УДК 657.222

Очеретько Л.М.,
к.е.н., доцент кафедри «Облік і аудит»
Корінець А.О.
Запорізький національний технічний університет

ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Постановка проблеми. Конкурентоспроможність підприємства прямо пропорційно залежить від чітко налагодженої системи ведення управлінського обліку, зокрема відображення витрат процесу діяльності. У сучасній концепції витрат вагоме місце займають трансакційні витрати. Це відносно нове поняття в бухгалтерському обліку і єдиного тлумачення його сутності поки що не знайдено, а тому воно потребує наполегливого вивчення та осмислення як з боку теорії, так і практики. В процесі здійснення господарської діяльності у кожного підприємства виникають трансакційні витрати, які мають значний вплив на прибуток підприємства, оскільки їх величина постійно зростає у зв'язку з трансформаційними процесами в економіці України. Саме тому, слід приділити значну увагу обліковому аспекту відображення трансакційних витрат, що сприятиме організації системи їх управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасні проблеми, пов'язані із висвітленням актуальних аспектів обліку та бухгалтерського відображення трансакційних витрат, знаходять своє відображення у наукових дослідженнях таких провідних вчених та науковців як Р. Коуз, Д. Норт, О. Вільямсон, С. Архієреєв, Р. Капелюшников, Г. Кірейцев, С. Малахов, В. Милашин, В. Радаєв, М. Шигун. На думку В. Радаєва [1], трансакційні витрати – це витрати, пов'язані з входом та виходом на ринок, доступом до ресурсів, передачею, специфікацією та захистом прав власності, укладанням та обговоренням ділових угод. Серед вчених, хто першим звернув увагу на важливість відображення в обліку трансакційних витрат, можна вважати Г. Г. Кірейцева [2], який наголосив, що виявлення класифікаційних ознак трансакційних витрат складатиме основу розробки методології їх обліку, аналізу та контролю як найважливіших функцій управління. Незважаючи на те, що значна кількість як вітчизняних, так і зарубіжних вчених присвятили роки своїм дослідженням та відкриттям в сфері трансакційних витрат, значна кількість питань, пов'язаних з важливістю їх відображення в обліку залишається нерозкритою, а тому потребує подальших досліджень науковців.

Постановка завдання. Метою даної статті є розкриття сутності трансакційних витрат, розгляд їх класифікації та оцінка можливого запровадження в облікову практику суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах господарювання загальновідомим фактом є те, що кінцева мета діяльності будь-якого підприємства – це одержання прибутку. А для визначення кінцевого результату прибутку необхідно вести ефективний облік витрат, який сприятиме зростанню конкурентоспроможності продукції та стане реальним досягненням довгострокового економічного зростання суб'єктів господарювання.

Для збереження і покращення загальної прибутковості підприємства керівництво повинно знати розміри специфічних витрат і прибутків на будь-який момент по окремих видах продукції, по кожному цеху та по інших структурних підрозділах підприємства. Саме облік витрат і дає таку інформацію, допомагає контролювати витрати, встановлюючи критерії ефективності виробництва.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та їх розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 16 «Витрати», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 №318. У наведеному положенні витрати – це зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [3].

Система управлінського обліку є основним першоджерелом надходження інформації, відповідно до якої приймаються важливі управлінські рішення. Саме тому, створення оптимальної якісної системи обліку витрат загалом, і трансакційних витрат, зокрема, має досить вагоме значення.

Основоположником концепції трансакційних витрат вважається Р. Коуз, який у своїй статті «Природа фірм» [4] вперше запропонував новий клас витрат, які набули назви «трансакційні». Вченим була здійснена спроба довести, що укладення угоди між господарюючими суб'єктами на ринку неможлива без понесення певних витрат, які пов'язані з проведенням переговорів, укладенням договору, пошуком інформації, захистом прав власності.

Під «трансакцією» слід розуміти угоду, операцію, яка супроводжується взаємними поступками. Відповідно до цього визначення і виникають трансакційні витрати – витрати, пов'язані з веденням переговорів, оформленням контрактів та укладенням угод. Значна кількість вітчизняних та зарубіжних науковців відображають у своїх дослідженнях необхідність відображення трансакційних витрат в системі бухгалтерського обліку, але єдиного підходу до трактування сутності цього терміну не існує (табл. 1).

Таблиця 1

Тлумачення сутності трансакційних витрат

Автор	Тлумачення сутності трансакційних витрат
Р. Коуз [4]	Витрати, пов'язані зі збиранням та обробкою інформації, проведенням переговорів та прийняттям рішень, контролем та юридичним захистом виконання контрактів в умовах ринку
Д. Норт [5]	Витрати на оцінку корисних властивостей об'єкта обміну та забезпечення прав підприємців. Ці витрати служать джерелом соціальних, політичних і економічних інститутів
Т. Еггертссон [6]	Витрати, що виникають, коли індивіди обмінюються правами власності на економічні активи і забезпечують свої права на власність
О. Вільямсон [7]	Витрати, пов'язані з поганою адаптацією до непередбачуваних подій і мають місце з порушенням відповідності механізму угод обставинам їх реалізації
К. Ерроу	Витрати на експлуатацію економічної системи
Д. Ален	Витрати на встановлення та забезпечення прав власності
С.І. Архієреєв [8]	Витрати, що включають неявні витрати (втрати), які визначаються за альтернативним принципом. Тому втрати однієї сторони супроводжуються трансакційним виграшем іншої сторони
В.В. Радаєв [1]	Витрати, пов'язані з входом та виходом на ринок, доступом до ресурсів, передачею, специфікацією та захистом прав власності, укладанням та обговоренням ділових угод
А.О. Олейник	Витрати, пов'язані з обміном та захистом правочинностей

Аналіз різних підходів щодо тлумачення поняття «трансакційні витрати» дозволяє встановити і ще раз підтвердити, що єдиного визначення даного терміну серед вчених та науковців не існує, проте, варто відзначити, що майже всі з них порівнюють трансакції з контрактами, угодами та договорами.

Проаналізувавши та узагальнивши різноманітні підходи до трактування сутності трансакційних витрат, на нашу думку, трансакційні витрати – це витрати, пов'язані з пошуком партнерів по бізнесу, отриманням інформації про них, проведенням переговорів, юридичним оформленням угоди та контролем за виконанням її умов.

Трансакційні витрати мають місце на всіх етапах здійснення підприємницької діяльності – не лише операційної, а й фінансової та інвестиційної. Саме тому чітко налагоджена система управлінського обліку сприятиме покращенню якості обліку, врахуванню потреб управлінських рішень та функціонуванню інформаційної системи підприємства.

На сьогодні першочерговими завданнями обліку трансакційних витрат є облік операцій суб'єктів господарювання, пов'язаних із запровадженням до своєї діяльності трансакційних витрат; повнота, правильність і своєчасність відображення у відомостях трансакційних витрат; отримання достовірних і своєчасних облікових, аналітичних даних; організація обліку, аналізу та контролю трансакційних витрат; вибір пріоритетних напрямків розвитку діяльності; заходи щодо зменшення величини трансакційних витрати; контроль за виконанням поставлених завдань [9].

За той період часу, протягом якого відбувалося становлення поняття «трансакційні витрати» була здійснена значна кількість спроб класифікувати їх за різними ознаками. Наприклад, О. Вільямсон запропонував класифікацію трансакційних витрат по відношенню до моменту укладання угоди, відповідно до якої трансакційні витрати поділяють на витрати до укладання угоди (ex ante) та після укладання угоди (ex post).

Витрати ex ante включають витрати на розробку проекту контракту, пошук інформації, проведення переговорів, укладання угод і забезпечення гарантій реалізації домовленостей. Витрати, понесені після укладання угоди (ex post) включають витрати специфікації та захисту прав власності, організаційні та експлуатаційні витрати, пов'язані з використанням структур управління, куди сторони звертаються для врегулювання конфліктів та витрати, пов'язані з точним виконанням контрактних зобов'язань [7].

В цілях ведення бухгалтерського обліку, для надання необхідної інформації для управлінського персоналу М.М. Шигун [10] пропонує поділ трансакційних витрат на наступні види:

1) за відношенням до середовища виникнення (зовнішні та внутрішні);

2) за податковим визнанням (податкові та фінансові);

3) за частотою виникнення (разові та регулярні);

4) за характером господарських процесів (інформаційні трансакційні витрати – послуги інформаційних агенцій, вивчення економічного середовища, галузі; договірні витрати – заходи з організації та проведення переговорів; комунікаційні витрати – телефонні, транспортні й відрядні

витрати; торгові витрати – допродажне (надання інформації про продукт, оголошення акцій, реклама), продажне (сервісне обслуговування, доставка продукції, знижки) та післяпродажне обслуговування (гарантійний ремонт, розіграш призів); правові витрати – реєстраційні витрати, оплата за отримання або передачу прав власності, контроль якості продукції, оплата пені, штрафів, неустойок, використання системи захисту інформації та безпеки ведення бізнесу).

Ющак Ж.М. та Мельник С.І. [11] зазначають, що на момент сьогодення трансакційні витрати неможливо відображати в існуючій системі бухгалтерського обліку, оскільки значна кількість трансакційних витрат мають своє приховане відображення на рахунках дев'ятого класу, який є витратним і має на меті отримання калькуляції продукції. Автор відзначає, що це можливо здійснити одним із двох способів – створивши нову облікову систему, що буде досить проблематичним, адже це потребуватиме нових змін в існуючих нормативних актах, або ж додати до існуючої системи обліку об'єкт трансакційних витрат, що буде значно простіше.

Досить велика кількість ідей щодо відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку існує у вітчизняних вчених та науковців. Зазвичай, основними ідеями є ведення обліку трансакційних витрат на окремому рахунку восьмого або дев'ятого класу.

М. М. Шигун [12], дослідивши наукові праці з бухгалтерського обліку, виділила такі підходи до відображення трансакційних витрат у бухгалтерському обліку:

1) побудова нової неоінституційної моделі бухгалтерського обліку;
2) застосування транзитного рахунку «Трансакційні витрати»;
3) доповнення класу 8 «Витрати за елементами»;
4) виділення спеціального рахунку «Трансакційні витрати»;
5) виділення субрахунків у складі загальногосподарських витрат;
6) виділення рахунку-екрану «Трансакційні витрати (узагальнюючий);
7) створення додаткових аналітичних розрізів по рахунках витрат діяльності для введення ознаки трансакційних витрат .

Ющак Ж. М. [13] зазначає, якщо суб'єкт господарювання укладає угоду на придбання певного активу або надання деякої послуги, то в такому випадку витрати, які мають місце на даному етапі слід прямо відносити до об'єкту угоди. Вона має на меті відображати такі види витрат на рахунку дев'ятого класу 92 «Адміністративні витрати», при цьому відкриваючи до нього відповідні аналітичні рахунки: першого порядку – 92.n «Трансакційні витрати угоди N», другого порядку 92.n. 1 «Інформаційні витрати», 92.n.2 «Витрати на проведення переговорів». А у випадку, коли укладається контракт на реалізацію певного активу або надання послуги, то в такому випадку витрати, які виникають на стадії ведення переговорів мають збиратися та відображатися на рахунку дев'ятого класу 93 «Витрати на збут», при цьому відкриваючи аналітичні рахунки: першого порядку – 93.n «Трансакційні витрати угоди N», другого порядку – 93.n.1 «Інформаційні витрати», 93.n.2 «Витрати на приведення переговорів», де n – конкретний договір, який приймає значення від 1 до нескінченності [13].

Український дослідник Замазій О.В. [14] пропонує для обліку трансакційних витрат відкриття субрахунків окремих трьох видів витрат – адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, для обліку яких призначені рахунки дев'ятого класу – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». Він пропонує використати досить цікаву ідею для різноманіття стандартного облікового процесу, а саме – запровадити програмний продукт, який дозволив би відстежувати трансакційні витрати у певних операціях суб'єктів господарювання. Також зазначає, що цей продукт міг би стати значним важелем в системі управлінського обліку для прийняття важливих стратегічних рішень в управлінні підприємством [14].

В деяких літературних джерелах існують пропозиції відображення трансакційних витрат із застосуванням додаткового рахунку 86 «Трансакційні витрати» у складі рахунків 8 класу «Витрати за елементами». Даний рахунок С. Мельник та Ж. Ющак пропонують використовуватися як транзитний, тобто ті витрати, що повинні відноситися на рахунки дев'ятого класу, потім будуть потрапляти на рахунок 86 «Трансакційні витрати» [11]. Також вони вважають доцільним виокремлення трансакційних витрат на рахунках обліку від рахунку 92 «Адміністративні витрати» і до 99 «Надзвичайні витрати».

Ще одним не менш важливим варіантом застосування трансакційних витрат в системі бухгалтерського обліку є підхід Н.Г. Сапожнікової [15]. Вона пропонує введення до системи рахунків суб'єктів господарювання синтетичного рахунку-екрану «Трансакційні витрати (узагальнюючий)», який сприятиме їх накопиченню та здійсненню їх класифікації відповідно до певних вимог управління. Рахунки-екрани дозволяють реєструвати відомості про трансакції наростаючим підсумком, з постійним визначенням сальдо, що забезпечує можливість систематизації витрат за звітними періодами наростаючим підсумком з початку звітного року в необхідних користувачам розрізах. Їх склад і порядок застосування встановлюється підприємством, виходячи з особливостей організації діяльності, структури та методів управління. На рахунках-екранах збираються усі витрати за економічними елементами по підприємству в цілому в кореспонденції з кредитом рахунків, що відображають джерело їх виникнення [15].

Для розв'язання проблеми відображення трансакційних витрат у системі бухгалтерського обліку досить цікавим є підхід російського науковця І.Г. Панженської, яка пропонує виділити окремо рахунок

47 «Трансакційні витрати» з субрахунками, які відображають певні види трансакційних витрат: 47-1 «Пошук клієнтів», 47-2 «Переговори», 47-3 «Забезпечення інтересів сторін», 47-4 «Процес обміну», 47-5 «Контроль», 47-6 «Адаптація», 47-7 «Коректування субоптимальних договірних умов», 47-8 «Послаблення стратегічних позицій», 47-9 «Завершення угоди». Як доповнення до цього рекомендується відкривати аналітичні рахунки за конкретно укладеними контрактами [16].

Слід зауважити, що автор використовує власну класифікацію, де перші чотири субрахунки відображають суму витрат до укладення договору, а витрати решти п'яти субрахунків – після укладення договору. Проте, на нашу думку, доцільніше відображати їх на рахунках 9 класу, оскільки трансакційні витрати на даний момент існування бухгалтерського обліку прирівнюються та відображаються на рахунках 9 класу Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій «Витрати діяльності». У зв'язку з тим, що у 9 класі витрати охоплюють рахунки від 90 до 99, що значно ускладнює завдання запровадження в діючу систему обліку можливості відображення трансакційних витрат, оскільки вільний рахунок відсутній, то виникає потреба заміни одного з існуючих рахунків.

Розглянувши та проаналізувавши попередні погляди науковців щодо можливого способу відображення трансакційних витрат в обліковому процесі пропонуємо спростити процедуру відображення трансакційних витрат в системі бухгалтерського обліку.

З урахуванням запропонованої класифікації для обліку трансакційних витрат, які виникають в процесі реалізації продукції, надання послуг, виконання робіт вважаємо доцільним виділити на існуючому рахунку 93 «Витрати на збут» два субрахунки – 93 «Витрати на збут» та 932 «Трансакційні витрати на збут» за відповідними елементами. За дебетом рахунку 932 вважаємо за доцільне відображати суму визнаних витрат в залежності від їх виду на основі підтверджуючих первинних документів, а за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Для обліку трансакційних витрат, які виникають в процесі придбання певного продукту пропонуємо використати резервний рахунок 29 «Трансакційні витрати на придбання».

Окрім цього, слід відкривати аналітичні рахунки за відповідними контрактами. Немає сумніву, що відокремлення з переліку іншої інформації даних про трансакційні витрати буде більш зрозумілою та доступною для відображення їх сутності та практичного застосування. Впровадження в облікову практику трансакційних витрат потребує відображення їх у Ф.№2 «Звіт про фінансові результати» та виділення у її структурі певних груп витрат та дещо зміненого порядку обчислення фінансових результатів діяльності.

Можливим варіантом пришвидшеного розвитку обліку трансакційних витрат вважаємо внесення змін до законодавчої бази існуючої системи бухгалтерського обліку шляхом внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку, облікової політики підприємства, удосконалення та доповнення П(с)БО, наукове обґрунтування існуючих досліджень в сфері відображення трансакційних витрат. Все це сприятиме побудові ефективної системи їх бухгалтерського обліку.

Висновки з даного дослідження. Таким чином, за результатами проведеного дослідження проаналізовано та виявлено теоретичні аспекти поняття трансакційних витрат, відображено проблеми застосування в системі бухгалтерського обліку та запропоновано запровадження їх до облікової практики шляхом впровадження нового субрахунку. У зв'язку з тим, що поняття трансакційних витрат як з боку теорії, так і практики є досить новим у системі бухгалтерського обліку, у такому випадку варто приділяти значну увагу їх вивченню. Слід зауважити те, що останнім часом досить активно проводяться дослідження у сфері наукових розробок з метою удосконалення методології щодо відображення їх в обліку.

Література

1. Радаев В. В. Российский бизнес: структура трансакционных издержек / В.В. Радаев // Общество и фирмы.–1999. – № 6 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ecsocman.hse.ru/data/209/333/1217/002rADAEW.pdf

2. Кирейцев Г. Г. Глобаллизация экономики и унификация методологи бухгалтерського учета: Научный доклад. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв. наказом МФУ від 31.12.99 № 318 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00

4. Коуз Р. Природа фирмы / Р. Коуз // Фирма, рынок и право. Пер. с англ. – М. : Дело ЛТД, 1993. – 192 с.

5. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки : пер. з англ. / Д. Норт. – К. : Основи, 2000. – 198 с.

6. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты : пер с англ. / Т. Эггертссон. – М. : Дело, 2001. – 208 с.

7. Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О.Е. Вільямсон ; Наук. ред. укр. перекладу: С. Бушуєв. – К.: «АртЕк», 2002. – 472 с.

8. Архиереев С.И. Трансакционные издержки и неравенство в условиях рыночной трансформации / С.И. Архиереев. – Х. : Бизнес Информ, 2000. – 288 с.
9. Костирко І. Г. До питання обліку трансакційних витрат / І. Г. Костирко, Н. П. Молоко // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 9 (33). – Ч.2. – 2012 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_2/19.pdf
10. Шигун М. М. Бухгалтерський облік трансакційних витрат: проблеми визначення поняття і класифікації / М. М. Шигун // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2 (14) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eztuir.ztu.edu.ua/1641/1/26.pdf
11. Ющак Ж. М. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі: XXI століття – нове уявлення майбутнього / Ж. М. Ющак, С. І. Мельник // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1(13) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eztuir.ztu.edu.ua/1694/1/16.pdf
12. Шигун М. М. Методичні підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат / М.М. Шигун // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3 (15) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eztuir.ztu.edu.ua/1427/1/3.pdf
13. Ющак Ж. М. Трансакційні витрати договірного процесу: облікове відображення / Ж.М. Ющак // Вісник ЖДТУ №2(52) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eztuir.ztu.edu.ua/1408/1/43.pdf
14. Замазій О. В. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання / О. В. Замазій // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. Выпуск 70 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://library.donntu.edu.ua/fem/vip70/70_14.pdf
15. Сапожникова Н. Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности. – Автореф. дис. д.э.н. – Воронеж, 2009 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://oldvak.ed.gov.ru/common/img/uploaded/files/vak/announcements/economich/2009/19-01/SapozhnikovaNG.pdf
16. Панженская И. Г. Методика учета трансакционных издержек / И.Г. Панженская / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vestnik.adygnet.ru/files/2006.4/371/panzhenskaya2006_4.pdf

УДК:631.115.11:631.15/.16:65.012.12

Скакун Л.А.,
асистент кафедри обліку і аналізу
Козак Н.Ю.
Вінницький національний аграрний університет

SWOT- АНАЛІЗ ЯК ІНСТРУМЕНТ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку ринкових відносин у сільському господарстві основу малого й середнього підприємництва становлять фермерські господарства, які є однією з ефективних форм господарювання та забезпечують раціональне використання матеріальних, трудових ресурсів, поповнення обсягу та асортименту сільськогосподарської продукції, мають малий обсяг витрат та високу оборотність капіталу, а також є надійним засобом забезпечення соціально-політичної стабільності країни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження конкурентних позицій підприємств за допомогою методики SWOT-аналізу знайшли відображення в працях наступних учених: Даніка Н. В., Більського І., Липчука В., Кордоби О. та ін. Водночас, стратегічні проблеми розвитку фермерських господарств потребують подальшого вирішення.

Постановка завдання. Мета нашого дослідження – проаналізувати сучасний стан стратегічного управління загалом у Мурованокуриловецькому районі Вінницької області, за допомогою SWOT-аналізу об'єктивно оцінивши стан і результати фінансово-господарської діяльності діючих на його території сільськогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. З огляду на різноманітність видів фермерських господарств, спостерігаються певні відмінності їх функціонування та розвитку, що породжуються різними підходами до прийняття рішень. На даний час не визначено стратегії розвитку фермерських господарств на майбутнє, основою якої є визначення їх позицій на ринку. Для визначення даної стратегії можна застосовувати різні методи стратегічного аналізу. Нами використано SWOT- аналіз як пріоритетний метод оцінки позиції фермерського господарства, з огляду на вплив внутрішніх і