

УДК 657.1

О. М. Галицький,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Одеський державний аграрний університет

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

O. Galutsky,
Ph.D., assistant professor of accounting and auditing, Odessa State Agrarian University

ORGANIZATIONAL-ECONOMIC APPROACHES TO RECORDING AND EVALUATION OF TRANSACTION COSTS IN THE AGRICULTURAL ENTERPRISES

Здійснено оцінку сучасних підходів до оцінки та обліку трансакційних витрат у сільськогосподарських підприємствах. З'ясовано основні причини, які унеможливають повне відображення їх в реєстрах бухгалтерського обліку. Запропоновані шляхи по удосконаленню обліку та оцінки трансакційних витрат у сільськогосподарських підприємствах.

Estimation of the current approaches to assessing and accounting for transaction costs in agricultural enterprises. Clarification of the main reasons that make it impossible to complete their reflection in the accounting registers. Proposed ways to improve the accounting and evaluation of transaction costs in the agricultural enterprises.

Ключові слова: облік, оцінка, трансакційні витрати, сільськогосподарські підприємства, збут.

Key words: accounting, valuation, transaction costs, agricultural enterprises, and sale.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

За відсутності теоретичних і практичних засад обліку й оцінки трансакційних витрат реалізації сільськогосподарської продукції, актуальними є дослідження, спрямовані на розробку підходів, методів і методик оцінки трансакційних витрат не тільки сільськогосподарських підприємств у цілому, а окремих виробників процесів. Виділивши трансакційні витрати в окрему статтю, можна набагато спростити оцінку ефективності процесу реалізації сільськогосподарської продукції та використовувати конкретні управлінські інструменти, спрямовані на підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств.

Нині не існує універсальної, відпрацьованої кількісної методики обліку трансакційних витрат реалізації сільськогосподарської продукції, що зумовлено труднощами обліку й оцінки окремих категорій трансакційних витрат, а також значної кількості їх класифікацій і визначень.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Трактування трансакцій як феномена інституційної економіки знайшло своє відображення в працях багатьох закордонних та вітчизняних вчених-економістів, а концепція трансакційних витрат взагалі є стрижнем досліджень науковців-неоінсти-

туціоналістів (серед них — прізвища Р. Коуз, Д. Норт, Т. Еггертссон, А. Нестеренко та інші, яких ми в ході роботи ще згадаємо). Проте аналіз публікацій, пов'язаних з ідентифікацією таких витрат в бухгалтерському обліку, свідчить про відсутність глибоких теоретичних напрацювань щодо цього обліку, що і актуалізує мету дослідження.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Здійснити аналіз сучасних теоретичних підходів до визначення та обліку трансакційних витрат та запропонувати шляхи їх удосконалення, як елементу підвищення ефективності збутової діяльності сільськогосподарських підприємств.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Складність обліку й оцінки трансакційних витрат реалізації сільськогосподарської продукції пов'язана із такими моментами: певна частина трансакційних витрат не відображається у фінансовому обліку і тому виключається можливість їх прямого вимірювання; значна кількість витрат, пов'язаних із корупційною сферою, відсутня в явному вигляді, тому їх неможливо врахувати, проте інформація відображається в регістрах управлінського обліку; в обліку відсутня окрема стаття для врахування трансакційних витрат бухгалтерського обліку; наявність у категоріях трансакційних витрат різнорідних елементів, що ускладнює приведення їх до загального еквіваленту.

Розроблення відповідного методичного підходу дозволяє вирішити не лише проблему оцінки трансакційних витрат, але і визначити заходи щодо мінімізації трансакційних витрат. При цьому слід зазначити, що зниження трансакційних витрат є одним із головних резервів зниження загальних витрат діяльності підприємств і, відповідно, підвищення ефективності як окремих сільськогосподарських підприємств, так і суб'єктів господарювання агропродовольчого комплексу та економіки країни в цілому.

Як свідчать результати дослідження, при оцінці трансакційних витрат реалізації сільськогосподарської продукції доцільно процес реалізації сільськогосподарської продукції розділити на кілька етапів:

- 1) попередній етап реалізації;
- 2) етап транспортування та передпродажної підготовки;
- 3) етап продажу;
- 4) післяреалізаційний етап.

При цьому варто вказати на наявність на кожному етапі реалізації всіх видів трансакційних витрат, відповідно їх розмір буде різним на кожному етапі.

У найзагальнішому вигляді трансакційні витрати можна розділити на такі категорії: витрати пошуку інформації, витрати ведення переговорів, витрати вимірювання, витрати специфікації і захисту прав власності, витрати опортуністичної поведінки; явні (експліцитні) і неявні (імпліцитні); вимірні й невимірні; відображені й невідображені в бухгалтерському обліку; абсолютні та середні; передконтрактні, контрактні та післяконтрактні [1, с. 198].

В ідеальних умовах функціонування економічних об'єктів трансакційні витрати зорієнтовані до мінімальних рівнів, тому можливе опрацювання методики, що дозволяє оцінити існуючі трансакційні витрати і порівняти їх із витратами ідеального стану економічної системи.

При розробленні методики оцінки трансакційних витрат необхідно поєднувати прямий і непрямий методи обліку трансакційних витрат, щоб запропонована методика задовольняла такі вимоги: бути універсальною для всіх підприємств обраного напрямку, в нашому випадку це сільськогосподарські підприємства; враховувала всі види трансакційних витрат реалізації сільськогосподарської продукції; надавала можливість оцінки за даними бухгалтерської звітності і документів первинної бухгалтерської звітності агропідприємств.

Трансакційні витрати доцільно визначати двома методами: явні витрати — на основі даних реєстрів фінансового і управлінського обліку; неявні витрати (витрати втраченої можливості від зміни ринкового середовища) — розрахунковим шляхом.

Вищезазначене дозволяє запропонувати наступний алгоритм методики оцінки трансакційних витрат реалізації сільськогосподарської продукції:

1. На першому етапі необхідно скласти перелік документів бухгалтерського обліку, наявних на підприємстві, за якими можна визначити окремі категорії трансакційних витрат реалізації сільськогосподарської продукції.

2. На другому етапі на підставі наявних документів розраховується вартість явних трансакційних витрат, за якими є необхідна інформація в системі бухгалтерського обліку. Практика дослідження переконує, що

найбільш доступними для підрахунку є категорії витрат специфікації і захисту прав власності, вимірювання й пошуку інформації.

3. Третій етап полягає у розрахунку неявних витрат розрахунковим шляхом визначення недоотриманого прибутку від реалізації сільськогосподарської продукції через зміну кон'юнктури зовнішнього ринку.

4. На четвертому етапі визначається загальна величина шляхом сумування явних і неявних трансакційних витрат.

Однак труднощі з обчисленням трансакційних витрат розглядаються як вагома перешкода для застосування цієї методики на практиці. В останні роки в економічній науці запропонований ординалістський підхід до оцінки трансакційних витрат, який полягає у визначенні лише співвідношення різних їх рівнів і відмові від претензій на оцінку їх абсолютної величини. Порівняння трансакційних витрат, які виникають при різних варіантах виконання угоди, дає можливість обмежитися експертною оцінкою їх величини. Тоді алгоритм вибору оптимальної форми конкретної угоди можна здійснити в два етапи. На першому етапі порівнюються трансакційні витрати, що виникають при використанні різних типів контрактів: класичного, неокласичного та імпліцитного. Якщо виявляється, що більш доцільним є імпліцитний контракт, то порівнюються трансакційні витрати у межах альтернативних організаційних структур [2, с. 96].

У ринкових умовах сільськогосподарські підприємства самостійно ведуть пошук і вибір партнерів, організують постачання та збут, здійснюють маркетингові дослідження, самостійно приймають рішення щодо інструментів маркетингу. Так, розширення ділових зв'язків і рівня свободи підприємства, з одного боку, позитивно впливає на їхню діяльність, сприяючи посиленню конкурентних переваг, але з другого — стимулює збільшення його трансакційних витрат.

Існуюча класифікація трансакційних витрат у системі сільськогосподарських підприємств дає змогу врахувати специфіку й забезпечити можливість прямого регулювання і включає в себе такі групи: внутрішні, які охоплюють усі витрати, безпосередньо пов'язані із просуванням продукції і послуг на ринок власними силами; зовнішні, пов'язані із залученням послуг

сторонніх організацій, що також сприяють просуванню продукції на ринок; втрачена вигода (втрата доходів), яка виникає у разі втрати сільськогосподарськими підприємствами частини виручки внаслідок відмінностей у визначенні якісних показників товарів і послуг, реалізація продукції у терміни і за цінами на шкоду власній вигоді, втрат у разі повної втрати або фізичного пошкодження продукції у процесі реалізації [3, с. 133].

Для систематичного виявлення і накопичення усіх видів трансакційних витрат необхідно використовувати Реєстр трансакційних витрат, який дозволить накопичувати інформацію, встановлювати реальні розміри витрат і в подальшому зменшувати їх у плановому порядку. В реєстрі трансакційні витрати доцільно формувати за розглянутою класифікацією (внутрішні, зовнішні, втраченої вигоди).

Відповідно до чинних нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в суб'єктів господарської діяльності трансакційні витрати не мають відокремленого синтетичного рахунку [4, с. 19]. Тому велику частину витрат відображають на рахунку 93 "Витрати на збут", а саме: витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах готової продукції; витрати на ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу й дослідження ринку (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг; витрати на транспортування, перевантаження і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Частина трансакційних витрат відображається на рахунку 92 "Адміністративні витрати". Це такі витрати: загальні корпоративні (організаційні на проведення річних зборів, представницькі тощо); на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногос-

подарського персоналу; на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що входять до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); плата за розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банків.

Втрати у межах природних втрат відносять безпосередньо на собівартість реалізованої продукції. При цьому слід зазначити, що трансакційні витрати є складовою витрат, пов'язаних з операційною діяльністю сільськогосподарських підприємств. В обліку не відображаються витрати втраченої можливості при реалізації сільськогосподарської продукції, оскільки цю величину можна отримати лише розрахунковим способом на основі експертного опитування [5, с. 63].

Величина трансакційних витрат безпосередньо впливає на розмір прибутку від операційної діяльності сільськогосподарських підприємств, а опосередковано — на величину дебіторської заборгованості як результат управлінських дій щодо збуту продукції. Так, у ТОВ "Еліта" рівень трансакційних витрат за 2012 р. становив 1185 тис. грн., або 10,79% від величини операційних витрат, а обсяг дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію із терміном погашення від 18 до 36 міс. — становить 73%, або 15024 тис. грн. Подібна ситуація спостерігається і в ТОВ "Фастівка", де рівень дебіторської заборгованості від 18 до 36 міс. досяг майже 75%.

Проте є приклади ефективного використання коштів, що пов'язано з товарорухом сільськогосподарської продукції. Так, у ТОВ "Агрокомплекс" обсяг трансакційних витрат становив у 2011 р. 1162 тис. грн., а станом на 1 січня 2012 р. відсутня дебіторська заборгованість. Ефективність формування трансакційних витрат також характери-

зується рівнем отриманого прибутку від реалізації продукції та від операційної діяльності в цілому.

Як свідчать дані аналітичного обліку досліджуваних сільськогосподарських підприємств Київської області, найбільшою є частка витрат на врегулювання спорів у судових органах, оплати праці та комісійних продавцям і торговим агентам, а також витрат на транспортування виробленої продукції.

Як свідчать дані аналітичного обліку досліджуваних сільськогосподарських підприємств, найбільшою є частка витрат на врегулювання спорів у судових органах, оплати праці та комісійних продавцям і торговим агентам, а також витрат на транспортування виробленої продукції [6, с. 98].

Основною причиною значних витрат на врегулювання спорів у судових органах є порушення договірних відносин між учасниками товарору. Як свідчать результати анкетного опитування керівників і головних спеціалістів досліджуваних сільськогосподарських підприємств, відсоток невиконання договірних зобов'язань щодо постачання сільськогосподарської продукції ставить у межах 15—50%.

Причинами невиконання договорів, на думку респондентів, були нестабільність економічної ситуації, недосконалість законодавства, фінансові проблеми покупців, форс-мажорні обставини. За результатами опитування найбільш ефективним інструментом отримання коштів сільськогосподарськими підприємствами є неофіційні методи впливу, якими користуються близько 58% респондентів при порушенні умов договору. Тривалий розгляд справ у суді призводить до збільшення трансакційних витрат і є неефективним засобом для більшості контрагентів. Зазначимо, що 7% опитаних керівників не вживають будь-яких заходів до порушників умов договору постачання. Одним із проявів інституту довіри є спрямованість до стійкості міжгалузевих зв'язків із контрагентами. Так, 80% опитаних керівників підприємства проявляють постійність у цих взаємовідносинах. Високий рівень взаємної довіри між суб'єктами господарювання простежується у бажанні кредитувати сільськогосподарських товаровиробників, авансувати посівну кампанію, а також надавати відстрочку платежу, знижки, різноманітні пільги й додаткові послуги при реалізації продукції.

ВИСНОВКИ

Розширення економічних зв'язків, поява і розвиток сільськогосподарських підприємств викликало необхідність відображення в обліку і звітності фактів господарської діяльності, пов'язаних з входом на ринок і виходом з ринку, захистом прав власності, укладанням та обслуговуванням ділових відносин, забезпечення доступу до ресурсів, інтеграції організацій та інших витрат, обумовлених як трансакційні витрати.

Трансакційні витрати, класифіковані і деталізовані за обраними параметрами, забезпечать формування інформації, необхідної для контролю й управління корпорацією. Відображають рахунки дозволяють реєструвати відомості про трансакції накопичувально, з регулярним визначенням сальдо, що забезпечує можливість систематизації витрат за періодами наростаючим підсумком з початку звітного року і в інших необхідних користувачам розрізах.

Рахунок "Трансакційні витрати (узагальнюючий)" є балансуєчим рахунком, реєструєчим кредитові обороти і дозволяє вести рахунки обліку окремих витрат накопичувально, не закриваючи протягом року, відображаючи у вигляді сальдо підсумки відповідних витрат. Закриття рахунків здійснюється по закінченні звітного року в кореспонденції.

Для обліку трансакційних витрат у розрізі окремих типів рекомендується відкривати такі рахунки: "Забезпечення доступу до прав власності", "Забезпечення доступу до ресурсів", "Інформаційне забезпечення", "Ведення переговорів та укладення договорів", "Оцінка і контроль якості ресурсів", "Забезпечення захисту ресурсів і прав власності", "Забезпечення охорони бізнесу" та ін. На рахунок "Трансакційні витрати (узагальнюючий)" у розрізі відповідних субрахунків типів відображаються суми витрат звітного періоду.

Література:

1. Гончаров Н.О. Концепти обліку трансакційних витрат // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції: Одеса, 22—23 травня 2009 р. — Одеса: ОДЕУ, 2009. — 258 с.

2. Замазій О.В. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання // Научные труды ДонНТУ. Се-

рия экономическая. — 2004. — Выпуск 70. — С. 95—100.

3. Корнеева Т.А. Трансакционные и трансформационные издержки в системе функционирования консолидированных групп предприятий // Аудит и финансовый анализ. — 2006. — № 4. — С. 131—135.

4. Мельник М.В. Трансакционные издержки как объект управленческого учета // Управленческий учет. — 2008. — № 11. — С. 17—26.

5. Панженская И.Г. Методика учета трансакционных издержек // Бухгалтерский учет. — 2006. — № 19. — С. 62—64.

6. Юнак Ж.М., Мельник С.І. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі ХХІ століття — нове уявлення майбутнього // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Випуск 1 (13). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. — Житомир: ЖДТУ, 2009. — 408 с.

References:

1. Honcharov, N.O. (2009), "Concepts of accounting transaction costs", Suchasni vymohy do obliku ta kontroliu u konteksti hlobalizatsii: Materialy Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii [Current requirements for accounting and control in the context of globalization: Proceedings of the International Scientific Conference], Odessa, Ukraine.

2. Zamazij, O.V. (2004), "Problems accounting transaction costs in activities of economic entities", Nauchnye trudy DonNTU. Seryia ekonomycheskaia, vol. 70, pp. 95—100.

3. Korneeva, T.A. (2006), "Transaction and transformation costs in the system of functioning of the consolidated group companies", Audit i finansovyj analiz, vol. 4, pp. 131—135.

4. Mel'nik, M.V. (2008), "Transaction costs as an object of management accounting", Upravlencheskij uchet, vol. 11, pp. 17—26.

5. Panzhenskaja, I.G. (2006), "Method of accounting of transaction costs", Buhgalters'kij uchet, vol. 19, pp. 62—64.

6. Yunak, Zh.M. and Mel'nyk, S.I. (2009), "Transaction costs in the national accounting system XXI century — a new view of the future", Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prats'. Teoriia ta metodolohiia bukhgalters'koho obliku, kontroliu i analizu, vol. 13.

Стаття надійшла до редакції 15.10.2013 р.