

УДК 657.47: 658+657.6

# ОБЛІК ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ З ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ ПОЛЮВАННЯ

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

**ГАЛИНА ГОВДА**  
канд. екон. наук, старший  
викладач кафедри обліку  
і аудиту НЛТУ України

Розглянуто організаційні та методичні засади обліку витрат та калькулювання собівартості послуг з організації та проведення полювання у мисливських господарствах. Запропоновано форми первинної документації, які дозволяють забезпечити поточний облік витрат на організацію та проведення полювань, уточнено визначення поняття «місце виникнення витрат», викладено методiku обліку витрат за видами полювань і тварин, дозволених до добування; та калькулювання собівартості послуг з організації та проведення полювань (об'єкти калькулювання, калькуляційні одиниці та метод калькулювання).

**Ключові слова:** витрати, центр витрат, місця виникнення витрат, організація та проведення полювання, об'єкти калькулювання, калькуляційні одиниці, метод калькулювання.

## ВСТУП

Організація обліку витрат та методика калькулювання собівартості послуг для потреб управління – це складний комплексний процес, який включає групування витрат за об'єктами обліку і калькулювання.

Проблеми теорії, методології та організації обліку витрат і калькулювання собівартості послуг досліджували вітчизняні вчені: В.І. Бачинський, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.М. Давидов, Й.Я. Даньків, В.А. Дерій, Я.Д. Крупка, П.О. Куцик, С.Ф. Легенчук, Л.Г. Медвідь, Л.В. Нападовська, В.О. Озеран, Ю.В. Панченкова, М.С. Пушкар, К.І. Редченко, В.С. Рудницький, І.Б. Садовська, В.В. Сопко, В.О. Шевчук, І.Й. Яремко та ін., а також зарубіжні вчені: П.С. Безруких, Глен А. Велш, Р. Друрі, Р. Ентоні, В. Ф. Палій, Дж. Рис, Даніел Г. Шорт та інші.

Проблемам впровадження управлінського обліку за місцями виникнення витрат, центрами витрат і центрами відповідальності приділяється значна увага вчених, але їх дослідження стосуються лише вирішення проблем обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у виробничих підприємствах.

Критична оцінка практики ведення обліку витрат та калькулювання собівартості послуг з організації та проведення полювань у мисливських господарствах дала змогу виявити суттєві недоліки, які викликають принципові зауваження:

1) неналежне документування витрат;

2) неналагодженість документообігу щодо відповідальних осіб та термінів;

3) недостатня аналітичність обліку витрат;

3) відсутність єдиного підходу до відображення інформації про витрати у різних господарствах;

4) відсутність групування витрат за місцями виникнення і центрами витрат (відповідальності);

5) формування витрат лише на ведення мисливського господарства, що не дає можливості визначати витрати на наданих послуг з організації та проведення полювань витрати побічних промислів;

6) різнобій у переліку статей витрат у різних мисливських господарствах та віднесення одних і тих же витрат до різних статей калькулювання тощо.

Такі недоліки викликають зниження достовірності облікової інформації, неточність калькуляційних розрахунків, відсутність внутрішнього контролю витрат та неможливість ефективного управління. Щодо мисливських господарств, то їм характерні певні особливості діяльності, пов'язані з веденням самого господарства, наданням послуг з організації та проведення полювань і побічними промислами. Ці особливості мають визначальний вплив на організацію обліку витрат, хоча залишились поза увагою наукових досліджень.

**Мета статті** – обґрунтування та розроблення організаційних та методичних засад обліку витрат та калькулювання собівартості послуг з організації та проведення полювань у мисливських господарствах.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Ефективність управлінського обліку витрат у великій мірі залежить від якості інформації, сформованої на етапі первинного обліку. Основною складовою інформаційних ресурсів в управлінському обліку на думку Садовської І. Б. є документування [1].

Погоджуємося з думкою Полянської О.А., про те що «розробка ефективного та водночас раціонального первинного обліку є дуже важливим питанням у діяльності підприємства, адже від змісту та форм первинних документів залежить якість управлінського обліку, інформації, яку він продукує, і відповідно якість прийнятих на підприємстві управлінських рішень, причому не лише оперативного характеру, а й стратегічного» [2, с.123].

Основою бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат на організацію та проведення полювання у мисливських господарствах є первинний облік, як сукупність робіт з утворення доказів про господарські факти, тобто процес документування – створення носіїв первинних даних. Цей процес вміщує таку послідовність операцій: виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку; вимірювання у межах системи показників, що застосовуються в бухгалтерському обліку (грошові, натуральні трудові); фіксація інформації у відповідних носіях облікових даних — документах. Якість і швидкість руху облікової інформації залежать від ступеня оптимальності переліку даних про об'єкти обліку, їх стан, форму функціонування, що у спеціальній літературі має назву «облікової номенклатури» [3, с.11].

Можна погодитись з думкою проф. Свірко С. В., що складовими організації бухгалтерського обліку, як у розрізі етапів облікового процесу, так і його напрямів, є: облікові номенклатури, носії облікової інформації, рух носіїв облікової інформації [4, с. 10].

Формування облікових номенклатур важлива складова організації бухгалтерського процесу. Їх наявність сприяє ліквідації дублювання в обліку, обґрунтованому вибору первинних документів, облікових реєстрів, формуванню документообігу, документопотоків тощо.

Вивчивши практику діяльності мисливських та лісомисливських господарств Західного регіону України нами виявлено, що для оформлення одних і тих господарських операцій ними використовуються первинні документи різних форм та змісту. При цьому відсутня єдина система облікової номенклатури, яка б відображала не лише факт здійснення господарської операції, але і її кількісні показники: обсяг виконаних робіт і робочого часу та витрати на їх ви-

конання. Крім цього, нами виявлено, що первинні документи, які використовуються, не містять необхідної інформації щодо витрат мисливського господарства за його основними видами діяльності та об'єктами обліку, місцями виникнення і центрами витрат. Це обумовлює необхідність розроблення, удосконалення, систематизації та уніфікації первинних документів з урахуванням потреб у відображенні витрат на організацію та проведення полювання.

На нашу думку, первинний облік у мисливських господарствах повинен бути організований таким чином, щоб витрати можна було відображати та контролювати, в першу чергу, за визначеними основними видами діяльності:

- ведення мисливського господарства (виготовлення та ремонт біотехнічних споруд; підгодівля диких, живовідловлених та тварин у розплідниках; вирощування та заготівля кормів; охорона та облік диких тварин і птахів; селекційний відстріл; відстріл хижих та шкідливих тварин і птахів, екологічні заходи).

- організація та проведення полювання (послуги з організації полювання, транспортні послуги по доставці до місця полювання, егерські послуги, послуги загоничів, послуги з розроблення туш впольованих тварин, виготовлення трофеїв, обробки шкур тощо).

- побічні промисли (заготівля (збір) продукції побічного лісового користування (дикорослих ягід та плодів, грибів, горіхів, лікарсько-технічної сировини) та другорядних лісових матеріалів (сік березовий та кленовий, луб, кора та інші деревні матеріали, деревна зелень тощо)).

- підсобні господарства (сільське господарство (тваринництво та рослинництво, садівництво), рибицтво, бджільництво тощо).

- допоміжні виробництва (майстерні з виготовлення трофеїв та ремонтно-механічні, цехи з розробки туш, утримання транспорту, енергетичні господарства).

Одним з основних видів послуг, які надаються мисливськими господарствами є організація та проведення полювання. Для забезпечення достовірної інформації щодо цих послуг первинний документ повинен вміщувати такі дані: вид полювання та вид тварин чи птахів, на які проводилось полювання; номери і вид дозвільних документів на право полювання; обсяг робіт, що проведені для підготовки та організації полювання; його результативність та витрати матеріалів господарства, з цим пов'язані. Тому нами розроблено Акт з організації та проведення полювань (табл. 1), який вміщує всі необхідні облікові номенклатури.

ДП "Мисливське господарство "Стир"  
(назва підприємства)

форма №

"ЗАТВЕРДЖУЮ"  
Директор ДП "МГ "Стир"  
Яремчук А. П.  
26 листопада 2012 року

**Акт з організації та проведення полювання № 124**  
«24» листопада 2012 р.

Нами, комісією, призначеною наказом № 68 від «01» листопада 2012 р., у складі:  
головного мисливствознавця Яремчука А.П.

(прізвище, ініціали)

егерів Бордуляка В.Т., Сірацького В.Я.

(прізвище, ініціали)

та учасників полювання: Семенко О.П., Рибак Л.Т.

(прізвище, ініціали)

складено даний акт про те, що 24 листопада 2012 року на території обходу №5 ДП "МГ "Стир" відбулося колективне облавне полювання на кабана.

(індивідуальне, колективне, облавне) (вид тварини)

Старший групи Семенко О. П. (при колективному полюванні)  
(прізвище, ініціали)

Документи на право проведення полювання:

Вид документа	Номер документа	Ким видано	Вид тварин	Видано дозвіл	Результативність
Ліцензія	038876	Львівське ОУЛМГ	кабан	Семенко О.П.	добуто тварину
Ліцензія	038867	Львівське ОУЛМГ	кабан	Рибак Л.Т.	промах

Задіяні працівники господарства:

Єгері 2 двоє (осіб); Нагоничі 8 вісім (осіб).

Виконані роботи з організації полювання:

Обстеження місця полювання та висліджування звірів 4 (чотири) (год.)

Визначення в натурі:

стрілкових ліній 2 (дві) години. місця стійок мисливців 2 (дві) години.

Зустріч та супровід мисливців на місце полювання 1 (одна) год.

Проведення інструктажу з техніки безпеки 1 (одна) година 2 осіб.

Поселення: у кімнати для приїжджих 2 (двоє) осіб. у будиночки мисливця – (осіб)

Полювання (результативне, нерезультативне) результативне

Добуто в результаті полювання:

Вид тварини	Стать тварини	Вік тварини	Вага тварини (кг)	Довжина ікол (для кабана)
кабан	самець	середньовіковий	81	11 і 10,5 см

Виконані роботи з обробки добутих тварин:

Білування тварин 1 (одна) шт.;

Розробка туші 1 (одна) шт.;

Оброблення трофеїв ікла 4 (чотири) шт.;

Оброблення шкіри 1 (одна) шт.;

Підготовка м'яса і трофеїв до транспортування 39 (тридцять дев'ять) кг, 4 (чотири) шт.

Витрачено	Вид, марка	Одиниці виміру	Кількість	Примітки
Пальне	А-76	л	28	автомобіль УАЗ-469
Олива	М10Г	л	5	автомобіль УАЗ-469
Матеріали	картопля	кг	16	для приманки
	буряк	кг	18	для приманки
Набої	–	–	–	мисливців

Підписи комісії:

Гол. мисливствознавець

Єгер

Учасники полювання

Яремчук А.П.

Бордуляк В.Т.

Сірацький В.Я.

Семенко О.П.

Рибак Л.Т.

Згідно Закону України «Про мисливське господарство та полювання» добута шляхом полювання перната дичина та хутрові тварини, а також субпродукти добутих копитних тварин є власністю мисливця. Мисливець повинен передати м'ясо, шкіри, роги та ікла користувачу мисливських угідь, після чого він має пріоритетне право їх придбати у господарства за встановлену плату (при чому м'ясо зі знижкою

30% – так звана частка мисливця) [5]. За бажанням мисливців егерями господарства можуть бути виконані роботи з обробки туші та трофеїв впольованих тварин і птахів. Результати такої роботи і витрати матеріалів на них автором пропонується оформляти Актом на розробку туші добутої тварини (табл. 2) та Актом препарування тварин та оброблення трофеїв (табл. 3)

Таблиця 2

ДП "Мисливське господарство "Стир"  
(назва підприємства)

форма №

"ЗАТВЕРДЖУЮ"  
Директор ДП "МГ "Стир"  
Яремчук А. П.  
26 листопада 2012 року

**Акт на розробку туші добутих тварин № 48**  
«24» листопада 2012 р.

Нами, комісією, призначеною наказом № 68 від «01» листопада 2012 р., у складі:

головного мисливствознавця Яремчука А.П.  
(прізвище, ініціали)

егерів Бордуляка В.Т., Сірацького В.Я.  
(прізвище, ініціали)

складено даний акт про те, що «24» листопада 2012 року егерями господарства розроблено тушу 1 (одного) кабана, самця, середньовікового, вага туші – 81 кг.

(кількість і назва тварини, стать, вік, вага)

добутої під час полювання мисливцем за ліцензією № 066828 на добування кабана.

При цьому встановлено наступний вихід продукції:

№ з/п	Назва продукції	Один. виміру	Кількість	Ціна (грн. коп.)	Вартість (грн. коп.)
1	М'ясо парне	кг	39	50,00	1950,00
2	Субпродукти:				
	Язик	кг	0,5	35,00	17,50
	Печінка	кг	1,8	35,00	63,00
	Нирки	кг	0,8	10,00	8,00
	Серце	кг	0,6	25,00	15,00
	Легені	кг	1,5	18,00	27,00
	Інші	кг			
3	Шкіра (тварина доросла)	шт.	1	65,00	65,00
4	Трофей (ікла 11 і 10см)	шт.	1	990,00	990,00
	<b>Разом</b>	–	–	–	<b>3135,50</b>

Сума прописом три тисячі тридцять п'ять грн. 50 коп.

**Підписи комісії:**

Гол. бухгалтер  
Гол. мисливствознавець  
Сгер

Гром'як Т.В.  
Яремчук А.П.  
Бордуляк В.Т.  
Сірацький В.Я.

ДП "Мисливське господарство "Стир"  
(назва підприємства)

форма №

"ЗАТВЕРДЖУЮ"  
Директор ДП "МГ "Стир"  
Яремчук А. П.  
26 листопада 2012 року

**Акт препарування тварин та оброблення трофеїв кабана № 49**  
«24» листопада 2012 р.

Нами, комісією, призначеною наказом № 68 від «01» листопада 2012 р., у складі:  
головного мисливствознавця Яремчука А.П.

(прізвище, ініціали)

егерів

Бордуляка В.Т., Сірацького В.Я.

(прізвище, ініціали)

складено даний акт про те, що «24» листопада 2012 року егерями господарства здійснено обробку трофеїв добутого кабана під час полювання мисливцем за ліцензією № 037989 на добування кабана.

Виконано наступні операції:

Зняття шкіри 1 (одна) шт.

Відпилювання, очищення та відбілювання черепа 1 (одна) шт.

Оброблення ікол 4 (чотири) шт.

При цьому встановлено наступний вихід трофейної продукції:

№ з/п	Назва продукції	Один. виміру	Кількість
1	Трофей	кг	ікла
2	Довжина нижнього ікла:		
	правого	см	11
	лівого	см	10,5
3	Шкіра	шт.	1 (середньовікова)

Для оброблення використано наступні матеріали:

Назва	Вид, марка	Одиниці виміру	Кількість	Примітка
Вода		л	30	для виварювання
Віск		грам	10	

**Підписи комісії:**

Гол. бухгалтер  
Гол. мисливствознавець  
Єгер

Гром'як Т.В.  
Яремчук А.П.  
Бордуляк В.Т.  
Сірацький В.Я.

Організація документального оформлення господарських операцій мисливського господарства залежить не лише від чіткого визначення облікових номенклатур первинного обліку, але й від упорядкування їх руху з моменту оформлення до передачі для записів в бухгалтерському обліку та подальшого зберігання в архіві. У цьому процесі можуть брати участь багато виконавців, що потребує заздалегідь продуманої системи їхніх дій і процедур руху первинних документів як у просторі, так і в часі. В мисливських господарствах переважна більшість документів формуються на рівні егерського обходу і до-

даються до звіту егеря, який передається мисливствознавцю. Так, до прикладу, маршрут руху акта з організації та проведення полювань, повинен складатися з таких етапів:

- складання акта (2 примірники) комісією у день проведення полювання;
- затвердження акта керівником підприємства;
- передача актів мисливствознавцю для відмітки про використанні ліцензії і передачі першого примірника учасникам полювання;
- передача одного примірника акта учасникам полювання;

- передача другого примірника акта егерю для відображення даних про полювання у звіті та відомості витрачених матеріалів при добуванні та відстрілі диких тварин;

- передача другого примірника акта мисливствознавцю разом зі звітом егеря та відомостями витрачених матеріалів для складання;

- внесення мисливствознавцем даних на підставі акту до контрольно-накопичувальних відомостей;

- передача акта разом з контрольно-накопичувальними відомостями в бухгалтерію;

- складання зведених відомостей бухгалтером;

- зберігання акта в бухгалтерії;

- передача акта на зберігання в архів.

Організація обліку витрат для потреб управління – це складний комплексний процес, який включає групування витрат за об'єктами обліку і при цьому необхідною вимогою є ведення обліку за місцями виникнення, центрами витрат і центрами відповідальності.

Щодо мисливських господарств, то їм характерні певні особливості діяльності, пов'язані з веденням самого господарства, наданням послуг з організації та проведення полювань і побічними промислами. Ці особливості мають визначальний вплив на організацію обліку витрат, хоча залишились поза увагою наукових досліджень.

Вважаємо, що облік витрат мисливських господарств – це сукупність робіт з групування та відображення в аналітичному розрізі матеріальних, трудових та інших ресурсів, що були використані у звітному періоді. До них варто відносити: суцільне, безперервне, належне документування витрат; відокремлення витрат за видами операційної та структурою основної операційної діяльності; групування витрат за об'єктами обліку – місцями виникнення витрат та за центрами витрат (центрами відповідальності) з урахуванням відповідності їх нормам, лімітам, нормативам; групування витрат за економічними елементами та калькуляційними статтями; розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання; групування витрат за рахунками бухгалтерського обліку; формування інформаційної бази для здійснення аналізу, контролю та управління.

Витрати на ведення мисливського господарства формуються з витрат, що виникають в межах структурних одиниць (егерських обходів). Одночасно егері займаються організацією і проведенням полювань та побічними промислами. Їх роботу організують

або головний мисливствознавець з колективом мисливствознавців або мисливствознавець. Такі особливості мають бути враховані при визначенні основних засад організації обліку витрат в мисливських господарствах.

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. Поділ на центри витрат у мисливському господарстві має бути багаторівневий. Так центри витрат основної діяльності пропонуємо виокремлювати на трьох рівнях: перший рівень – це власне основна операційна діяльність та інша операційна діяльність господарства. Другий рівень центрів витрат формують види основної операційної діяльності: ведення мисливського господарства, організація та проведення полювань, побічні промисли та види іншої операційної діяльності: допоміжні виробництва і підсобні господарства.

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. Своєю чергою цехи з розробки туш добутих тварин та виготовлення трофеїв, ремонтно-механічна майстерня, котельня, ферма, пасіка та інші допоміжні виробництва та підсобні господарства виступають також центрами витрат третього рівня.

У системі управлінського обліку перелічені центри витрат та місця їх виникнення 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.

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. На нашу думку, місцями виникнення витрат є безпосередньо місця первісного споживання виробничих ресурсів, а саме робочі місця, виробничі дільниці, зміни, бригади, виробничі групи однорідних виробів, види робіт (послуг), залежно від організації та технології виробництва, ха-

рактеру продукції, робіт та послуг, згідно з якими організовується планування, нормування, первинний облік та контроль витрат.

У мисливських господарствах такими місцями виникнення витрат є: види робіт, що виконуються егерями; види послуг, що надаються егерями – послуги з організації та проведення окремого полювання, розробка туш, виготовлення трофеїв й інші послуги; окремі цехи з розробки туш та виготовлення трофеїв, майстерня з ремонту транспорту, столярна майстерня, котельня, тощо.

Витрати на організацію та проведення полювань формуються з витрат окремих обходів за видами полювань (індивідуальними, колективними, облавни-

ми) та видами тварин дозволених до добування, тобто відповідно до місць їх виникнення.

Унаслідок проведеного дослідження нами визначено, найсуттєвішими за обсягами у мисливських господарствах є матеріальні витрати. Тому пропонується облік матеріальних витрат починати з документального оформлення витрат за кожним місцем їх виникнення, а саме за видами організованих та проведених полювань (табл. 1–3). Для організації оперативного обліку витрачених матеріалів та узагальнення інформації при організації та проведенні полювань нами пропонується оформляти Відомість витрачених матеріалів при добуванні та відстрілі тварин (табл. 4).

*Таблиця 4*  
форма №

ДП "Мисливське господарство "Стир"  
(назва підприємства)

**Відомість витрачених матеріалів при добуванні та відстрілі тварин**  
*за 21-30 листопада 2012 року*  
(декада) (місяць) (рік)

обхід № 5 егер Мазепа Я. І.  
(прізвище, ініціали)

Вид роботи	Документ		Витрачено матеріалів							
	назва, номер	дата	бензин А-76 (л)	олива М10Г (л)	картопля (кг)	буряк ст. (кг)	набої (шт.)	рукавиці (пара)	пшениця (кг)	мішки (шт.)
			кількість	кількість	кількість	кількість	кількість	кількість	кількість	кількість
Полювання:										
індивідуальне	акт № 121	21.11.12р.	4	–	–	–	8	–	4	–
	акт № 122	23.11.12р.	10	1	5	10	–	–	–	–
Разом			14	1	5	10	8	–	4	–
колективне			–	–	–	–	–	–	–	–
облавне	акт № 124	24.11.12р.	28	5	16	18	–	–	–	–
Разом за полюванням			42	6	21	28	8	–	4	–
Селекційний відстріл	акт № 64	21.11.12р.	12	1	–	–	6	2	–	–
Відстріл хижих та шкідливих тварин і птахів	акт № 63	27.11.12р.	8	–	–	–	10	4	–	6
Всього за декаду			62	7	21	28	24	6	4	6

Егер \_\_\_\_\_ Мазепа Я.І.  
(підпис)

Мисливствознавець \_\_\_\_\_ Яремчук А.П.  
(підпис)

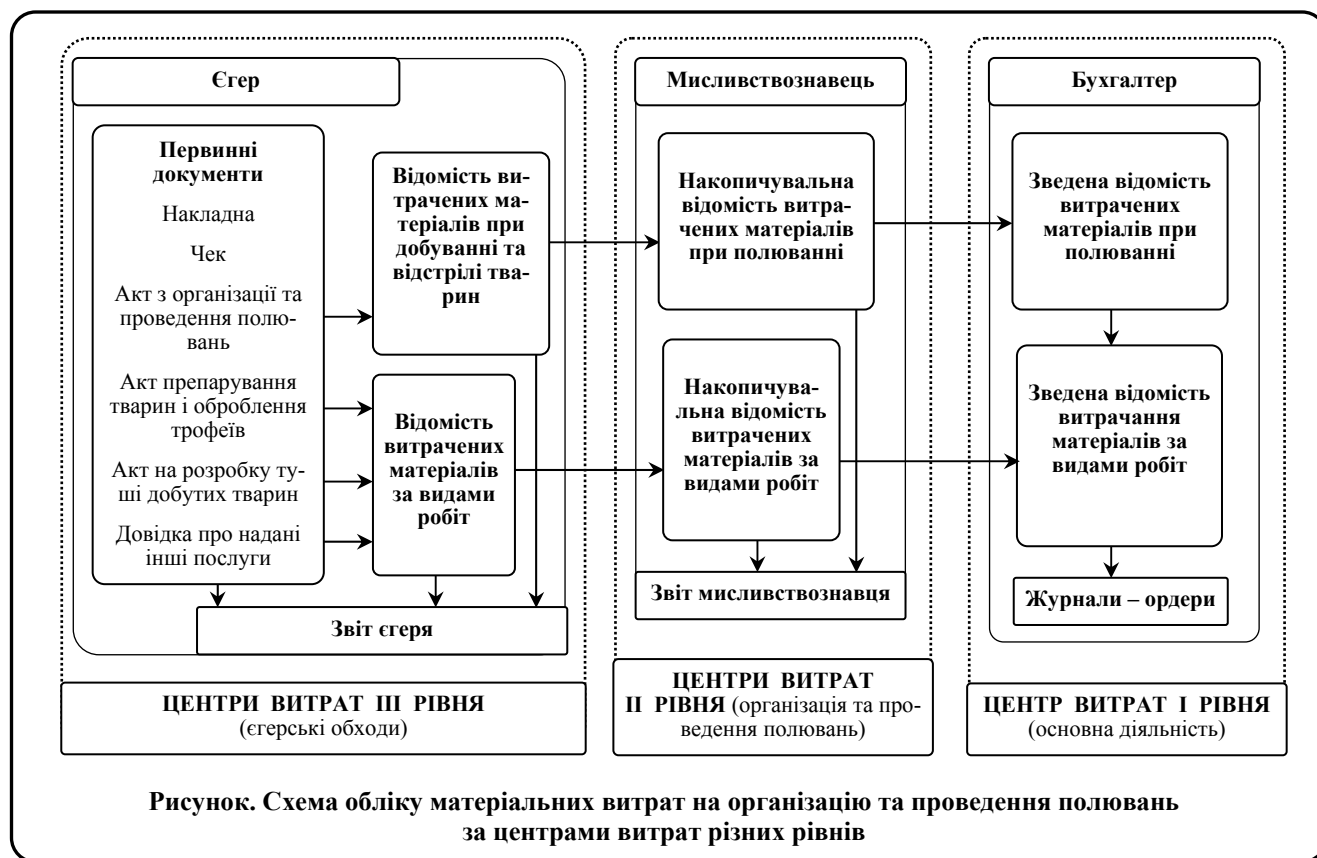
У цю відомість записи егер повинен здійснювати за кожним з видів полювань на підставі Актів організації та проведення полювань. Також у ній узагальнюються дані про витрати матеріалів на селекційний відстріл та відстріл хижих та шкідливих тварин і птахів.

У подальшому витрати на організацію та прове-

дення полювань пропонуємо узагальнювати бухгалтером на основі контрольно-накопичувальних відомостей у зведених відомостях за видами полювань загалом за місяць, у яких слід відображати витрачання кожного виду матеріалів у кількісних та вартісних показниках. Для цих потреб нами розроблена Зведена відомість витрачених матеріалів при організації та

проведенні полювань. На підставі даних зведених відомостей витрачання матеріалів бухгалтер зможе

здійснювати записи у журнали-ордери за відповідними рахунками синтетичного та аналітичного обліку.



Приклад розрахунку розподілу витрат на оплату праці та відрахувань на державне соціальне страхування єгерів за видами основної діяльності представлений у таблиці 5.

Таблиця 5

**РОЗРАХУНОК РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ТА ВІДРАХУВАНЬ НА ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ ЄГЕРІВ ЗА ВИДАМИ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ\***

Види основної операційної діяльності	Відпрацьований час єгерів		Сума нарахованої заробітної плати та відрахувань на державне соціальне страхування, грн.
	години	питома вага, %	
Ведення мисливського господарства	850	53	10907,40
Організація та проведення полювань	450	28	5672,40
Побічні промисли	300	19	3910,20
Разом	1600	100	20580,00

\* Складено на підставі даних ДП «Мисливське господарство «Стир» за вересень 2014 року

Амортизація, як елемент витрат, на нашу думку, у мисливських господарствах не може бути прямо віднесена на витрати конкретного виду робіт та послуг, так як досить часто один і той же основний засіб використовується при різних роботах та різними єгерями за звітний період (наприклад, трактор чи лег-

ковий автомобіль господарства). Тому нараховану амортизацію транспортних та інших основних засобів нами пропонується відносити до загальновиробничих витрат. Що стосується інших операційних витрат, до яких в мисливських господарствах відносять витрати на відрядження, на послуги зв'язку тощо, то,



на нашу думку, витрати на відрядження та зв'язок (використання рацій та мобільних телефонів) егерів і мисливствознавців мають включатися до загально-виробничих витрат.

Наступним етапом облікового процесу, що забезпечує калькулювання витрат за видами основної операційної діяльності, є зведений облік, який передбачає їх узагальнення за статтями витрат.

Мисливські господарства, здійснюючи зведений облік витрат, керуються галузевими Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України, затверджених Державним комітетом лісового господарства України в 2002 р. [6], виходячи з їх підпорядкування обласним управлінням лісового та мисливського господарства у структурі Державного агентства лісових ресурсів Міністерства агропромполітики України.

Проте, вивчення наукового доробку вітчизняних вчених показало, що відсутні дослідження щодо проблем методики зведеного обліку витрат діяльності у мисливських господарствах. Як наслідок, особливості цієї методики не знайшли свого відображення у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України [6].

Вирішення поставленої проблеми, в першу чергу, залежить від чіткого визначення поняття «зведений облік витрат». Варто зазначити, що у нормативних документах та науковій літературі воно визначається по-різному. Так у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України, затверджені Державним комітетом лісового господарства України в 2002 р. [6] та у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України № 373 від 09.07.2007 р. [7] поняття «зведений облік витрат на виробництво» трактується ідентично як «...узагальнення за об'єктами обліку всіх витрат за місяць з урахуванням змін залишків незавершеного виробництва і калькулюванням (визначенням) фактичної виробничої собівартості випущеної продукції (виконаних робіт, послуг). Воно очевидно ґрунтується на визначеннях вчених 20-го століття, що «зведений облік витрат – це узагальнення за об'єктами обліку витрат усіх оборотів за місяць із урахуванням

зміни залишків незавершеного виробництва та виявлення фактичної собівартості випуску продукції» [8] або «зведений облік витрат на виробництво – це спосіб узагальнення собівартості кінцевих продуктів за даними аналітичного обліку витрат за об'єктами калькулювання в розрізі структурних підрозділів підприємства й центрів витрат» [9, с. 185]. Такої ж думки дотримуються і деякі сучасні науковці, вказуючи, що «зведений облік затрат на виробництво – це узагальнення за об'єктами обліку всіх затрат за місяць з урахуванням змін залишків незавершеного виробництва й калькулювання фактичної виробничої собівартості одиниці готової продукції (робіт, послуг)» [10, с. 608]. Більш сучасне визначення зведеного обліку витрат наводять Білик М. С., Загородній А. Г., Корягін М. В. [11] та Озеран В. О., Чік М. Ю. [12], вказуючи, що це етап завершення обліку використання ресурсів, що передує калькулюванню собівартості продукції. На нашу думку, методологічно калькулювання це окремий процес, що є наступним етапом облікової роботи, а тому не може входити до поняття «зведений облік». Загалом погоджуючись з визначенням учених львівської школи, вважаємо за потрібне його уточнити таким чином: «зведений облік витрат це завершальний етап обліку використаних ресурсів за об'єктами обліку (центрами витрат), елементами і статтями витрат, що передує калькулюванню собівартості продукції, робіт, послуг». Стосовно мисливських господарств, то їх організаційні і технологічні особливості обумовлюють застосування поняття «зведений облік витрат діяльності», а не виробництва.

Вивчивши практику діяльності мисливських господарств, можемо стверджувати, що єдина методика зведеного обліку витрат основної операційної діяльності відсутня. Вважаємо, що зведений облік витрат операційної діяльності мисливських господарств є узагальненням витрат за їх центрами, елементами і статтями витрат з метою подальшого визначення фактичних витрат на ведення мисливського господарства, фактичної собівартості послуг з організації та проведення полювань і фактичної собівартості продукції, робіт, послуг побічних промислів, допоміжних виробництв і підсобних господарств.

Важливим етапом зведеного обліку витрат є розподіл загально-виробничих витрат. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [13] та Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт,

послуг) на підприємствах лісового господарства України, затверджених Державним комітетом лісового господарства України в 2002 р. [6] загально-виробничі витрати поділяються на постійні та змінні, що обумовлює методику їх розподілу та списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Виходячи з визначення нормальної потужності, наведеної у П(С)БО 16, як очікуваного середнього обсягу діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва, у мисливських господарствах вона визначається відповідно до затверджених ОУЛМГ лімітів на відстріл копитних диких тварин з урахуванням їх кількості на території мисливських угідь, а також даних обліку хутрових звірів та пернатої дичини.

За результатами дослідження виявлено, що обсяг постійних загально-виробничих витрат фактично не

залежить від показника нормальної потужності. У той же час, практика діяльності мисливських господарств свідчить, що частка постійних витрат у сумі загально-виробничих є незначною, а тому вони можуть списуватися в повному обсязі на витрати операційної діяльності. Ураховуючи організаційно-технологічні особливості діяльності та відповідно до нормативних документів мисливські господарства не ведуть окремого обліку постійних та змінних загально-виробничих витрат [6]. Враховуючи особливості діяльності мисливських господарств, вважаємо, що розподіл загально-виробничих витрат варто здійснювати у два етапи.

Спочатку всю суму загально-виробничих витрат необхідно розподілити між витратами основної операційної діяльності та витратами іншої операційної діяльності, використавши за базу розподілу суму нарахованої заробітної плати основних працівників: егерів та робітників допоміжних виробництв і підсобних господарств (табл. 6).

Таблиця 6

**РОЗРАХУНОК РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ  
ЗА ВИДАМИ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ МИСЛИВСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА\***

Види операційної діяльності	Нарахована заробітна плата основних працівників		Сума загально-виробничих витрат, грн.
	сума, грн.	питома вага, %	
Витрати основної операційної діяльності	19500	79,3	15384,00
Витрати іншої операційної діяльності	5100	20,7	4016,00
Разом	24600	100	19400,00

\* Складено на підставі даних ДП «Мисливське господарство «Стир» за вересень 2014 року

Наступним етапом є розподіл суми загально-виробничих витрат, що відносяться до основної операційної діяльності, між її видами: веденням мисливського господарства, організацією та проведенням полювань, побічними промислами. Базою розподілу

у цьому випадку може бути відпрацьований час егерів, тобто той же показник, що нами рекомендується для розподілу витрат на оплату праці та відрахувань на державне соціальне страхування за видами основної операційної діяльності (табл. 7).

Таблиця 7

**РОЗРАХУНОК РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ  
ЗА ВИДАМИ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ МИСЛИВСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА\***

Види основної операційної діяльності	Відпрацьований час егерів		Сума загально-виробничих витрат, що відносяться до основної операційної діяльності, грн.
	години	питома вага, %	
Ведення мисливського господарства	850	53	8153,52
Організація та проведення полювань	450	28	4307,52
Побічні промисли	300	19	2922,96
Разом	1600	100	15384,00

\* Складено на підставі даних ДП «Мисливське господарство «Стир» за вересень 2014 року

Для відображення витрат операційної діяльності мисливських господарств у фінансовому обліку використовують синтетичні рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати». На нашу думку, до синтетичного рахунку 23 «Виробництво» варто відкрити субрахунок 232 «Організація та проведення полювання», що дозволить згрупувати інформацію про витрати на організацію та проведення полювань. Для детального обліку та з метою подальшого калькулювання собівартості послуг з організації та проведення полювання нами пропонується відкрити такі аналітичні рахунки відповідно до видів полювань: 232.1 «Індивідуальні полювання», 232.2 «Колективні полювання», 232.3 «Облавні полювання».

У науковій літературі калькулюванню собівартості продукції, робіт, послуг відводять різну роль: від методичного прийому для складання калькуляцій [14, с. 491] до засобу отримання інформації для системи управління про формування собівартості продукції (робіт, послуг) на всіх етапах виробничого циклу, а також за місцями виникнення витрат [15, с. 127].

Ще з початку ХХ століття облік витрат вважався однією з найважливіших ділянок виробничого обліку, оскільки управління виробничими витратами та собівартістю неможливе без наявності достовірної бухгалтерської інформації. Низка вчених намагались визначити сутність калькулювання і трактували його як обчислення витрат на переробку, утримання і заготівлю (Дитякин Ф. Т. [16, с. 231], Філімонов М. Г. [17, с. 14]) або обчислення собівартості товару (Гольдин А.Л. [18, с. 460]). У той же час калькулювання пропонувалось застосовувати для визначення ціни (Бабенко І. П. [19, с. 40]) та виручки від реалізації (Дитякин Ф. Т. [16, с. 231], Філімонов М. Г. [17, с. 14], Хабаров М. Є. [20, с. 53]).

На нашу думку, суть калькулювання полягає у системі прийомів та складових елементів визначення в грошовому виразі витрат господарства загалом та за напрямками основної діяльності, а також окремого виду виготовленої продукції, виконаної роботи, наданої послуги.

Розглядаючи калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг як систему науково обґрунтованих прийомів та елементів, варто погодитись з думкою Мацкевичюса І. С., що самостійними складовими її є: об'єкти калькулювання, калькуляційна одиниця,

методи калькулювання, номенклатура калькуляційних статей витрат, методика віднесення прямих витрат на окремі об'єкти обліку, методика розподілу непрямих витрат на об'єкти калькулювання, методика розрахунку нормативної, планової та фактичної собівартості одиниці послуг [21, с.113].

Зважаючи на необхідність визначення собівартості наданих послуг з організації та проведення полювання є потреба в обґрунтованому виділенні об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць.

Так як об'єктами калькулювання мають виступати ті види послуг, за якими необхідна інформація про їхню собівартість, то відповідно до визначених нами об'єктів обліку при організації та проведенні полювань об'єктами калькулювання є окремі види полювань (індивідуальне, колективне, облавне), у тому числі за видами тварин, дозволених до добування.

З об'єктом калькулювання тісно пов'язані калькуляційні одиниці, які дозволяють визначити собівартість одиниці випущеної продукції, виконаної роботи чи наданої послуги. Калькуляційна одиниця повинна відображати кількісну одиницю продукції (робіт, послуг) певної якості, її споживчу вартість, бути економічно однорідною і забезпечувати співставлення калькуляцій однакової продукції різних мисливських господарств, бути стійкою у часі, практично зручною для розрахунків, відповідати одиниці ціноутворення.

М.С. Пушкар вважає, що калькуляційні одиниці відповідно до їх суті можна об'єднати у певні групи: натуральні – один виріб (штука, метр погонний, метр квадратний, метр кубічний, кг, л, т, кВт/год тощо); умовно-натуральні (1 умовна банка, 1 ткм, 1 умовна т тощо); приведені одиниці (маса продукту в перерахунку на вміст корисних речовин, 100 умовних банок консервів, умовний ящик скла тощо); експлуатаційні (одиниця потужності машин, двигунів, корисна площа будинку, параметри приладів тощо); одиниці часу (нормо-години, машино-дні тощо) [15, с. 133].

Вибір калькуляційної одиниці прямо залежить від обраного об'єкту калькулювання. Враховуючи технологічні особливості мисливських господарств, нами визначено, що калькуляційною одиницею при наданні послуг з організації та проведенні полювання є окреме полювання із зазначенням його виду (індивідуальне, колективне, облавне) та виду тварини, дозволеної до добування.

Важливим елементом калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг як системи є методи обліку витрат та калькулювання собівартості, тобто сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво, а також економічних розрахунків з метою визначення собівартості продукції, робіт і послуг.

Можна погодитись з думкою проф. Нападовської Л. В., яка зазначає, що для більш достовірного визначення собівартості продукції при виборі методу обліку витрат і калькулювання собівартості необхідно враховувати специфіку діяльності підприємства і насамперед технологію виробництва. Необхідно також враховувати, досягнення яких цілей управління повинен забезпечити вибір методу [10, с. 156]. Вона вважає, що залежно від об'єкта обліку застосовують позамовний, попроцесний та попередільний методи; залежно від повноти включення витрат до собівартості продукції застосовують методи калькулювання повної та методи калькулювання неповної собівартості; залежно від оперативності обліку та методу контролю витрат застосовують методи калькулювання фактичних витрат та методи калькулювання нормативних (стандартних) витрат.

Калькулювання собівартості наданих послуг з організації та проведення полювань є складовою системи управління витратами мисливського господарства і основою для визначення вартості наданих послуг та оцінки ефективності діяльності господарства, роботи структурних підрозділів та апарату управління. Узагальнюючи досвід науковців та практику діяльності мисливських господарств, нами пропонується для визначення собівартості послуг з організації та проведення полювання застосовувати позамовний метод. Цей метод дасть можливість отримати повну точну суму витрат на надання послуг, представити понесені витрати у розгорнутому (структурованому) вигляді, що дозволить визначити коливання певних видів витрат, їх вплив на собівартість послуги з організації та проведення полювання, а також на результати діяльності мисливського господарства загалом. Особливістю позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості послуг є те, що на кожне замовлення відкривається окрема облікова картка, у якій накопичуються відповідні витрати. Для мисливських го-

сподарств нами запропоновано складати Акт з організації та проведення полювань (табл. 1), який заміняє облікову картку замовлення та вміщує інформацію про кількість задіяних працівників, виконані роботи з організації полювання та обробки добутих тварин, витрачені матеріали. У нашому випадку, як зазначалось раніше, об'єктами калькулювання є окремі види полювань (індивідуальне, об'єднане, колективне) за видами тварин, дозволених до добування. Собівартість окремого полювання буде визначатися шляхом ділення фактичних витрат на організацію та проведення всіх індивідуальних (об'єднаних, колективних) полювань на кількість проведених полювань кожного виду.

У зв'язку з тим, що основою для проведення полювань є визначена кількість лімітів та виданих ліцензій на право полювання, а доходи від полювань є основними доходами мисливських господарств, ми вважаємо за необхідне, як зазначалось вище, вести окремих субрахунок 232 «Організація та проведення полювань» з чітко визначеними статтями витрат, що дозволить складати планові та фактичні калькуляції на надання таких послуг та визначити їх вартість. Номенклатура статей витрат на організацію та проведення полювань наведена нами у калькуляції на надання послуг з організації та проведення індивідуального полювання на сезон полювання на кабана (табл. 8).

Враховуючи єдиний методичний підхід, нами пропонується групувати матеріальні витрати на організацію і проведення полювань за статтями «Купівельні матеріали», «Паливо та енергія», а також виокремлювати статтю «Послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій». Особливістю калькулювання витрат на організацію і проведення полювань є виокремлення у їх складі статті «Витрати на придбання ліцензій» для відображення вартості ліцензій на право відстрілу копитних тварин. Це забезпечить контроль витрат та використання ліцензій як самим господарством, так і обласними управліннями лісового та мисливського господарства. Організоване таким чином калькулювання собівартості послуг з організації та проведення полювань формує інформаційну базу для внутрішнього контролю, ціноутворення та вибору стратегії управління.

"ЗАТВЕРДЖУЮ"  
Директор ДП "МГ "Стир"  
Яремчук А. П.  
01 серпня 2012 року

**КАЛЬКУЛЯЦІЯ  
на надання послуг з організації та проведення  
індивідуального полювання на сезон полювання 2012-2013 рр. на кабана**

№ з/п	Статті калькуляції	Одиниці виміру	Вартість одиниці	Кількість	Сума
1	<b>Купівельні матеріали</b>				
	пальне	л	9,8	15	147
	мастильні матеріали	л	11,38	2	22,76
	запчастини	–	–	–	–
	засоби лову	шт.	858,21	0,1	85,82
	приманки (картопля)	кг	0,65	16	10,4
	матеріали для первинної обробки трофеїв	л	1,25	30	37,5
	шкура	кг	1,2	0,17	0,20
	матеріали для розробки туші		–	–	–
	матеріали для підготовки до транспортування туш, м'яса, шкур, трофеїв				
	– замороження	шт.	4,5	5	22,5
	– упакування		–	–	–
	– дезінфекція шкур	мл	0,34	10	3,4
2	<b>Паливо та енергія</b>				
	дрова	м <sup>3</sup>	120	0,1	12,0
	вартість електроенергії для розробки туші і обробки трофея	кВт	33,72	4	134,88
3	<b>Послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій</b>				
	готельні послуги	–	–	–	–
	харчування	–	–	–	–
	транспортні	год	15	1	15
4	<b>Вартість ліцензії</b>	грн	600	1	600
5	<b>Витрати на оплату праці:</b>				
	основна заробітна плата егеря (егерів)	грн	31,5	8	252
	додаткова заробітна плата егеря (егерів)	грн	14,9	8	119,2
6	<b>Відрахування на соціальні заходи:</b>				
	егеря (егерів)	грн	17,26	8	138,09
7	<b>М'ясо кабана (20% знижка учасникам)</b>	кг	48,0	39	1872,0
	Шкіра кабана	шт.	65,0	1	65,0
8	<b>Інші витрати</b>				
	охорона автостоянки	грн	15	1	15
	проживання у будиночку	грн	20	1	20
	харчування	грн	20	1	20
	оформлення трофейного листа	грн	5,6	1	5,6
	оформлення довідок ветеринарної служби	грн	14,46	1	14,46
9	<b>Загальновиробничі витрати</b>	грн	9,57	8	76,56
	<b>Разом вартість послуги</b>	грн	×	×	<b>3689,37</b>

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ Гром'як Т.В.  
(підпис)

Мисливствознавець \_\_\_\_\_ Яремчук А.П.  
(підпис)

ВИСНОВКИ

У ході дослідження виявлено, що виконання робіт, пов'язаних з організацією та проведенням полювання є складовою комплексного процесу, у якому задіяні егері та інші працівники, що також займаються веденням мисливського господарства і побічними промислами. Витрати, пов'язані з виконанням такого комплексу робіт не можуть бути одразу віднесені на конкретні види діяльності. Тому нами визначено, що мисливське господарство загалом є центром відповідальності, центри витрат в мисливському господарстві можна розподілити на центри витрат основної діяльності та центри витрат іншої операційної діяльності, які в свою чергу мають трирівневу структуру. Неможливість первинного групування витрат за видами продукції зумовлює потребу в організації обліку витрат за місцями їх виникнення. Тому нами уточнено визначення поняття «місце виникнення витрат» загалом і визначено окремі види полювань за видами тварин, дозволених до добування, як основні місця виникнення витрат у мисливських господарствах. Запропоновані підходи до розв'язання проблем організації та методики обліку витрат та калькулювання собівартості послуг на організацію та проведення полювань дають змогу підвищити якість інформації для потреб управління, створюють передумови для контролю ефективності використання ресурсів мисливських господарств та формують обґрунтовані підходи до визначення цін на надання таких послуг.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Садовська І. Б.** Документування як основна складова інформаційних ресурсів в управлінському обліку / І. Б. Садовська // Економічний форум. – Луцьк: ЛНТУ, 2011. – № 2. – С. 435-442.
2. **Полянська О.А.** Первина документація як необхідна основа побудови раціональної системи управлінського обліку / О.А. Полянська // Торгівля, комерція, підприємство: зб. наук. пр. / [редкол.: відп. ред. Я. А. Гончарук.] – Львів: вид-во «Коопосвіта» ЛКА, 2000. – С. 122 – 125.
3. **Наринский А.С.** Организация бухгалтерского учёта на промышленных предприятиях: учебное пособие / А. С. Наринский – Л.: ЛФЭИ, 1984 – 50 с
4. **Свірко С.В.** Організація бухгалтерського обліку бюджетних установах: навч. посіб. / С. В. Свірко – К.: КНЕУ, 2003. – 380 с.
5. **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>.
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. **Методичні** рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України № 373 від 09.07.2007 р.
8. **Безруких П.С.** Учет затрат и калькулирование в промышленности: вопросы теории, методологии и организации / П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, И.П. Комиссарова. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
9. **Палий В.Ф.** Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
10. **Нападовська Л.В.** Управлінський облік: підруч. для вузів / Л. В. Нападовська. – [2-ге вид., доопрац. та допов.]. – К.: КНТЕУ, 2010. – 648 с.
11. **Облік, аналіз та аудит:** навч. посіб. / М. С. Білик, А. Г. Загородній, М. В. Корягін та ін. – К.: Кондор, 2008. – 616 с.
12. **Озеран В.О.** Методика та організація обліку витрат на підприємствах лісового господарства / В. Озеран, М. Чік // Бухгалтерський облік і аудит: наук.-практ. журнал – 2012 – Вип. 4. – с. 31-41.
13. **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>.
14. **Бахрушина М.А.** Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов / М.А. Бахрушина. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 533 с.
15. **Пушкар М.С.** Розробка систем обліку: навчальний посібник / М.С. Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.
16. **Дитякин Ф.Т.** Основы сельскохозяйственного счетоводства / Ф. Т. Дитякин. – М.: Экономическая жизнь, 1926 – 272 с.
17. **Филимонов Н.Г.** Промышленное счетоводство / Н. Г. Филимонов. – [2-е изд.] – М.: Изд-во «Экономическая жизнь», 1925. – 212 с.
18. **Гольдин А.Л.** Бухгалтерия. Общее счетоводство / А.Л. Гольдин – [3-е изд.]. – издание автора, 1930. – 586 с.

19. **Бабенко И. П.** Бухгалтерский терминологический словарь: справ. кн. для бухгалтеров, корреспондентов, контор и лиц, занимающихся торгово-пром. делами / И.П. Бабенко. – Пг.: изд. В. И. Губинского, 1909. – 160 с.  
20. **Хабаров Н.Е.** Словарь бухгалтера-корреспондента /

Н.Е. Хабаров. – СПб.: паровая типография Гаевского Н. В., 1902. – 125 с.

21. **Мацкевичюс И. С.** Организация бухгалтерского учета в странах СЭВ / И. С. Мацкевичюс. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 158 с.

Рассмотрены организационные и методические основы учета и калькулирования себестоимости услуг по организации и проведению охоты в охотничьих хозяйствах. Предложены формы первичной документации, которые позволяют обеспечить поточный учет затрат на организацию и проведение охоты, уточнено определение понятия “место возникновения затрат”, рассмотрено методика учета затрат за видами охоты и зверей, на которых разрешена охота, а также калькулирования себестоимости услуг по организации и проведению охоты (объекты калькулирования, калькуляционные единицы и методы калькулирования)

**Ключевые слова:** *затраты, центр затрат, места возникновения затрат, организация и проведение охоты, объекты калькулирования, калькуляционные единицы, методы калькулирования.*

Organizational and methodical principles of cost accounting and costing of services for organize and conducts hunting in hunting farms are considered. A form of primary documents is proposed that provide current cost accounting for organize and conduct hunting; the definition of “cost centre” is clarified; the method of cost accounting for kinds of hunting and animal, which species permitted for hunting, and costing of services for the organize and conduct hunting (the calculation objects, the calculation units and method of calculation) are considered.

**Key words:** *cost, cost centre, organize and conduct hunting, the calculation objects, the calculation units and method of calculation.*

## ДО УВАГИ АВТОРІВ!

Журнал

### “БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ”

визнано Вищою атестаційною комісією України

професійним виданням з бухгалтерського обліку та аудиту

(постанова Президії ВАК України від 22.12.2010 р. № 1-05/8)

Відповідно до постанови Президії ВАК України журнал підвищує вимоги до відбору наукових статей до друку

