування на соціальні заходи мисливствознавців, ветеринара, техника штучного осіменіння та інших робітників мисливського господарства, амортизація транспортних засобів виробничого характеру, витрати на спецодяг та спецвзуття егерів та мисливствознавців; адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати.

У сучасній літературі достатньо поширеним є поділ витрат за відношенням до виробничого процесу на такі два види: витрати на продукт і витрати періоду [3, с. 87; 4, с. 60, 64]. У мисливських господарствах таку класифікаційну ознаку застосувати складно, оскільки відсутня продукція, яка б створювалася лише у результаті діяльності мисливського господарства.

Однак за сферою виникнення всі витрати мисливського господарства можна поділити на виробничі й невиробничі.

До **виробничих витрат** належать витрати на ведення мисливського господарства (мисливське лісовпорядкування, охорона, облік та відтворення диких тварин); витрати на організацію та проведення полювання; витрати побічних промислів, допоміжних виробництв та підсобних господарств.

До **невиробничих витрат** варто віднести заробітну плату і внески на державне соціальне страхування невиробничого персоналу (кухаря, прибиральниці, сторожа); витрати на утримання будівель і споруд невиробничого характеру (мисливських будиночків, саун, підприємств ресторанного господарства тощо); надання послуг невиробничого характеру (пральні, сауни тощо).

Залежно від способу віднесення на собівартість послуг, продукції, робіт виробничі витрати поділяють на прямі та непрямі.

До **прямих** належать витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо на собівартість конкретного

виду продукції на основі економічно обґрунтованих норм та нормативів. **Непрямі** – це витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного виду продукції економічно можливим шляхом, оскільки вони пов'язані з виготовленням кількох видів продукції або з різноманітними стадіями її обробки. Тому їх включають у собівартість конкретної продукції пропорційно базі розподілу.

С. Голов та В. Єфіменко зазначають, що віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктами обліку витрат. Наприклад, амортизація верстатів та опалення цеху є прямими витратами щодо цього цеху, але є непрямими витратами щодо окремих видів продукції, яка виробляється у цьому цеху [5, с. 218].

Ураховуючи особливості діяльності мисливського господарства, склад прямих і непрямих витрат подано на рис. 2.

Практика діяльності мисливських господарств свідчить, що до **прямих матеріальних витрат на ведення мисливського господарства** відносять вартість витрачених у мисливському господарстві:

- купівельних матеріалів на виготовлення, встановлення, ремонт та утримання біотехнічних споруд; на проведення екологічних заходів; заготівлю кормів; на викладення кормів для підгодівлі диких тварин і птахів у стані природної волі і напіввільних умовах; на живовідлов та тимчасове утримання диких тварин і птахів; на утримання диких тварин і птахів у розплідниках; на проведення відстрілів (селекційного, хижих та шкідливих тварин і птахів) та інших;
- кормів для підгодівлі диких тварин і птахів у стані природної волі і напіввільних умовах, живовідловлених диких тварин і птахів при їх тимчасовому утриманні; для підгодівлі диких тварин і птахів у розплідниках (вольєрах);
- вартість послуг виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій (вартість послуг сторонніх організацій щодо підготовки землі до висадки кормових культур, обробки посівів, скошування, викопування, заготівлі та доставки кормових культур до складів господарства; витрати на ветеринарно-санітарну експертизу: збір патматеріалу, доставка його в лабораторію, оплата послуг ветеринара, експерта, що проводили обстеження живовідловлених та відстріляних тварин і птахів, тварин у розплідниках).



До *прямих матеріальних витрат на організацію та проведення полювань* відносять такі:

- купівельні матеріали: вартість набоїв, засобів лову, приманок (м'ясо, риба, дрібні гризуни тощо); пальне, мастильні матеріали та запчастини до транспорту та спецінструменту, що використовують при організації та проведенні полювань, вартість матеріалів, засобів дезінфекції, пов'язаних з розробкою туш та первинною обробкою трофеїв, обробленням шкур добутих тварин, виготовленням трофеїв; витрати 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 палива та електроенергії при розробленні туш, препаруванні та первинному обробленні трофеїв, шкур добутих тварин, виготовленні трофеїв; витрати палива та енергії, пов'язаних з підготовкою туш, трофеїв і шкур до подальшого перевезення і зберігання (замороження м'яса і субпродуктів).

При заготівлі продукції побічного лісового користування та другорядних лісових матеріалів (побічних промислів) використовують купівельні матеріали (пальне, мастильні матеріали та запчастини до транспорту та спецінструменту), тару і тарні матеріали (вартість пластикової тари для ягід, грибів, горіхів, соку; вартість паперової та картонної тари для лікарсько-технічної сировини; вартість дерев'яної тари і тарної дошки).

До *прямих витрат основної діяльності мисливських господарств* варто віднести витрати на оплату праці та внески на державне соціальне страхування єгерів, при організації та проведенні облавних полювань також і загоничів, а при заготівлі продукції побічних промислів – сезонних робітників.

До *інших прямих витрат* слід відносити витрати на придбання бланків відстрільних карток, оформлення трофейних листів, витрати на утримання мисливських та лісових будиночків, колиб, закладів не виробничого характеру (пункти харчування, пральні, сауни тощо), стоянок для автомобілів; витрати на утримання мисливських собак; вартість кошків, корзин, гребінців для збирання ягід, секаторів, ножів для зрізування грибів, сокоприймачів; витрати на відтворення ягідників, грибниць тощо.

*Виробничими непрямими витратами* є загальновиробничі витрати, які включають витрати на заробітну плату, відрядження, державне соціальне страхування мисливствознавця, старшого єгеря та обслуговуючого персоналу, витрати на утримання виробничих будівель і споруд, витрати на утримання й експлуатацію транспорту виробничого характеру (пальне та мастильні матеріали, запасні частини), витрати на охорону праці, на контрольний відстріл зброї, на страхування та інші витрати.

Важливою ознакою класифікації витрат підприємства для прийняття управлінських рішень є залежність рівня витрат від обсягів виробництва. За цією ознакою витрати поділяються на змінні (залежні від

обсягів виробництва) і умовно-постійні (незалежні від зміни обсягів виробництва).

Для чіткого розмежування витрат на змінні та постійні в мисливських господарствах необхідно враховувати, що їх операційна діяльність передбачає певний обсяг:

- виконаних робіт з мисливського лісовпорядкування, охорони, обліку та відтворення диких тварин, проведення екологічних заходів;
- послуг з організації та проведення полювань;
- реалізованої продукції (м'яса, трофеїв, шкір);
- продукції побічних промислів;
- робіт та послуг допоміжних виробництв та підсобних господарств.

З огляду на це змінними витратами мисливських господарств є прямі витрати і частина загальновиробничих витрат.

До **загальновиробничих змінних витрат** мисливських господарств варто віднести оплату службових відряджень головного мисливствознавця, мисливствознавця, старшого егеря у межах норм, передбачених законодавством; витрати на оплату праці та внески на державне соціальне страхування майстра з розробки туш і виготовлення трофеїв, трактористів та інших сезонних працівників; витрати на освітлення, опалення, воду і водопостачання будівель і споруд виробничого характеру (вольєрів для тимчасового утримання живовідловлених тварин, холодильне та інше устаткування тощо), витрати на утримання й експлуатацію транспортних засобів виробничого характеру – тракторів, вантажних і легкових автомобілів, оплату послуг (ветеринарних, дезинфікуючих та охоронних служб), витрати на утилізацію відходів (в тому числі відходів від продукції полювання); витрати на придбання матеріалів, інструментів, пристроїв та інших засобів і предметів праці; витрати на проведення поточного ремонту, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів виробничого характеру (транспортних засобів, устаткування, будівель, споруд, інвентаря та ін.); витрати, пов'язані із забезпеченням егерів та інших працівників спеціальним одягом, взуттям, форменим одягом, захисними пристроями у випадках, передбачених законодавством; суму зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів; платежі за оренду транспортних засобів, устаткування, будівель тощо; витрати на зв'язок (вартість мобільних телефонів, що видають егерям та мисливствознавцям, та оплату послуг зв'язку); транспортні послуги сторонніх організацій тощо.

**Загальновиробничими постійними витратами** у мисливських господарствах можна вважати оплату праці та внески на державне соціальне страхування загальновиробничого персоналу (головного мисливствознавця, мисливствознавця, старшого егеря, ветеринара, комірника та ін.), амортизацію основних засобів виробничого характеру (транспортних засобів, устаткування, складських приміщень для зберігання зброї, набоїв та мисливського інвентарю тощо).

Для правильної організації обліку витрат мисливських господарств важливими є їх поділ за об'єктами обліку:

- **видами операційної діяльності** – витрати основної та витрати іншої операційної діяльності;
- **структурою основної операційної діяльності** – витрати на ведення мисливського господарства, витрати на надання послуг з організації та проведення полювань, витрати побічних промислів;
- **центрами витрат** – витрати на ведення мисливського господарства, витрати на надання послуг з організації та проведення полювань, витрати побічних промислів, витрати допоміжних виробництв та витрати підсобних господарств;
- **місцями виникнення витрат**: 1) витрати за видами робіт – біотехнічні заходи, живовідлов та відстріли диких та хижих тварин, екологічні заходи; 2) витрати за видами полювань – індивідуальні, колективні, облавні та за видами тварин, дозволених до добування, – витрати при полюванні на оленя, кабана, козулю, куницю лісову, бобра, на інших хутрових звірів, на пернату дичину; 3) витрати за видами побічних промислів – збір ягід, грибів, соку, лікарсько-технічної сировини, другорядних лісових матеріалів; 4) витрати за видами допоміжних виробництв – котельні, цеху розробки туш та виготовлення трофеїв, ремонтної майстерні тощо; 5) витрати підсобних господарств – ферми, пасіки, бригади з вирощування сільгоспкультур, кормів тощо (рис. 3).

Оскільки облік і контроль є важливими функціями управління витратами підприємства, тому витрати необхідно групувати не лише для потреб обліку, а й для контролю. Вважаємо за необхідне визначити таку класифікаційну ознаку як **об'єкти внутрішнього контролю**.

За цією ознакою витрати мисливських господарств необхідно розподілити на **витрати за видами основної діяльності**, на **витрати окремих егерських обходів** та на **витрати за видами робіт по слуг продукції** (рис. 4).



Основною класифікацією витрат, яка визначає організацію та методу обліку, є поділ витрат за економічним змістом, тобто за елементами та статтями калькулювання. Відповідно до П(С)БО 16: «**елемент витрат** – це сукупність економічно однорідних витрат». Особливістю номенклатури витрат за елементами є те, що групування здійснюється незалежно від цільового спрямування витрат та міс-

ця їх виникнення.

У мисливських господарствах витрати операційної діяльності групують за такими економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, внесків на державне соціальне страхування, амортизація, інші операційні витрати.

Розглянемо склад елементів витрат за основними видами робіт, що здійснює егер у обході:

- збереження біорізноманіття мисливських тварин і птахів – облік диких тварин і птахів; охорона угідь від браконьєрів; підгодівля тварин і птахів у зимовий період, виготовлення для цього різних біотехнічних споруд і утримання їх у належному стані; забезпечення наявності кормової бази для диких тварин і птахів, забезпечення оптимальної кількості мисливських видів тварин на території обходів шляхом їх живовідлову та переселення; регулювання чисельності хижих та шкідливих тварин і птахів тощо;

- збереження чистоти поголів'я тварин і птахів – проведення селекційного відстрілу;

- розведення у вольєрах чи розплідниках диких тварин і птахів з метою збільшення їх поголів'я на території своїх угідь;

- екологічні заходи – охорона і догляд за наявними на території обходу пам'ятками природи, заповідними місцями, створення екологічних стежок, організація екологічних гуртків, проведення екологічних екскурсій тощо;

- організація та проведення полювань на тварин і птахів, дозволених до добування в межах затвердженого ліміту;

- заготівля (збір) продукції побічного лісового користування та другорядних лісових матеріалів.

Зупинимось на визначенні матеріальних витрат за видами робіт єгеря.

Облік диких тварин і птахів як вид роботи єгеря – це встановлення місця проживання тварин і птахів, їх територіального розміщення, чисельності в угіддях для наступної розробки заходів з охорони й регулювання. Єгер це здійснює одночасно з виконанням інших видів робіт, що не дає можливості встановити окремі витрати на проведення такого обліку. Проте періодично (раз у 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.

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

Специфіка цих двох видів робіт полягає у тому, що, з одного боку, немає результатів роботи в матеріальному вираженні, а з іншого – неможливо виок-

ремити матеріальні витрати на їх виконання. Тому нами ці види робіт не визначені як окремі місця виникнення витрат.

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 єгерями (без залучення допоміжних цехів та сторонніх організацій), відносять: будівельні та допоміжні матеріали; запасні частини, пальне, мастильні та інші матеріали, що пов'язані з використанням транспортних засобів, будівельних машин та обладнання, спецінструменту; дезінфікуючі засоби для санітарної обробки; інші витрати.

Якщо виготовленням чи ремонтом біотехнічних споруд займається окремий цех чи майстерня господарства або стороння організація, то на рівні єгерського 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 тощо.

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 відносять безпосередньо на статтю «Послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій» за *субрахунком 231 «Витрати на ведення мисливського господарства»*.

Єгері господарства також виконують 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, пальне, мастильні та інші матеріали, що пов'язані з використанням спецінструменту та транспортуванням кормів до місць зберігання; допоміжні матеріали; тара і тарні матеріали; інші витрати.

Ці роботи також можуть виконуватися сторонньою організацією. У такому разі вартість цих робіт

списують на статтю «Послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій» за субрахунком 231 «Витрати на ведення мисливського господарства».

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 спеціалізованого інструменту; насіння та інший садивний матеріал; тару для доставки кормів до місць зберігання; інші витрати. Виконання робіт сторонньою організацією обліковують аналогічно до попередніх видів робіт.

Важливим видом біотехнічних заходів, які здійснюють егері 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.

При викладенні 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, викладення кормів; дезінфікуючі матеріали та ін. Викладення кормів може бути автоматизованим, тоді до складу матеріальних відносять витрати електроенергії, пального, мастильних та інших матеріалів, запчастин, що необхідні для роботи автоматизованих годівниць чи ліній.

Якщо тварини утримують у розплідниках і цей розплідник не є окремим структурним підрозділом господарства, то до матеріальних витрат, пов'язаних з викладенням 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 вакцини 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.

У мисливському господарстві часто є 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, сачки, петлі ловецькі 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 здійснюють працівники господарства (переважно егері) за умови спеціального дозволу. 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 патматеріалу 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 егерів господарства також покладено обов'язки з регулювання чисельності хижих та шкідливих тварин як у мисливських угіддях, так і в сільській місцевості. Відстріл таких тварин можуть здійснювати не лише егері господарства, а й інші мисливці під час полювання (про що роблять спеціальну відмітку в Акті про добування хижих та шкідливих тварин і птахів). Якщо відстріл проводять егері за умов спеціального виїзду, то до матеріальних витрат на його проведення відносять: набої; запчастини, пальне, мастильні та інші матеріали, пов'язані з відстеженням хижих та шкідливих тварин і транспортуванням добутих тварин; засоби для діагностичних досліджень і проведення ветеринарної експертизи; інші витрати.

Егері господарства проводять низку 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 піших 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 у 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, мають бути оптимальними і чітко контролюватися мисливствознавцем і керівником господарства.

До **матеріальних витрат на організацію полювання** відносять такі витрати на:

- придбання бланків відстрільних карток;
- придбання кормів, ветеринарних та інших засобів, пов'язаних з утриманням мисливських собак;
- обстеження місця полювання та висліджування звірів; визначення стрількових ліній та місця стійок мисливців;
- відлов або придбання, підгодівлю та утримання тварин і птахів, що використовуються при навчанні та притравці мисливських собак як господарства, так і мисливців за домовленістю;
- придбання запчастин, пального, кормів для коней, мастильних та інших матеріалів, що виникають при зустрічі мисливців, доставлянні їх до місць полювання чи проживання, переміщенні під час полювання за видами транспорту (автомобільного, річкового, гужового тощо);
- інші.

До **матеріальних витрат на проведення полювання** відносять такі витрати на:

- приманювання диких тварин (м'ясо, риба, дрібні гризуни та тварини, ароматичні приманки тощо);
- придбання набоїв та засобів лову;
- добування з важкодоступних місць (озер, боліт, лісових хащ тощо) туш відстріляних диких тварин і птахів;
- електроенергію, матеріали, засоби дезінфекції, пов'язані з розробкою туш; препаруванням та первинною обробкою трофеїв, обробленням шкур добутих тварин, виготовленням трофеїв;
- енергію та матеріали, пов'язані з підготовкою туш, трофеїв і шкур до подальшого перевезення і зберігання (замороження м'яса і субпродуктів, упакування трофеїв, оброблення шкур дезінфікуючими засобами тощо);
- пальне, мастильні та інші матеріали, пов'язані з транспортуванням туш добутих тварин і птахів з місця полювання до господарства (або місця проживання мисливців);
- інші.

Кожне мисливське господарство може запроваджувати різні промисли залежно від низки чинників: природних умов і 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.

Витрати промислів, пов'язаних із заготівлею дургорядних лісових матеріалів, варто групувати окремо за їх видами.

Під час добування 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 та мастильні матеріали або вартість транспортних послуг тощо);

При заготівлі лубу, лози, кори, деревної зелені та інших лісових матеріалів до матеріальних витрат відносять: запчастини до спецінструменту; електроенергію, пальне, мастильні та інші матеріали, пов'язані з первинною обробкою матеріалів (обрізання, сортування тощо) та їх транспортуванням до місць зберігання чи реалізації; тару і тарні матеріали; інші витрати.

Якщо на території господарства є достатньо великі масиви хвойних насаджень, то за умови одержання відповідних дозволів, егері можуть здійснювати рубання ялинок та реалізацію їх перед новорічними святами. Тоді матеріальними витратами такого промислу є: вартість пального, мастильних та інших матеріалів, запчастин для спецінструменту 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).

Усі перелічені вище види робіт егер виконує одночасно, а тому витрати на оплату праці та відрахування на пенсійне та соціальне забезпечення егерів є прямими щодо витрат кожного егерського обходу і одночасно не можуть бути прямими щодо видів основної діяльності мисливського господарства: ведення мисливського господарства, організації та проведення полювань і побічних промислів.

Ця група витрат включає заробітну плату егерів, премії та заохочення, оплату відпусток, компенсаційні виплати, а також пов'язані з ними нарахування єдиного соціального внеску та відрахування на інші соціальні заходи. Вони є складовими таких двох елементів витрат: «Витрати на оплату праці» і «Відрахування на соціальні заходи».

До складу елемента **«Витрати на оплату праці»** відносять заробітну плату егерів, мисливствознавців, робітників, зайнятих будівництвом та утриманням біотехнічних споруд (загонів, вольєрів, годівниць та інших споруд некапітального характеру), ветеринара, техніка штучного осіменіння, адміністративного персоналу та інших працівників мисливських госпо-

дарств за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента **«Відрахування на соціальні заходи»** належать відрахування єдиного соціального внеску від заробітної плати працівників мисливського господарства (егерів, мисливствознавців, робітників, зайнятих будівництвом, ремонтом та утриманням біотехнічних споруд, ветеринара, техніка штучного осіменіння, адміністративного персоналу), відрахування на їх індивідуальне страхування та інші соціальні заходи.

Для виконання робіт егерями господарства можуть використовуватись як спеціальні машини і обладнання, так і машини та механізми загальногосподарського призначення. Зокрема, це автомобілі, трактори, вантажні машини, коні, човни та інші види транспорту. Як правило, один і той самий автомобіль егер може використовувати як для охорони угідь, обліку тварин, біотехнічних робіт, так і для супроводу мисливців на полювання тощо. Водночас один і той самий засіб транспорту протягом звітного періоду можуть використовувати інші егері. Тому, на нашу думку, амортизація машин і механізмів є загальновиборничими витратами з точки зору формування витрат на ведення мисливського господарства, організації та проведення полювання і побічних промислів.

Загалом до складу елемента **«Амортизація»** входять сума нарахованої амортизації основних засобів, що використовують у господарстві (будівлі й споруди господарського, адміністративного і культурно-побутового призначення, обладнання, транспортні засоби, інструменти та інвентар тощо), нематеріальних активів (програмне забезпечення) та інших необоротних матеріальних активів (мисливська зброя, вулики).

Окрім розглянутих вище елементів виділяють також **«Інші операційні витрати»**, зокрема в мисливських господарствах на рівні обходу такими є витрати на послуги зв'язку, витрати на відрядження егерів, оплата виконаних робіт та наданих послуг сторонніми організаціями, інші витрати. Крім того, до складу елемента «Інші операційні витрати» включають витрати, які не увійшли до складу попередніх елементів, зокрема, витрати на придбання ліцензій,

відстрільних карток та інших спеціальних дозволів, що видані для ведення господарської діяльності, вартість спецодягу та спецвзуття єгерів та мисливствознавців; витрати на послуги зі штучного осіменіння тварин; витрати на відрядження, послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування, платежі за страхування майна, а також окремих категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я у випадках, передбачених законодавством.

Отже, групування витрат за економічними елементами дає можливість одержати інформацію про те, що саме й на яку суму витрачено у процесі виробництва й реалізації в цілому на підприємстві. Однак таке групування не дозволяє здійснювати контроль і аналіз витрат за їх цільовим призначенням. Для цього необхідно використовувати групування витрат за статтями калькулювання, яке залежить від технології та організації виробництва, видів продукції й наданих послуг, методів планування та калькулювання витрат.

**Класифікація витрат за статтями калькуляції** має враховувати не тільки потреби фінансового обліку щодо визначення обсягу витрат мисливського господарства загалом, а й давати можливість визначення собівартості:

➤ наданих послуг з організації та проведення полювань за їх видами та видами тварин, дозволених

до добування, 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), живовіддвлених тварин, диких тварин і птахів при їх штучному розведенні;

➤ продукції побічних промислів (ягоди, гриби, горіхи, лікарсько-технічна сировина тощо);

➤ продукції, робіт і послуг допоміжних виробництв і підсобних господарств (мед, корми, вироби з дерева, енергія, послуги ремонту тощо).

Тому для потреб достовірного калькулювання собівартості вказаних об'єктів ми пропонуємо розподіляти витрати мисливських господарств також на витрати за видами полювань; продукції побічних промислів; робіт, послуг допоміжних виробництв; продукції підсобних господарств.

Класифікація витрат за статтями калькулювання також є інформаційною базою для складання планових і фактичних калькуляцій собівартості окремих видів продукції, робіт, послуг та організації аналітичного обліку виробничих витрат. Вона дає змогу здійснювати внутрішньогосподарський облік, контроль та аналіз витрат на виробництво за окремими видами продукції, структурними підрозділами і підприємством загалом, що забезпечує виявлення шляхів оптимізації витрат.

### **ВИСНОВКИ**

Для вдосконалення системи обліку і контролю витрат діяльності мисливських господарств проаналізовано підходи щодо класифікаційних ознак, переліку витрат та запропоновано необхідні класифікаційні ознаки – за видами операційної діяльності, за структурою основної операційної діяльності (витрати на ведення мисливських господарств, витрати на організацію та проведення полювань, витрати побічних промислів), за центрами витрат та місцями їх виникнення, за об'єктами калькулювання та внутрішнього контролю. Така класифікація витрат діяльності мисливських господарств дасть можливість сформулювати ґрунтовну інформаційну базу для системи їх обліку і контролю та прийняття управлінських рішень.

### **ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

1. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>

2. **Нападовська Л.** Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в прак-

тичній діяльності вітчизняних підприємств / Л.В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 50–63.

3. **Нападовська Л.В.** Управлінський облік: [підручник] / Л.В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К.: КНТЕУ, 2010. – 648 с.

4. **Голов С.Ф.** Управлінський облік: [підручник] / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

5. **Голов С.Ф.** Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К.: Автоінтерсервіс, 1996. – 544 с.

6. **Методичні** рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України: наказ Державного комітету лісового господарства України від 08.11.2002 р. № 146 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kadrlis.com.ua>

7. **Энтони Р.Дж.** Учет: ситуации и примеры / Р.Дж. Энтони; пер. с англ.; под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

8. **Хорнгрен Чарльз Т.** Бухгалтерский учет: управ-

ленческий аспект / Чарльз Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 416 с.

9. **Бухгалтерський** фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів); за ред. В.В. Сопка та О.В. Бойка. – К.: Фенікс, 2001. – 468 с.

10. **Куцик П.О.** Первинний облік і його місце в системі управління витратами / П.О. Куцик // Наукові праці Кіровоградського держ. техн. ун-ту: зб. наук. праць. – Кіровоград: КДТУ, 2003. – Вип. 4. – Ч. 1. – 529 с.

11. **Озеран В.О.** Методика та організація обліку витрат на підприємствах лісового господарства / В. Озеран, М. Чік // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 4. – С. 31–41.

Рассмотрены сущность и содержание затрат охотничьих хозяйств. Приведены общепринятые признаки классификации затрат в целом и предложены необходимые классификационные признаки для затрат охотничьих хозяйств – по видам операционной деятельности, по структуре основной операционной деятельности (затраты на ведение охотничьих хозяйств, затраты на организацию и проведение охот, затраты побочных промыслов), по центрам затрат и местам их возникновения, по объектам калькулирования и внутреннего контроля.

**Ключевые слова:** затраты, классификация затрат, центр затрат, места возникновения затрат, охотничьи хозяйства.

Essence and maintenance of costs of the hunting farms are considered in the article. The generally accepted signs over of classification of costs are brought on the whole and necessary classification signs are offered for the costs of the hunting farms – after the types of operating activity, after the structure of basic operating activity (costs are on the conduct of the hunting farms, expense on organization and realization of hunts, expense of side trades), after the centers of costs and places where the costs arise, after the objects of calculation and internal control.

**Keywords:** costs, classification of costs, center of costs, place of origin of costs, hunting farms.

НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

**Бухгалтерський  
облік і аудит**

**Перше** професійне видання в незалежній Україні

Журнал визнако ВАК України як професійне видання з бухгалтерського обліку та аудиту (постанова Президії ВАК від 22.12.2010 р. № 1-05/8)



Передплатні індекси у каталозі періодичних видань ДП "Преса"

українською мовою **74053**

**74054** російською мовою