

4. Дубініна М.В. Институціональний механізм контролю за формуванням результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / М.В. Дубініна // Управління розвитком. – 2012. – № 7(128). – С. 9-10.

5. Корінко М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація : монографія. – К. : ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2007. – 429 с.

6. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік : навч.-метод. посібн. [для самост. вивч. дисц.] / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін. – К. : Вид-во КНЕУ, 2002. – 370 с.

7. Орлов І.В. Документування та інвентаризація трансформації зобов'язань / І.В. Орлов. [Електронний ресурс]. – Доступний з http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/pprbsu/2010_30/10_30_29.pdf.

Тивончук А.И. Внутренний контроль кредитных операций предприятия

Рассмотрены особенности организации и проведения внутреннего контроля кредитных операций предприятия, определены основные направления его совершенствования. Исследованы специфические особенности внутреннего контроля как средства управления деятельностью предприятия. Определены основные субъекты внутреннего контроля кредитных операций предприятия. Охарактеризована система внутреннего контроля заемного капитала в форме банковских кредитов.

Ключевые слова: внутренний контроль, кредитные операции, заемный капитал, предприятия, банковские кредиты.

Tyvonchuk O.I. Internal control credit transactions of enterprise

In the article the features of the organization and the internal control credit transactions of the enterprise are researched, the main directions of its improvement are determined. Specific features of internal control as a means of enterprise management are researched. The basic subjects of internal control credit transactions of the enterprise are determine. The system of internal control of loan capital in the form of bank loans is determined.

Keywords: internal control, credit transactions, loan capital, enterprise, bank loans.

УДК 657.47: 639.1

Асист. Г.А. Говда – НЛТУ України, м. Львів

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ КALKУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ МИСЛИВСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

Проаналізовано сучасний стан обліку та калькулювання собівартості послуг мисливських господарств. Запропоновано систему калькулювання послуг з організації та проведення полювань. Зокрема визначено об'єкти калькулювання, калькуляційні одиниці, метод калькулювання, статті витрат планових та фактичних калькуляцій.

Ключові слова: витрати, собівартість, калькуляційні одиниці, метод калькулювання, калькуляція.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання для вибору управлінської стратегії та ціноутворення на послуги мисливських господарств важливим є формування інформаційної бази на основі калькулювання собівартості, що регламентовано Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України [1]. Проте особливості обліку у мисливських господарствах у них не визначено. Це зумовлює нагальну потребу у розробленні методики калькулювання собівартості послуг на організацію та проведення полювань.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У науковій літературі проблеми калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг досліджено у

багатьох працях вітчизняних вчених: І.А. Белоусової, В. Моссаковського, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченка [2-5] та ін. Водночас не було приділено належної уваги питанням калькулювання собівартості послуг мисливських господарств.

Мета дослідження. Метою роботи є визначення методичних основ калькулювання собівартості послуг на організацію та проведення полювань.

Виклад основного матеріалу. 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. Цей процес, передусім, залежить від відповідності об'єкта обліку витрат об'єкту калькулювання. Встановлення науково обгрунтованого критерію їх визначення дає змогу сформувати інформацію про собівартість продукції, виділити в аналітичному обліку такі об'єкти, які підлягають контролю з боку управління.

Зважаючи на необхідність визначення собівартості наданих послуг з організації та проведення полювання є потреба в обгрунтованому виділенні об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць. Такими об'єктами, на нашу думку, є окремі види полювань – індивідуальне, облавне, колективне.

З об'єктом калькулювання тісно пов'язані калькуляційні одиниці, які дають змогу визначити собівартість одиниці послуги. У нашому випадку це окреме полювання із зазначенням його виду.

Важливим елементом калькулювання собівартості 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. На цей час промислові підприємства України у своїй діяльності користуються Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373, якими відповідно до об'єкта обліку виробничих витрат запропоновано застосовувати позамазовний, попередільний та попроцесний методи.

Можна погодитись з думкою проф. Л.В. Нападовської, 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, а також досягнення яких цілей управління повинен забезпечити вибір методу [5]. Узагальнюючи досвід науковців та практику діяльності мисливських господарств, ми пропонуємо для визначення собівартості послуг з організації та проведення полювання застосовувати позамазовний метод.

Особливістю позамазовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості послуг є те, що на кожне замовлення відкривається окрема облікова картка, у якій нагромаджуються відповідні витрати. Для мисливських господарств ми запропонували складати Акт проведення полювання, який вміщує інформацію про кількість задіяних працівників, виконані роботи з організації полювання та оброблення добутих тварин, витрачених на це матеріалів.

Важливим елементом системи калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг є формування номенклатури статей витрат. Вивчення практики

господарювання мисливських і лісомисливських господарств Західного регіону України показало відсутність єдиного підходу до її визначення. Крім цього, у жодному з них не ведеться окремо облік витрат на організацію та проведення полювань. Витрати на надання таких послуг відносять до витрат на ведення мисливського господарства, групують за різними ознаками і включають до різних статей витрат. 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 вести окремих субрахунок 232 "Організація та проведення полювань" з чітко визначеними статтями витрат, що дасть змогу складати планові та фактичні калькуляції на надання таких послуг та визначити їх вартість.

Тому нами пропонується групувати матеріальні витрати за статтями "Купівельні матеріали", "Паливо та енергія", а також виокремлювати статті "Послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій" та "Витрати на придбання ліцензій". Номенклатура статей витрат на організацію та проведення полювань, наведена у табл., дасть змогу сформуванню інформаційну базу для внутрішньогосподарського контролю, ціноутворення та вибору стратегії управління у формі внутрішнього документа – калькуляції.

Вивчення практики діяльності мисливських господарств Західного регіону України показало, що немає розробленої єдиної форми калькуляції для відображення результатів калькулювання. У деяких господарствах (зокрема ДП МГ "Стир", ДП "Івано-Франківське ЛГ") зроблено спроби складання планової калькуляції вартості полювання, виходячи з вартості ліцензії, визначених для господарства лімітів та кількості полювань у попередньому сезоні.

Табл. Номенклатура статей витрат на організацію та проведення полювання

Стаття витрат	Зміст і характеристика витрат
1. Купівельні матеріали	вартість набоїв, засобів лову, приманок; пальне, мастильні матеріали та запчастини до задіяного транспорту та спеціалізованого інструменту; вартість матеріалів, пов'язаних з розробкою туш; препаруванням та первинною обробкою, виготовленням трофеїв, обробленням шкур; витрати матеріалів, пов'язаних з підготовкою туш, трофеїв і шкур до подальшого перевезення і зберігання.
2. Паливо та енергія	витрати палива та електроенергії, що використовуються у мисливських та лісових будиночках, колибах та ін.; витрати палива та електроенергії при розробленні туш; препаруванні та первинному обробленні трофеїв, шкур добутих тварин, виготовленні трофеїв; витрати палива та енергії, пов'язаних з підготовкою туш, трофеїв і шкур до подальшого перевезення і зберігання (замороження).
3. Послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	вартість транспортних послуг сторонніх організацій, вартість послуг з організації харчування та проживання мисливців.
4. Витрати на придбання ліцензій	вартість ліцензій на відстріл копитних тварин, придбаних в обласному управлінні лісового та мисливського господарства.
5. Витрати на оплату праці	
основна заробітна плата егерів	частка витрат на виплату основної заробітної плати, обчислені згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для егерів.

основна заробітна плата загоничів та інших працівників, задіяних у підготовці та проведенні полювання	витрати на виплату основної заробітної плати, обчислені згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці для загоничів та інших працівників, що задіяні у підготовці та проведенні полювання, доставлянні та розробленні туш впольованих тварин і птахів, виготовленні трофеїв, обробленні шкур.
додаткова заробітна плата егерів	витрати на виплату додаткової заробітної плати, нарахованої за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці егерів.
додаткова заробітна плата загоничів та інших працівників	витрати на виплату додаткової заробітної плати, нарахованої за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці загоничів та інших працівників, задіяних у підготовці та проведенні полювання.
6. Відрахування на соц. заходи егерів	частка відрахувань, передбачених чинним законодавством (в Пенсійний фонд ЄСВ) та інших видів страхування.
загоничів та інших працівників	відрахування, передбачені чинним законодавством (в Пенсійний фонд ЄСВ) та інші види страхування загоничів та інших працівників, що задіяні у підготовці та проведенні полювання.
7. Інші витрати	вартість бланків відстрільних карток, оформлення трофейних листів, витрати на утримання мисливських та лісових будиночків, колиб, закладів невиробничого характеру (пунктів харчування, пральні, сауни тощо), стоянок для автомобілів.
8. Загальновиробничі витрати	частка загальновиробничих витрат, що відноситься до організації та проведення полювань.
Разом собівартість послуг з організації та проведення полювань	

У ДП "Звірівське МГ" розроблено прейскурант цін на послуги, а після проведення полювання складається рахунок, що включає оплату ліцензії (відстрільної картки), послуг егерів і загонщиків, вартості трофеїв, м'яса тощо. Водночас, не зазначено окремо можливих витрат матеріалів (засобів лову, боєприпасів, пальне-мастильних матеріалів тощо), що не дає змогу ні відобразити матеріальні витрати в обліку, ні контролювати їх.

За результатами дослідження ми пропонуємо складати планові виробничі калькуляції на надання послуг з організації та проведення полювання не лише за видами тварин, але й видами полювань за такими статтями:

- "Купівельні матеріали" за їх видами: пальне; мастильні матеріали; запчастини; засоби лову; приманки; матеріали для первинної оброблення трофеїв, шкур; матеріали для розробки туші; матеріали для препарування; матеріали для підготовки до транспортування туш, м'яса, шкур, трофеїв (заморожування, дезінфекція шкур, упакування);
- "Паливо та енергія" за їх видами: дрова; електроенергія для розробки туш та оброблення трофеїв; інші;
- "Послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій": готельні послуги; послуги харчування; транспортні послуги тощо;
- "Вартість ліцензії" (для полювань на копитних тварин), "Вартість відстрільної картки" (для полювань на хутрові звірі та пернату дичину);
- "Витрати на оплату праці": основна заробітна плата егерів (інших працівників); додаткова заробітна плата егерів (інших працівників);
- "Відрахування на соціальні заходи" егерів (інших працівників);
- "Інші витрати": охорона автостоянки; оформлення трофейного листа; оформлення довідок ветеринарної служби тощо;
- "Загальновиробничі витрати".

На підставі планових виробничих калькуляцій для визначення вартості послуги з організацій та проведення полювань складають повну калькуляцію, яка є підставою для формування ціни на дану послугу. У повній калькуляції окрім витрат, що формують виробничу собівартість, зазначають необхідний відсоток планової рентабельності, суму непрямих податків (ПДВ) та сформовану відпускну ціну послуги. Додатково зазначають за цінами можливої реалізації вартість 1 кг м'яса дикої тварини, шкіри, трофеїв тощо.

Після проведення полювання необхідно скласти фактичні повні калькуляції за тими ж статтями, що і планові, на підставі Актів проведення полювання, Актів препарування тварин та оброблення трофеїв, Актів на розробку туші добутих тварин.

Висновок. Отже, за результатами проведеного дослідження визначено складові системи калькулювання собівартості послуг з організації та проведення полювання: об'єкти калькулювання, калькуляційні одиниці, метод калькулювання, статті витрат планових та фактичних калькуляцій. Їх використання дасть змогу не лише визначати сумарні витрати на організацію та проведення полювань, але й чітко визначити вартість окремої калькуляційної одиниці для потреб ціноутворення, внутрішньогосподарського контролю і прийняття управлінських рішень.

Література

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України : наказ ДКЛГ України від 08.11.2002 р. № 146.
2. Белоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / І. Белоусова, М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит – 2009. – № 4 – С. 3-10.
3. Моссаковский В. Концепція побудови управління витратами у сільськогосподарських підприємствах / Моссаковский В. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 6. – С. 32-42.
4. Пушкар М.С. Розроблення систем обліку: навч. посібник / Пушкар М.С. – Тернопіль : Вид-во "Карт-бланш", 2003. – 198 с.
5. Нападовська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Нападовська Л.В. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 50-63.

Говда Г.А. Методические основы калькулирования себестоимости услуг охотничьих хозяйств

Проанализировано современное состояние учета и калькулирования себестоимости услуг охотничьих хозяйств. Предложена система калькулирования услуг по организации и проведению охоты. В частности определены объекты калькулирования, калькуляционные единицы, метод калькулирования, статьи затрат плановых и фактических калькуляций.

Ключевые слова: затраты, себестоимость, калькуляционные единицы, метод калькулирования, калькуляция.

Hovda G.A. Methodical bases of calculations of prime price of services of the hunting growing

The modern state of account and calculation of prime price of services of the hunting growing is analyzed in the article. An author is offer the system of calculation of services in organization and realization of hunt. The objects of calculation, calculation units, method of calculation, article of costs of scheduled and actual calculations, are certain in particular.

Keywords: costs, prime price, calculation units, method of calculation, calculation.

УДК [338.246.025.2+34:630*6](477)

Здобув. Г.С. Гулик¹ –
НЛТУ України, м. Львів

СИНЕРГЕТИЧНИЙ ПІДХІД У ЗАСТОСУВАННІ ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ ПІД ЧАС ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ СТАЛОГО ЛІСОКОРИСТУВАННЯ

Звернено увагу на актуальність еколого-економічних та правових проблем щодо забезпечення реалізації концепції сталого лісокористування. Розкрито сутність поняття "синергетика". Запропоновано доцільність запровадження синергетичного підходу під час формування екологічних та економіко-правових засад системи сталого лісокористування.

Ключові слова: синергетика, стале лісокористування, екологізація лісового господарства, економіко-правові інструменти, екологізація економіки, екологізація права.

Постановка проблеми у загальному її вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Актуальною проблемою у сучасних соціо-еколого-економічних перетвореннях є забезпечення таких підходів у лісокористуванні, які відповідали б концепції сталого лісокористування. Сьогодні існує багато економічних та правових проблем, які негативно впливають на охорону, захист, відтворення та використання лісових ресурсів в Україні, причиною цього є неефективне економіко-правове регулювання лісокористування.

Так склалося, що сьогодні (внаслідок незаконних рубань, пожеж, пошкодження лісу тощо) Україна є лісодефіцитною країною (15,7 % від загальної території, при оптимальній – 20 % [7]). Лісодефіцит у країні сприяє породженню еколого-економіко-правової конфліктності інтересів громадян та держави щодо правил лісокористування.

Зазначимо, що в наш час вплив природних та антропогенних чинників на лісові екосистеми спричиняє деградацію лісів. Внаслідок порушень еколого-економічних принципів та концепції сталого лісокористування ліси України перебувають далеко в не найкращому стані. Для вирішення наявних проблем необхідним є вдосконалення економічних і правових механізмів регулювання лісокористування та прийняття спеціальних нормативно-правових актів, які забезпечили б практичну реалізацію концепції сталого лісокористування. Вважаємо, що формування сталого лісокористування неможливе без екологізації економіки (перетворення економіки, спрямованої на зменшення інтегрального еколого-деструктивного впливу процесів виробництва та споживання товарів і послуг) та екологізації права у природоохоронній та природоресурсній сфері.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблем. Різні еколого-економічні та правові аспекти охорони довкілля, захисту, відтворення та використання лісових ресурсів відображено у працях вітчизняних (В.І. Андрейцева, Г.І. Балюк, Б.В. Буркинського, Т.П. Галушкіної, Л.С. Гринів, А.П. Гетьмана, А.М. Дейнеки, Л.Г. Мельника, В.І. Мунтяна,

¹ Наук. керівник: проф. Ю.Ю. Туниця, д-р екон. наук – НЛТУ України, м. Львів, акад. НАН України