

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ 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 внутрішнього контролю витрат на надання послуг з організації та проведення полювання у мисливських господарствах. Запропонована форма внутрішньої управлінської звітності, яка дозволяє забезпечити оперативний контроль витрат на організацію та проведення полювань. Визначено завдання внутрішнього контролю, запропоновано складові організації та методики внутрішнього контролю в управлінні витратами основної діяльності мисливських господарств: етапи контролю витрат на організацію та проведення полювань та методику їх бюджетування.

Ключові слова: внутрішній контроль, витрати, послуги з організації та проведення полювання, об'єкти і суб'єкти контролю, бюджетування.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Запровадження системи внутрішнього контролю в сучасних умовах господарювання є дієвим інструментом здійснення управління будь-яким підприємством. Цю думку висловлюють не лише практики, але й науковці у своїх працях, зокрема К. А. Артюшок, В. І. Бачинський, В. А. Дерій, Є. В. Калюга, Т.О. Каменська, П. О. Куцик, Р. О. Костирко, Л. В. Нападівська, В.А. Панков, С. М. Петренко, В. О. Шевчук та інші [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10].

Незважаючи на наявність численних наукових досліджень з питань організації та методики здійснення внутрішнього контролю на підприємствах різних видів економічної діяльності, ця проблема не є достатньо вивченою щодо мисливських господарств й залишається актуальною.

Внутрішній контроль повинен зосереджуватися на тих аспектах фінансово-господарської діяльності мисливських господарств, які забезпечують одержання доходів. Основними доходами таких господарств є надходження від надання послуг з організації та проведення полювань, а тому витрати, які при цьому виникають, повинні контролюватись з врахуванням їх запланованих та фактичних обсягів. Крім цього, за допомогою внутрішнього контролю повинні визначатись причини і винуватці відхилень з метою усунення негативних явищ і недопущення їх у майбутньому. Ефективним методичним засобом, що забезпечує виконання таких завдань, є бюджетування. Проблемам бюджетування присвячено багато праць вітчизняних вчених, зокрема Гнилицької Л. В. [11], Голова С.Ф. [12], Костирка Р.О. [5], М'ягкова Є. В. [13],

Нападівської Л. В. [14], Онищенко С. В. [15], Щегольковій С. В. [5]. Однак методичне застосування бюджетування у мисливських господарствах, з врахуванням їх особливостей, не знайшло належного висвітлення, а тому потребує наукових досліджень.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Поняття внутрішнього контролю у працях вітчизняних та зарубіжних вчених трактується по-різному. Так, Г. Б. Поляк зазначає, що, з однієї сторони, внутрішній контроль є процесом, що спрямований на досягнення цілей і задач організації, а з іншої – результатом управління, планування, організації та моніторингу діяльності підприємства в цілому й окремих процесів усередині нього [16, с. 124].

Як сукупність дій, здійснених суб'єктами господарювання щодо визначення фактичного стану об'єкта контролю – порівняння фактичних даних із запланованими; оцінка відхилень, що виявляються, і ступінь їх впливу на аспекти функціонування підприємства; виявлення причин зафіксованих відхилень – визначає внутрішній контроль В.В. Бурцев [17, с. 56].

Як одну з функцій управління потрібно розглядати внутрішній контроль на думку І. А. Белобжецького. В той же час, вказує він, такий вид контролю є системою спостереження і перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства, його структурних підрозділів з метою об'єктивної оцінки економічної обґрунтованості, фінансової результативності і законності прийнятих управлінських рішень та результатів їх виконання, а також виявлення відхилень від вимог цих рішень, усунення несприятли-

вих господарських ситуацій, інформування про них керівників всіх рівнів [18, с. 4]. Схожої думки дотримуються вчені Ромаш М. В. та Шевчук В. І., розглядаючи контроль як комплекс заходів, спрямованих на забезпечення регулярного нагляду шляхом періодичних перевірок фінансово-господарської діяльності [19, с. 25]. Проте, на думку Калюги Є. В., завдання внутрішнього контролю полягає не лише у фіксуванні виявлених проблем і відхилень, а й у їх попередженні [3, с. 150–155]. На виявленні проблем наголошують і Кошкаров С. А., Бачинський В. І. та Куцик П. О. вказуючи, що «метою оперативного контролю є, насамперед, недопущення недоліків чи мінімізація їх негативного впливу шляхом проведення превентивного спостереження і поточного моніторингу операцій, явищ чи процесу та сприяння більш ефективній реалізації функцій оперативного управління на виробничих підприємствах» [6, с. 173]. Такі вчені як Л. В. Нападовська та С. М. Петренко вважають, що внутрішній контроль повинен носити превентивний характер, що полягає у запобіганні й профілактиці конфліктних ситуацій та служити інструментом в організації самоконтролю менеджерів та сприяти ефективному прийняттю рішень [7, с. 36, 9, с. 11].

Слушною є думка В. А. Дерія, що однією з найважливіших ділянок єдиної системи управління підприємством є контроль витрат, який повинен забезпечити виконання таких завдань: контроль за виконанням обсягів виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг; перевірку дотримання норм списання матеріальних ресурсів на витрати виробництва; попередження браку у виробництві та невідряданих витрат матеріальних ресурсів; контроль за використанням трудових ресурсів, належною оплатою їх праці, використанням робочого часу; контроль за непрямими витратами [2, с. 187].

На наше переконання, найбільш ґрунтовне визначення внутрішнього контролю наведено вченими Костирко Р. О. та Щегольковою С. В., – «внутрішній контроль полягає у комплексному дослідженні законності і доцільності господарських операцій та оцінці фактичного стану об'єкта контролю з метою реагування на відхилення від нормативів для досягнення цілей управління витратами та прийняття управлінських рішень» [5, с. 24].

Про необхідність застосування методів бюджетування як складової системи внутрішнього контролю зазначали багато вітчизняних вчених. Зокрема, Костирко Р. О. та Щеголькова С. В. вказують, що хоча

терміни «план-фактний контроль», «порівняльний аналіз» використовуються у вітчизняній науці на надто тривалий період, але застосування методу аналізу господарської діяльності для порівняння планових показників з фактичними має тривалу історію. За сучасних умов планові показники містяться у бюджетах (операційних чи фінансових), а фактичні (у тому ж форматі) – у звітах про виконання бюджетів, що повинні формуватися в системі обліку та контролю підприємства. [5, с. 154]. Такої ж думки дотримуються Куцик В. І. та Коляса Ю. О., стверджуючи «оперативне планування роботи підприємства і подальший контроль виконання планових завдань неможливі без формування бюджету, як основного інструменту гнучкого управління, що забезпечує керівництво точною, повною і своєчасною інформацією про реалізацію заходів щодо досягнення цілей розвитку господарюючого суб'єкта» [29].

Поряд з цим до тепер не вироблені єдині підходи трактувань терміну «бюджетування». Деякі вчені вважають, що процес бюджетування є складовою частиною фінансового планування, тобто процесу визначення майбутніх дій з формування і використання фінансових ресурсів [30, с. 409]. Натомість Самочкін В. М. під поняттям «бюджетування» розуміє «систему погодженого управління підрозділами підприємства в умовах динамічного бізнесу, що змінюється, диверсифікованого бізнесу» [31, с. 200].

Ще один підхід до визначення цього поняття висловлюють І. А. Бланк та К. В. Щиборщ, вважаючи, що бюджетування – це процес розробки конкретних бюджетів відповідно до цілей оперативного планування в практичній діяльності компанії [32, с. 490, 33, с. 8]. Схожої думки дотримуються Є. М'ягков, С. Кийко, В. Баликін, визначаючи бюджетування, як регламентований процес формування, розгляду, затвердження бюджету підприємства і контролю його виконання [13].

Комплексною системою заходів, яка включає складання бюджетів, поточний контроль за їх виконанням, облік відхилень фактичних показників від бюджетних, а також аналіз їх причин, вважають бюджетування С. Онищенко та Л. Гнилицька. Варто погодитись з думками цих вчених щодо визначення бюджетування як процесу організації управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання, основою якого є розроблення бюджетів не лише за центрами відповідальності, а й напрямами діяльності, з подальшим контролем за їх виконанням, аналізом відхилень фактичних показників

від передбачених бюджетом та регулювання господарської діяльності з метою узгодження та досягнення запланованих результатів на всіх рівнях управління [15, 48].

Мета статті – обґрунтування та розроблення організаційних та методичних засад внутрішнього контролю витрат на організацію та проведення полювань у мисливських господарствах та бюджетування таких витрат.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Практика роботи більшості мисливських господарств свідчить про суттєві труднощі реалізації контролю витрат основної операційної діяльності загалом та витрат на надання послуг з організації та проведення полювань.

У результаті досліджень діяльності мисливських господарств виявлено перелік типових недоліків системи внутрішнього контролю витрат, а саме: відсутність єдиної інформаційної бази (первинної документації, внутрішньої звітності), відсутність регламентованого документообігу, низький рівень формальної регламентації внутрішнього контролю (невизначені завдання, об'єкти, суб'єкти та заходи контролю), відсутність єдиного підходу до форм реалізації контролю (відомостей контролю), невисокий рівень використання можливостей сучасних засобів автоматизації для вдосконалення системи внутрішнього контролю. Це достатньо часто призводить до необґрунтованого підвищення рівня витрат, збоїв нормального режиму діяльності, прийняття неефективних управлінських рішень.

Організаційно-методичні засади внутрішнього контролю витрат на надання послуг з організації та проведення полювань мисливських господарств у першу чергу потребують визначення завдань, інформаційного забезпечення, об'єктів, суб'єктів і форм реалізації контролю, як обов'язкових складових контрольного процесу в управлінні.

У науковій літературі наводяться різні підходи до визначення переліку завдань внутрішнього контролю. З них можна виокремити такі: контроль процесів виробництва і факторів, що впливають на формування собівартості [20, с. 59], моніторинг, виявлення відхилень фактичних витрат від запланованих та їх аналіз з метою регулювання, коригування планів [21, с. 180], розподіл ресурсів та оцінка витрат і вигод [22, с. 107], контроль виконання планів, ефективність використання ресурсів, збереження власності [23, 24, 25], пошук шляхів підвищення ефективності

діяльності підприємства і його структурних підрозділів [26, с. 38], формування інформаційно-аналітичної бази та координація діяльності для досягнення цілей управління витратами підприємства [5, с. 25].

Заслужують на увагу визначення завдань внутрішнього контролю витрат у працях Б. І. Валуєва [27, с. 107] та В. А. Дерія [2, с.189]. Основний їх зміст полягає в тому, що завдання внутрішнього контролю – це порівняння планових і фактичних витрат, виявлення відхилень та визначення їх причин, попередження виникнення необумовлених відхилень у майбутньому.

На нашу думку, перелік завдань внутрішнього контролю витрат на організацію та проведення полювань повинен містити основні орієнтири організаційно-методичних засад контролю:

- забезпечення достовірної інформації про витрати з врахуванням наказів, розпоряджень та дотриманням норм і лімітів;
- перевірка нормативних та планових показників, бюджетів шляхом зіставлення їх з фактичними даними та виявлення відхилень;
- визначення причин відхилень та коригування показників планів та бюджетів з урахуванням даних проведеного контролю і перспектив подальшого функціонування господарства;
- встановлення найбільш проблемних місць виникнення та центрів витрат та розробка заходів щодо посилення їх контролю.

Виходячи з визначених завдань, витрати на організацію та проведення полювань є об'єктами внутрішнього контролю витрат мисливських господарств.

Ефективний внутрішній контроль за величиною витрат повинен проводитися шляхом порівняння фактичних витрат з запланованими або нормативними на основі даних первинної облікової інформації в натуральному та грошовому вимірниках, при чому відхилення від встановлених норм і планових завдань варто визначати безпосередньо у місцях виникнення витрат.

Можна стверджувати, що запропонована нами організація та методика обліку витрат у мисливських господарствах дає можливість групувати їх не лише для потреб обліку та звітності, але й внутрішнього контролю. Перелік первинної документації та відомостей витрачання матеріалів, що повинен використовуватися в якості інформаційної бази внутрішнього контролю, наведено нами у попередній публікації [28].

Суб'єктами контролю мають бути керівники різних рівнів управління. Нами досліджено, що за будь-якої організаційно-управлінської структури мисливських господарств, функції керівника середньої ланки виконує мисливствознавець (або головний мисливствознавець). Саме він контролює показники щодо організації та проведення полювання (організація полювань в межах виконання лімітів добування тварин мисливських видів, виданих ліцензій та відстрільних карток; порядок видачі і заповнення контрольних карток обліку добутої дичини і порушень правил полювання; боротьба з порушниками правил полювання).

Мисливствознавець планує та організовує роботу егерів, видає їм наряди на виконання робіт, контролює їх виконання як за обсягами робіт (в натуральних і трудових вимірниках), так і за витраченими матеріалами. Своєю чергою, егері повинні здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про ре-

зультати діяльності. У окремому егерському обході протягом декади за видами проведених полювань повинні оформлятися первинні документи, на підставі яких заповнюються відомості витрачання матеріалів. За підсумками декади егер складає звіт, який разом з первинними документами та відомостями витрачання матеріалів передає мисливствознавцю, який виступає суб'єктом внутрішнього контролю. Мисливствознавець перевіряє витрачання матеріалів відповідно до затверджених норм, узагальнює інформацію про витрачання матеріалів та відпрацьований час егерями у формі внутрішньої звітності – контрольно-накопичувальній відомості (табл. 1), яку формує як за кожною декадою, так і наростаючим підсумком за місяць. Це дозволить здійснювати оперативний внутрішній контроль за витрачанням матеріалів.

Схематично організація внутрішнього контролю в управлінні витратами на організацію та проведення полювань представлена на рис. 1.

Таблиця 1
форма №

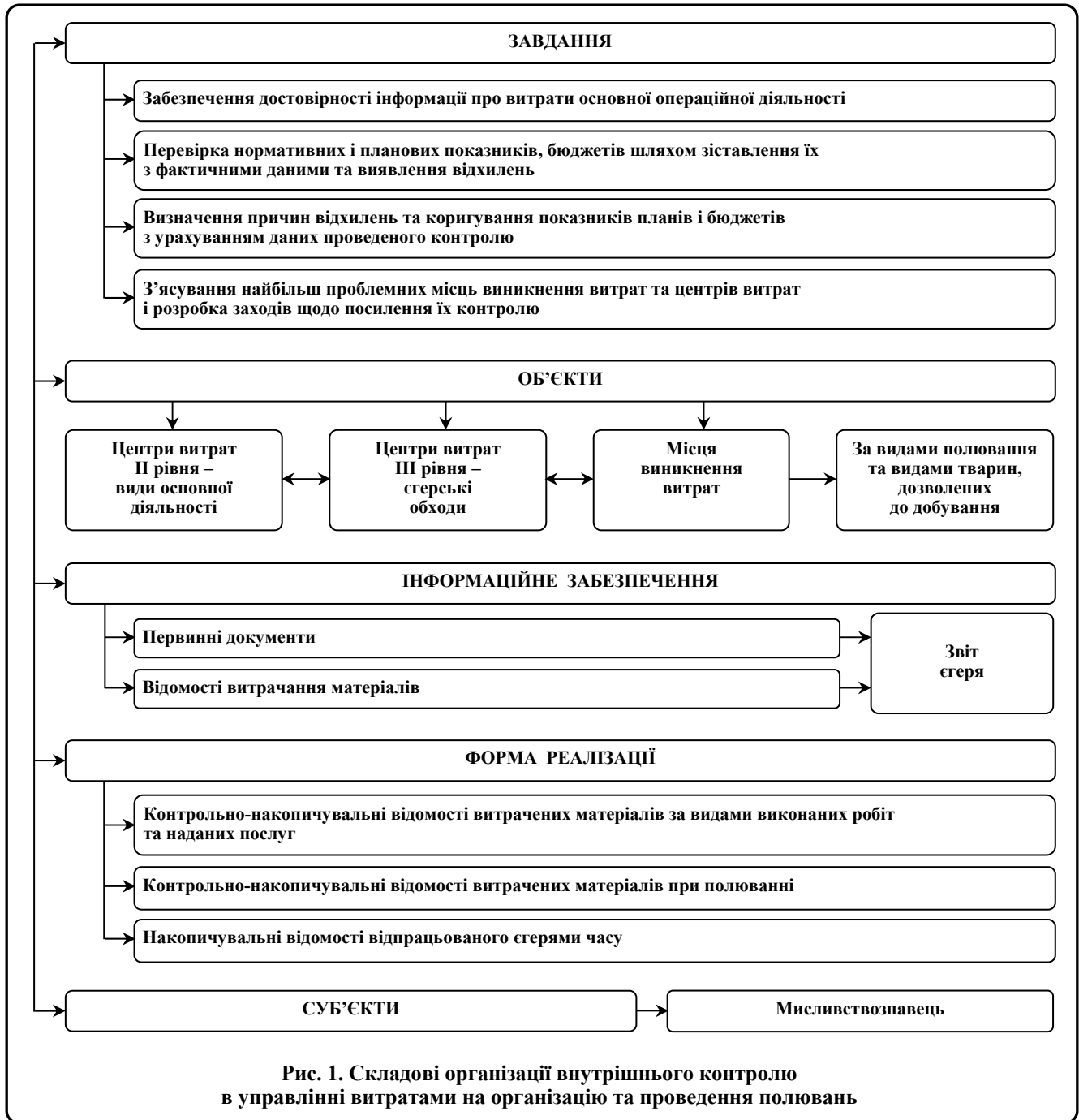
ДП "Мисливське господарство "Стир"
(назва підприємства)

Контрольно-накопичувальна відомість витрачених матеріалів при полюванні
за листопад 2012 року
(місяць) (рік)

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

Вид полювання	Період	Витрачено матеріалів																							
		бензин А-76, л			олива М10Г, л			картопля, кг			бурак ст., кг			набої, шт.			рукавиці, шт.			пшениця, кг			мішки, шт		
		за планом	фактично	відхилення (+/-)	за планом	фактично	відхилення (+/-)	за планом	фактично	відхилення (+/-)	за планом	фактично	відхилення (+/-)	за планом	фактично	відхилення (+/-)	за планом	фактично	відхилення (+/-)	за планом	фактично	відхилення (+/-)	за планом	фактично	відхилення (+/-)
індивідуальне	декада 1	15	10	-5	1	0	-1	-	-	-	10	10	0	0	0	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	декада 2	15	15	0	1	1	0	-	-	-	-	-	0	0	0	2	2	0	4	4	0	1	1	0	
	декада 3	15	14	-1	1	1	0	5	5	0	10	10	0	0	8	+8	-	-	-	4	4	0	-	-	-
	Разом	45	39	-6	3	2	-1	5	5	0	20	20	0	0	8	+8	2	2	0	8	8	0	1	1	0
колективне	декада 1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	декада 2	26	26	0	3	3	0	16	16	0	18	18	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	декада 3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Разом	26	26	0	3	3	0	16	16	0	18	18	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
облавне	декада 1	30	30	0	5	5	0	16	16	0	18	18	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	декада 2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	декада 3	30	28	-2	5	5	0	16	16	0	18	18	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	Разом	60	58	-2	10	10	0	32	32	0	18	18	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом за місяць	131	123	-8	16	15	-1	53	53	0	56	56	0	0	8	+8	2	2	0	8	8	0	1	1	0	

Мисливствознавець _____ Яремчук А.П.



Для реалізації організаційно-методичних засад внутрішнього контролю необхідно визначити його етапи та складові кожного з етапів. На нашу думку, здійснення контролю має відбуватися в три етапи: підготовчий, дослідний і завершальний. Підготовчий етап передбачає визначення норм витрачання основних матеріалів для проведення полювань, нормативів відстрілу; планових показників обсягів необхідних робіт для відповідних об'єктів контролю на під-

ставі звітів попередніх періодів, наказів та інших нормативних документів. Під час дослідного етапу виявляються фактичні дані шляхом перевірки первинних документів, відомостей витрачання матеріалів і звітів егерів та формуються контрольно-накопичувальні відомості за видами робіт, у яких відображається інформація подекадно та загалом за місяць для кожного егерського обходу. На завершальному етапі оцінюються виявлені відхилення та їх причини

і формуються рекомендації для прийняття управлінських рішень.

Особливої уваги потребує проведення внутрішнього контролю витрат на організацію та проведення полювань, оскільки вони забезпечують основну частку доходів

мисливських господарств. З одного боку, планові обсяги полювань залежать від затверджених лімітів на добування копитних та хутрових тварин, норм добування окремих видів мисливських тварин при мінімально допустимій їх щільності та з урахуванням вікової структури популяції, а з іншого боку – від можливостей господарства проводити ті чи інші види полювань. Тому контрольні заходи щодо витрат на організацію та проведення полювань повинні базуватися на порівнянні планових даних операційних бюджетів на такий вид послуг і фактичній інформації узагальненій у відповідних контрольно-накопичувальних відомостях. Тому запропонована нами форма контрольно-накопичувальної

відомості витрачених матеріалів при полюванні (табл. 1), складається за місяць для кожного обходу окремо та узагальнює інформацію про витрачання матеріалів за видами полювань та тварин, що дозволені до добування. Таким чином, мисливствознавець контролює фактичне витрачання матеріалів порівняно з планом і формує інформацію про відхилення щодо кожного егерського обходу та для господарства загалом.

Послідовність внутрішнього контролю витрат на організацію та проведення полювань наведена нами на рис. 2.

Окрім використання контрольно-накопичувальних відомостей для потреб внутрішнього контролю та прийняття управлінських рішень, мисливствознавець зможе формувати звіти для обласного управління лісового та мисливського господарства (ОУЛМГ). На сьогодні за підсумками місяця складається звіт мисливствознавця, форма якого не є строго регламентованою.



Переважно у звіті повинні бути відображені результати боротьби з порушниками правил полювання, бракон'єрами, використані ліцензії, добуті тварини, проведені біотехнічні заходи тощо. Звіт мисливствознавець здає до ОУЛМГ у відділ мисливського господарства.

На нашу думку, контрольно-накопичувальні відомості, як форми внутрішньої звітності, стануть ос-

новою для складання форми звіту мисливствознавця про витрати на ведення мисливського господарства для ОУЛМГ та форми 2-ТП «Звіт про ведення мисливського господарства» для обласних управлінь статистики.

Закордонний та вітчизняний досвід свідчить, що одним з ефективних засобів внутрішнього контролю є бюджетування. Застосування методу бюджетуван-

ня для проведення внутрішнього контролю дозволяє здійснювати: планування фінансово-господарської діяльності з розрахунком отриманого бажаного результату; чітке визначення цілей та координування всіх дій на підприємстві; виявлення можливих ризиків та зниження ймовірності їх настання; визначення обсягів запланованих доходів і витрат для прогнозованих обсягів виробництва; забезпечення оперативного контролю відхилень показників від передбаченого бюджетами рівня; оперативний контроль та аналіз за фінансовими потоками підприємства та ефективністю роботи підрозділів на всіх стадіях реалізації бюджету; мотивацію працівників на досягнення мети виробничо-господарської діяльності підприємства.

Якщо розглядати бюджетування не лише як управлінську технологію, але й як процес розроблення та складання бюджетів, кошторисів тощо, варто зазначити наявність достатньо значної кількості його об'єктів: господарство загалом, його структурні підрозділи, види діяльності чи види робіт, окремі угоди та визначені центри відповідальності (центри витрат) тощо. Тому підсумком бюджетування є складання різноманітних бюджетів за всіма об'єктами обліку.

Розглядаючи бюджетування як процес, що застосовується підприємством для досягнення поставленої мети, потрібно враховувати низку вимог до його формування. Це, насамперед, забезпечення єдиних вимог до підготовки, аналізу і затвердження бюджетів; складання бюджетів для всіх структурних підрозділів; структурованість бюджетів; координація діяльності підрозділів у процесі складання бюджетів; можливість внесення змін до бюджетів; участь у процесі всіх керівників, відповідальних за результати діяльності [34, с. 331].

Отже, результати досліджень показали, що зважаючи на організаційно-технологічні особливості мисливських господарств, бюджетування в системі внутрішнього контролю є процесом підготовки, складання та затвердження системи пов'язаних між собою бюджетів щодо надання послуг з організації та проведення полювань, узгоджених за центрами витрат другого і третього рівнів та місцями їх виникнення, з метою порівняння фактичних і планових даних.

Більшість вчених – економістів визначають бюджет як план, що охоплює всі сторони госпо-

дарської діяльності підприємства, представлений сукупністю документів (бюджетів, планів, кошторисів), що встановлюють показники результатів фінансово-господарської діяльності підприємства на певний період часу (рік, квартал, місяць) [35, с. 450; 36, с.340; 13; 30, с. 411; 37, с. 249; 38, с. 22; 39, с. 5].

На нашу думку, заслуговує на увагу розширене тлумачення поняття «бюджет» вченими Черепом О.Г. та Стремидло О.Ю., як складної збалансованої системи взаємозумовлених кількісних та якісних показників економічного стану підприємства, аналізу і контролю за їх виконанням на всіх етапах реалізації бюджету, що детально охоплює всі сторони його діяльності, вичерпно характеризує очікувані витрати та джерела їх покриття, а також фінансові результати та перспективи розвитку підприємства і його структурних підрозділів у майбутній період часу, та відображена у вигляді фінансового плану встановленого формату [40, с. 447].

У науковій літературі виділяють два підходи до складання бюджетів: бюджетування «від досягнутого» і бюджетування «з нуля». В управлінні діяльністю мисливськими господарствами, на нашу думку, варто застосовувати бюджетування «з нуля», тому що обсяги надання послуг з організації та проведення полювань залежать від затверджених щорічних лімітів добування диких копитних та хутрових звірів, віднесених до державного мисливського фонду, рекомендованих норм добування окремих видів мисливських тварин при мінімально допустимій їх щільності та з урахуванням вікової структури популяції.

Запропоновані нами організаційно-методичні засади внутрішнього контролю у мисливських господарствах передбачають складання операційних бюджетів для планування витрат на надання послуг з організації та проведення полювань, які сукупно формують бюджет собівартості наданих послуг з організації та проведення полювань (рис. 3).

Що стосується організації та проведення полювань, то бюджет реалізації таких послуг та бюджет їх виробництва мають бути об'єднаними в один бюджет надання послуг з організації та проведення полювань на сезон за видами тварин, дозволених до добування, оскільки всі полювання, що можуть бути організовані та проведені за сезон, фактично формують обсяг реалізованих послуг.



При плануванні обсягів полювань на сезон мисливські господарства, в першу чергу, повинні врахувати рекомендовані норми добування копитних тварин та деяких видів хутрових звірів, відповідно до затверджених лімітів. По-друге, дані щорічного обліку та рекомендовані норми відстрілу інших тварин і птахів. При надмірній кількості певного виду тварин для збереження здорової популяції передбачається більша кількість полювань, а при малій кількості полювання не плануються.

У цьому бюджеті повинні плануватися обсяги полювань не лише за їх видами, але і за видами мисливських тварин та птахів, що дозволені для добування та з урахуванням можливої результативності полювань. При розрахунку планової ціни полювання враховуються середні показники (буде добуто середнього трофейного самця; мисливці придбають шкуру, м'ясо, трофеї тощо). За результатами досліджень встановлено, що результативність полювань на оленя благородного становить 1:1, кабана 1: 2, козулі 1:1. Також за результатами попередніх періодів визначено співвідношення полювань за видами: індивідуальні полювання на козулю становлять 75%, а на кабана – 60% від загальної кількості полювань; колективні (15% і 25% відповідно), колективні облавні (10% і 15% відповідно). До прикладу, загальна кіль-

кість полювань на оленя благородного визначається як сума результативних та нерезультативних індивідуальних, колективних і облавних полювань. Однак, при незначному ліміті на добування таких тварин, вважають результативними полювання на весь ліміт, як часто буває на практиці. Що стосується інших тварин, то розрахунок результативних полювань здійснюється на основі лімітів, тобто якщо ліміт на козулю складає 55 тварин, то передбачається 55 результативних і 55 нерезультативних полювань, а разом у бюджеті планується 110 полювань. Ця кількість розподіляється між видами полювань у співвідношенні 75% індивідуальних полювань, 15% колективних полювань та 10% – облавних.

Подальшим етапом бюджетування є складання операційних бюджетів витрат – бюджету матеріалів, бюджету витрат на оплату праці та відрахувань на пенсійне і соціальне забезпечення, бюджету загальновиробничих витрат. Нами пропонується формувати як бюджети матеріалів, що не залежать від результативності полювань (бюджет пального та мастильних матеріалів, бюджет засобів лову за видами тварин, бюджет витрат на придбання ліцензій), так і бюджети матеріалів, витрачання яких залежить від результативності полювань (бюджет матеріалів, що використовуються при результативному полюванні

за видами тварин, бюджет палива та енергії для результативних полювань за видами тварин). Призначення таких бюджетів полягає у забезпеченні потреб у матеріалах для виконання бюджету надання послуг з організації та проведення полювань на сезон при оптимальних витратах.

До прикладу, складання бюджету пального, мастильних матеріалів, запчастин передбачає визначення необхідної кількості таких матеріалів за їх видами з врахуванням норм витрачання за видами транспорту та спецінструменту, кількості всіх запланованих полювань та середньої відстані на одне полювання в межах мисливського господарства. При розрахунку такого бюджету варто враховувати витрачання пального та мастильних матеріалів не лише у відповідності до технічних характеристик транспортних засобів, але й витрачання цих матеріалів у попередньому сезоні. Якщо протягом попередніх періодів у господарстві регулярно виникала потреба у заміні певних запчастин, то такі витрати варто теж передбачити у бюджеті.

Під час проведення полювання часто виникає потреба у застосуванні додаткових засобів лову, зокрема якщо тварина поранена або потрапила у пастку. Мисливці не завжди мають з собою необхідні матеріали, а тому у господарстві варто передбачити витрати на їх придбання. Складання бюджету засобів лову (сіток, сачків та петель ловецьких тощо) за видами тварин дозволить передбачити необхідну кількість таких матеріалів з врахуванням запланованої кількості результативних полювань за видами тварин та нормативів витрачання матеріалів на одну голову. При розрахунку потреби у таких засобах, враховуючи досвід попередніх років, передбачаємо одну сітку на чотири результативних полювання, один сачок ловецький і одну петлю на десять результативних полювань. Необхідно зазначити, що планування низки витрат (наприклад, витрат засобів лову; матеріалів, що використовуються при результативному полюванні для первинної обробки трофеїв, дезінфекції та обробки туш, здійснюється за видами тварин, а в процесі бюджетування виникає потреба у перерозподілі їх за видами полювань.

Для того, щоб визначити суму таких витрат для кожного виду полювання варто скористатися процентним співвідношення кількості результативних полювань кожного виду до загальної кількості результативних полювань:

$$ПВ_i = \frac{K_i}{K_3} \quad (1)$$

де $ПВ_i$ – питома вага витрат i -го виду полювань; K_i – кількість результативних полювань i -го виду; K_3 – загальна кількість результативних полювань всіх видів.

Сума витрат, що відноситься до кожного виду результативних полювань визначається за формулою:

$$V_i = V_3 \cdot ПВ_i, \quad (2)$$

де V_i – сума витрат, що відноситься на i -ий вид полювань; $ПВ_i$ – питома вага витрат i -го виду полювань; V_3 – сумарні витрати на всі види полювання.

Залежно від того, чи було полювання результативним (тварину добуто), можливі також витрати матеріалів для первинної обробки трофеїв та шкур тварин, розробки туші, а також для підготовки трофеїв, шкур, м'яса та інших продуктів до транспортування (їх замороження, дезінфекція, пакування тощо). Так, до прикладу, при виготовленні трофея оленя або козулі необхідно виварювати череп і роги. Тому виникають значні витрати води і відповідно палива чи електроенергії для її підігріву. Виварений трофей обробляється воском, що покращує його властивості для подальшого зберігання. Часто застосовуються засоби і для відбілювання трофеїв (зокрема 30% розчин перекису водню). Для трофеїв кабана або хутрового звіра застосовуються засоби дезінфекції. Передбачати такі витрати доцільно через складання відповідного бюджету враховуючи не лише нормативи витрачання необхідних матеріалів, чисельність тварин, яка підлягає добуванню, але і відсоток планових результативних полювань.

При результативному полюванні також проводиться розрахунок можливих витрат палива та енергії, пов'язаних з обробкою туш добутих тварин, трофеїв, шкур, приготуванням їжі тощо. Передбачати такі витрати варто в окремому бюджеті.

До обов'язкових планових витрат мисливського господарства належать витрати на придбання ліцензій та відстрільних карток, тобто документів на право добування конкретних видів тварин. Вартість ліцензій визначається відповідним наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України за погодженням з Міністерством фінансів, Міністерством екології та природних ресурсів і Державного агентства лісових ресурсів України.

Залежно від того, чи купують господарства в об-

ласних управліннях лісового та мисливського господарства лише бланки ліцензій та відстрільних карток, чи сплачують їх вартість повністю, витрати на їх придбання мають відображати у відповідних бюджетах. Зокрема, передбачати витрати на придбання ліцензій доцільно у бюджеті придбання ліцензій. При розрахунку цього бюджету необхідно враховувати, що одна ліцензія дає право відстрілу однієї копитної чи хутрової тварини [41].

Крім цього, для розрахунку придбання планової кількості ліцензій на оленя враховують, що на чотири результативних полювання припадає чотири нерезультативних і відповідно потрібно вісім ліцензій. Для ліцензій на козулю співвідношення аналогічне, для ліцензій на кабана – на одне результативне полювання припадає два нерезультативних. Для полювань на бобра мисливське господарство повинно придбати кількість ліцензій, яка відповідає ліміту тварин, дозволених до добування. Що стосується полювань на куницю лісову, то купується ліцензій у три рази більше від встановленого ліміту.

Розова відстрільна картка дозволяє мисливцю добути одночасно кілька тварин відповідно до норм добування тварин та пернатої дичини [41, 42]. Сезонна картка дозволяє мисливцю полювати на зазначені у ній види хутрових звірів та пернатої дичини, дотримуючись одноразових норм відстрілу. Мисливські господарства купують бланки відстрільних карток і реалізують їх мисливцям відповідно до встановлених цін. Тому недоцільно складати окремий бюджет на їх придбання, так як ці витрати є не суттєвими в порівнянні з іншими витратами на організацію та проведення полювань..

Наступним етапом є складання операційного бюджету витрат на оплату праці та відрахувань на пенсійне і соціальне забезпечення за категоріями працівників з урахуванням кількості егерів, що працюють в господарстві, та кількості загонщиків, які можуть бути залучені; запланованого часу на проведення полювань і планових ставок заробітної плати.

Окрім витрат матеріалів та витрат на оплату праці і відрахувань на державне соціальне страхування, при організації і проведенні полювань доцільно передбачати інші прями витрати (зокрема на послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій – готельні, транспортні, харчування; охорону автостоянки, проживання у мисливському будиночку, харчування, оформлення документів – тро-

фейного листа, довідок ветеринарної служби) окремим бюджетом. При формуванні такого бюджету необхідно враховувати низку особливостей: ці витрати не є обов'язковими, мисливці можуть обирати не лише вид, але й зміст послуги. При розрахунку необхідно враховувати не лише можливості господарства, але й практику попередніх років. Так, до прикладу, учасники індивідуального полювання приїжджають на один день, а тому не потребують поселення і харчування. Учасники колективних полювань переважно приїжджають на кілька днів, замовляють харчування, орендують приміщення їдальні та колибу. На сучасному етапі, переважна більшість учасників полювань приїжджає власними автомобілями, а тому послугами транспорту користується лише 10% всіх мисливців. У той же час, послугами автостоянки користується щораз більше учасників. Витрати на оформлення трофейних листів та ветеринарних довідок варто планувати з урахуванням кількості результативних полювань.

При бюджетуванні передбачається можливий обсяг загальновиробничих витрат, які відносяться до витрат на надання послуг з організації та проведення полювань, виходячи з планової кількості людиноднів, відпрацьованих егерями, планової кількості людино-годин та ставки розподілу загальновиробничих витрат. Планова кількість людино-годин на сезон визначається шляхом множення планової кількості людино-днів на сезон на 8 годин робочого дня. Сума загальновиробничих витрат, що відноситься до окремого виду полювання визначається як добуток планової кількості людино-годин на сезон і ставки розподілу загальновиробничих витрат. Ставку розподілу загальновиробничих витрат (ЗВВ) пропонуємо розраховувати, виходячи з фактичних витрат та відпрацьованого часу егерями і загонщиками за сезон, за формулою:

$$CP_{ЗВВ} = C_{ЗВВ} / Ч_{В}, \quad (3)$$

де: $CP_{ЗВВ}$ – ставка розподілу загальновиробничих витрат за сезон;

$C_{ЗВВ}$ – загальна сума загальновиробничих витрат за сезон;

$Ч_{В}$ – кількість відпрацьованого егерями і загонщиками часу за сезон.

Формування такої системи бюджетів дозволить в подальшому визначити планову собівартість наданих послуг з організації та проведення полювань за їх видами загалом (табл. 2).

БЮДЖЕТ СОБІВАРТОСТІ НАДАНИХ ПОСЛУГ З ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ ПОЛЮВАННЯ

(грн.)

Показники	Види полювань			Загальна сума витрат
	Індивідуальне	Колективне	Колективне об'єднане	
Витрати матеріалів:				
- пального, мастильних матеріалів	72481,33	41077,43	5888,23	119446,99
- засобів лову	44893,03	27392,36	3804,50	76089,88
- матеріалів, що використовуються при результативному полюванні за видами тварин	3812,18	2327,16	323,07	6461,33
- палива та енергії при результативному полюванні	2044,64	1247,58	173,27	3465,49
Придбання ліцензій	82300,00	34300,00	19840,00	315000,00
Витрати на оплату праці та відрахування на пенсійне і соціальне забезпечення	178749,65	108056,52	26207,39	313013,56
Інші прямі витрати	28265,78	77341,72	11766,26	117373,76
Загальновиробничі витрати	39581,52	22432,08	3215,52	65229,12
Собівартість послуг з організації та проведення полювань	452128,13	314174,85	71218,24	837521,22

Порівняння показників бюджету собівартості послуг з організації і проведення полювання на наступний сезон та бюджету витрат на надання цих послуг дає можливість визначити різницю між плановими доходами і витратами та прийняти відповідні управлінські рішення стосовно зменшення витрат за окремими статтями та формування цін на такі послуги у наступному сезоні.

Окрім цього, показники операційних бюджетів витрачання пального та мастильних матеріалів, засобів лову за видами тварин, витрат на придбання ліцензій, матеріалів, що використовуються при результативному полюванні за видами тварин, палива та енергії для результативних полювань за видами тварин мають використовуватися для потреб внутрішнього контролю, тобто встановлення планових показників витрачання матеріальних ресурсів на одне полювання за їх видами. Ці показники варто використовувати у запропонованих нами контрольно-накопичувальних відомостях.

Виконання бюджетів контролюють визначенням відхилення фактичних показників від планових. Найдоцільніше спершу представляти інформацію у розрізі егерських обходів подекадно та загалом за місяць у контрольно-накопичувальних відомостях, а вже після виявлення суттєвих відхилень деталізувати дані за видами полювань та видами тварин, дозволених до добування, за окремими первинними документами. Форми запропонованих первинних документів дозволяють ідентифікувати причини виникнення відхилень (наприклад, у кількості використаних матеріалів) [28].

Що стосується планової собівартості кожного виду послуги з організації та проведення полювання за видами тварин, то вони повинні формуватися в окремих планових калькуляціях, які запропоновані нами та можуть бути використані для порівняння з фактичною собівартістю наданих послуг, виявлення відхилень і прийняття управлінських рішень [28].

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Отже, результати проведеного дослідження дають підстави охарактеризувати внутрішній контроль витрат основної операційної діяльності мисливських господарств як сукупність внутрішніх організаційних заходів та методичних процедур, що полягають у плануванні та бюджетуванні витрат за видами діяльності, виявленні фактичного рівня витрат та їх відхилень від планових з використанням контрольно-накопичувальних відомостей, розробленні заходів для усунення виявлених недоліків та прийнятті управлінських рішень. Бюджетування витрат на надання послуг з організації та проведення полювань є важливим етапом у процесі управління витратами основної діяльності мисливських господарств. Застосування

запропонованої методики бюджетування витрат дає змогу створити економічну й об'єктивну інформаційну базу внутрішнього контролю з метою економії матеріальних ресурсів та формування оптимальних цін на такі послуги.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Артюшок К.А.** Суть та необхідність внутрішнього аудиту діяльності підприємств, його завдання, види і форми / К. А. Артюшок // Вісник Укр. держ. ун-ту водного господарства та природокористування. Економічні науки. – 2004. – Випуск 4 (28). – С. 3–10.
2. **Дерій В.** Внутрішньогосподарський (внутрішньо-фірмовий) контроль за витратами і доходами в рослинництві / В. Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 2. – С. 10-13.
3. **Калюга Є.В.** Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
4. **Каменська Т.О.** Внутрішній аудит. Сучасний погляд: [монографія] / Т. О. Каменська. – К.: ДП «Інформ.аналіт. агентство», 2010. – 499 с.
5. **Костирко Р.О.** Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства: монографія / Р. О. Костирко, С. В. Щеголькова. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – 296 с.
6. **Кошкарів С.А.** Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств / С.А. Кошкарів, В. І. Бачинський, П.О. Куцик. – Чернівці: Золоті литаври, 2012. – 264 с.
7. **Нападовська Л.В.** Управлінський облік: монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
8. **Панков В.А.** Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства: навч. посібник / В. А. Панков, С. Я. Слєцьких, Н. М. Михайличенко. – К.: ЦУЛ, 2007. – 112 с.
9. **Петренко С.М.** Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: 08.00.09 / С. М. Петренко; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 36 с.
10. **Шевчук В.О.** Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою. (Проблеми теорії, організації, методології): [монографія]. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
11. **Гнилицька Л.** Контроль та аналіз у бюджетуванні / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит – 2009. – № 7 – С. 12-24.
12. **Голов С.Ф.** Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К.: Автоінтерсервіс, 1996. – 544 с.
13. **М'ягков Є.** Бюджетування на промисловому підприємстві: досвід ВАТ «Дніпроспецсталь» / Є. М'ягков, С. Кийко, В. Баликін // Бухгалтерський облік і аудит – 2005, № 3 – С. 23-31.
14. **Нападовська Л.В.** Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
15. **Онищенко С.** Бюджетування в системі фінансового управління підприємством / С. Онищенко // Бухг. облік і аудит. – 2006 – №6. – С. 42–51.
16. **Поляк Г.Б.** Финансовый менеджмент: уч. пособ. / Г.Б. Поляк. – М.: ЮНИТИ – 2006. – 527 с.
17. **Бурцев В.В.** Внутренний контроль: основные понятия и организации проведения / В. В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.proteru.ru>
18. **Белобжецкий И. А.** Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М.: Финансы, 1989. – 256 с.
19. **Ромаш М.В.** Финансирование и кредитование инвестиций: учебное пособие / М. В. Ромаш, В. И. Шевчук. – Минск: 2004. – 160 с.
20. **Білуха М.Т.** Контроль витрат виробництва на основі впровадження комплексної автоматизації ПЕОМ на прикладі гумотехнічної галузі / М. Білуха, С. Іваніна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 59-62.
21. **Грецак М.Г.** Управління витратами: навч.-метод. посіб. / М. Г. Грецак, О. С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
22. **Костів М.А.** Облік та контроль доходів і витрат в управлінні електроламповим підприємством: матеріали VII Міжнар. наук. конф. «Наукові школи світу: сучасний стан, перспективи розвитку». – Ч. 2 / М. А. Костів, А.В. Озеран. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – С. 102-108.
23. **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.
24. **Бухгалтерский учет в промышленности и капитальном строительстве: учебное пособие / [под ред. П.П. Новиченко].** – М.: Финансы и статистика, 1983. – 360 с.
25. **Калькуляция себестоимости в промышленности / [под ред. проф. А.Ш. Маргулиса].** – М.: Финансы, 1975. – 295 с.

26. **Нападовська Л.** Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 50–63.
27. **Валуєв Б.И.** Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б. И. Валуев, Л. П. Горлова, В. В. Муравская. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с.
28. **Медвідь Л.Г.** Облік витрат та калькулювання собівартості послуг з організації та проведення полювання / Л. Г. Медвідь, Г. А. Говда // Бухгалтерський облік і аудит: наук.-практ. журнал. – 2014. – № 11.
29. **Куцик В.І.** Роль бюджетування в управлінні підприємством / В.І. Куцик, Ю.О. Коляса // Інноваційна економіка: всеукр. наук.-виробн. журнал – [за ред. д.е.н., проф. Стельмащука А. Н.]. —Тернопіль: СМП «Тайп», 2012– № 4 (30). – 347 с. – С. 137–139.
30. **Финансовый менеджмент: теория и практика: учебник для вузов** / [под ред. Е. С. Стояновой] – [6-е изд.]. – М.: Перспектива, 2008. – 656 с.
31. **Самочкин В.Н.** Гибкое развитие предприятия. Анализ и планирование / В. Н. Самочкин. – М.: Дело, 1999. – 336 с.
32. **Бланк И.А.** Управление прибылью / И. А. Бланк. – К.: «Ника-Центр», 1998. – 544с.
33. **Щенков С.А.** Система счетов и бухгалтерский баланс / С. А. Щенков. – М.: Финансы, 1973. – 255 с.
34. **Коркуна Д.** Бюджетування у системі фінансового планування підприємства / Д. Коркуна // Формування ринкової економіки в Україні – Львів: Вид-во НУ ім. І.Франка, 2009. – Вип. 19. – С. 330-334.
35. **Бухгалтерський управлінський облік: підручник** / [за ред. д.е.н., проф., Ф. Ф. Бутинця] – [3-те вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
36. **Голов С.Ф.** Управлінський облік: підручник / С.Ф.Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
37. **Хорнгрен Чарльз Т.** Бухгалтерский учет: управленческий аспект: [пер. с англ.] / Чарльз Т. Хорнгрен, Дж. Фостер / [под ред. Я. В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 416 с.
38. **Хруцкий В.Е.** Внутрифирменное бюджетирование / В. Е. Хруцкий, Т. В. Сизова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 542 с.
39. **Щиборщ К.В.** Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К. В. Щиборщ. – М.: Дело и Сервис, 2001. – 348 с.
40. **Череп О.Г.** Роль бюджету та процесу бюджетування в управлінні підприємством / О. Г. Череп, О. Ю. Стремидло // Бюлетень міжнародного Нобелівського економічного форуму. – 2011. – № 1. – С. 445-451.
41. **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>.
42. **Про затвердження** лімітів добування (відстрілу, відлову) диких парнокопитних та хутрових звірів і встановлення норм відстрілу інших мисливських тварин у сезон полювання 2012/2013 років: наказ Міністерства екології та природних ресурсів України № 230 від 11.04.2012: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

Рассмотрены организационные и методические аспекты внутреннего контроля затрат на оказание услуг по организации и проведению охоты в охотничьих хозяйствах. Предложена форма внутреннего управленческого учета, которая обеспечивает оперативный контроль затрат на организацию и проведение охоты. Определены задания внутреннего контроля, предложены составные организации и методики внутреннего контроля при управлении затратами основной деятельности охотничьих хозяйств: этапы контроля затрат на организацию и проведение охоты и методику их бюджетирования.

Ключевые слова: *внутренний контроль, затраты, услуги по организации и проведению охоты, объекты и субъекты контроля, бюджетирование.*

Organizational and methodical principles of internal control of services for organize and conduct hunting in hunting farms are considered. The form of internal management reporting, which allows for operational cost control for organize and conducts hunting is proposed. The internal control objectives are detected, the organizational and methodical components of internal control in management of core activities costs in hunting farms: the stages of control the cost for organize and conduct hunting and method of budgeting are proposed.

Key words: *internal control, costs, services for organize and conduct hunting, objects and subjects of control, budgeting.*