

10. Пушкар М. С. Управлінський облік. – Тернопіль: Карт-бланш, 1998. – 163 с.
 11. Палий В., Вандер Вил Р. Управленческий учет под ред. Палий В.. – М.: Инфра-М, 1997. – 480 с.
 12. Шеремет А. Управленческий учет: учеб. пособ. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.
 13. Кафка С. М. Формування облікових даних для управління витратами // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: Науковий збірник / За ред. І. Г. Ткачук. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника, 2011. – Вип. VIII. – Т.1.- С. 192-200.

Стаття надійшла до редакції 30.09.2015р.
 Рекомендовано до друку д.е.н., проф. Гораль Л.Т.

УДК 657.4

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ НАФТОГАЗОВОГО КОМПЛЕКСУ

Т.Я. Коцкулич

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, 76019, м. Івано-Франківськ, вул. Карпатська, 15, e-mail: kotskulich.tania@yandex.ru

Анотація. У статті досліджено нормативно-законодавче регулювання обліку трансакційних витрат, можливі підходи до організації обліку, висвітлені у працях вітчизняних та зарубіжних вчених, охарактеризовано їх переваги та недоліки. Розроблено модель управлінського обліку трансакційних витрат, яка не суперечить вимогам існуючого законодавства. Окреслено ключові особливості діяльності підприємств нафтогазового комплексу, які можуть мати вплив на організацію обліку трансакційних витрат.

Ключові слова: трансакційні витрати, синтетичний облік, аналітичний облік, управлінське рішення, центр відповідальності.

Аннотація. В статье исследованы нормативно-законодательная база регулирования учета трансакционных издержек, возможные подходы к организации учета, которые раскрыты в трудах отечественных и зарубежных ученых, охарактеризованы их сильные и слабые стороны. Разработана модель управленческого учета трансакционных издержек, которая не противоречит требованиям действующего законодательства. Описаны ключевые особенности деятельности предприятий нефтегазового комплекса, которые могут иметь влияние на организацию учета трансакционных издержек.

Ключевые слова: трансакционные издержки, синтетический учет, аналитический учет, управленческое решение, центр ответственности.

Abstract. The legislative basis of transaction costs accounting, possible ways of accounting organization which were revealed in works of domestic and foreign scientists were investigated in the article, their strong and weak sides were characterized. The model of managerial accounting of transaction costs which does not conflict with demands of valid legislative was worked out. The key peculiarities of the oil and gas industry enterprises which could effect on transaction costs accounting were described.

Key words: transaction costs, synthetic accounting, analytic accounting, managerial decision, center of responsibility.

Вступ. Концепції трансакційних витрат останнім часом часто обговорюються у економічних колах дослідників, оскільки їх питома вага у сукупних витратах невпинно зростає. Проте питання організації фінансового та управлінського обліку трансакційних витрат практично не піднімається. Це пов'язано перш за все із неврегульованістю даного питання у вітчизняному законодавстві, а також тим, що досить часто трансакційні витрати носять неявний характер, їх важко виокремити та здійснити оцінку.

Аналіз сучасних закордонних і вітчизняних досліджень і публікацій, в яких започатковано вирішення даної проблеми. Теоретико-методологічні основи обліку трансакційних витрат розглядалися у працях таких вітчизняних та зарубіжних науковців, як Гончарової Н.О., Замазій О. В., Кірейцев Г. Г., Корнеєвої Т.А., Костирко І.Г., Литвиненко В.С., Матвеевої О.Л., Очеретько Л.М., Панженської І. Г., Сапожнікової Н.Г., Шигун М. М., Ющак Ж. М. та ін., у працях яких міститься аналіз можливих підходів до вирішення поставленої проблеми, проте пропозиції, викладені ними, здебільшого носять описовий характер, недостатньо або взагалі не розкриті. Що стосується особливостей нафтогазової галузі, то таких досліджень не було здійснено.

Метою написання статті є дослідження стану нормативно-законодавчого регулювання обліку трансакційних витрат та пошук оптимального способу їх відображення для підвищення рівня інформованості керівництва нафтогазових підприємств.

Виклад основного матеріалу. Незважаючи на зростаючу необхідність управління трансакційними витратами для підвищення конкурентоспроможності підприємств, у зарубіжному

та вітчизняному законодавстві ця категорія витрат досі не виділяється як окремий об'єкт обліку. В той же час, у ст. 99-101 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» міститься вимога щодо подання інформації про витрати «...із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції у суб'єкта господарювання, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію. Суб'єкти господарювання заохочуються до подання аналізу, згаданого в параграфі 99, у звіті про сукупні доходи або в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається). Витрати поділяють на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю» [1].

У сфері управлінського обліку спостерігається схожа ситуація: не заперечуючи факт існування трансакційних витрат, вчені-дослідники у сфері управлінського обліку також не виокремлюють їх як об'єкт обліку. Так, Друрі К. у своїй монументальній праці наголошує: «в останній час більшість організацій зіткнулися з зміною структури витрат, при якій спостерігається ріст витрат, які прямо не пов'язані зі змінами в обсязі продукції, яка виробляється, а тому точно прослідкувати такі витрати до конкретних продуктів та послуг важко. Ці зміни в структурі витрат призвели до необхідності переглядати існуючі в організаціях управлінські системи обліку і проаналізувати можливості впровадження нових систем, які з'явилися в кінці 80-х і на початку 90-х років. В сучасному світі компанії змагаються по таких параметрах, як якість товарів та послуг, своєчасність доставки, надійність, обсяг післяпродажного обслуговування та ступінь задоволення споживачів. До недавнього часу управлінські системи обліку не повідомляли даних по вказаних змінних, незважаючи на той факт, що з точки зору забезпечення конкурентоспроможності вони є ключовими [2, с. 37].

В той же час, саме інструментарій управлінського обліку допоможе надати інформацію керівництву про так звані неявні трансакційні витрати, які у недосконалій економіці та державному устрою країн пострадянського простору займають значну питому вагу. Мова йде про недосконалість податкової системи, судочинства тощо, що примушує підприємства платити хабарі, «відкати», щоб забезпечити своє нормальне функціонування. Окрім того, необхідно надавати інформацію не тільки про дійсні витрати, але і про альтернативні, тобто про втрачені вигоди. У системі фінансового обліку, призначеного для потреб зовнішніх користувачів, мова про такий облік, на жаль, не йде.

Таким чином, очевидно є можливість і необхідність розроблення методико-організаційних положень щодо обліку трансакційних витрат, який би відповідав потребам не тільки зовнішніх, але і внутрішніх користувачів облікової інформації.

Наступним етапом дослідження є ідентифікація трансакційних витрат у номенклатурі статей, що регулюються П(с)БО та Н(с)БО, адже, як вказувалось раніше, окремої статті у формах звітності чи окремого рахунку для їх обліку у цих документах не виділено.

В першу чергу звернемось до П(с)БО 16 «Витрати». Так, пункт 7 П(С)БО 16 визначає правила визнання витрат періоду: «... витрати визнають одночасно з доходом, для одержання якого вони були отримані. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені» [3]. Слід відмітити, що за економічним змістом переважна більшість трансакційних витрат входить до складу саме таких витрат, а витрати на продукцію здебільшого є другою великою групою витрат – трансформаційними витратами. Хоча у складі загальновиробничих витрат також можна виділити деякі статті, які мають ознаки трансакційних (наприклад, витрати на укладання та виконання договорів про послуги з охорони навколишнього природного середовища, інші послуги сторонніх організацій).

Аналіз складу витрат за елементами також показує, що окремого економічного елемента для обліку трансакційних витрат серед рахунків класу 8 немає (п. 21).

Окрім того, потрібно врахувати, що трансакційні витрати можуть бути включені до складу первісної вартості необоротних активів та запасів (страхування, митні збори тощо), і таким чином, опосередковано увійдуть і до складу витрат періоду, і до складу витрат на продукцію (трансформаційних витрат) при споживанні даних ресурсів (наприклад, нарахування амортизації необоротних активів, списання запасів для різних цілей). Узагальнення інформації про витрати, що можна вважати трансакційними, у складі різних рахунків бухгалтерського обліку згідно із чинним Планом рахунків [4], подано у таблиці 1.

Подальшим етапом розроблення методично-організаційних підходів до обліку трансакційних витрат є дослідження можливості виокремлення спеціального рахунку або аналітичних субрахунків з відповідною ознакою до вже існуючих рахунків, передбачених законодавством.

Дослідження праць науковців у цьому напрямі дозволяє зробити висновок, що існує декілька підходів, які можна об'єднати у наступні групи:

1. *Введення синтетичного рахунку-екрану «Трансакційні витрати (узагальнюючий)».* Автор такого підходу Сапожнікова Н.Г. [5, с. 29-31] пропонує використовувати рахунок-екран, який, на відміну від традиційного підходу до обліку витрат періоду, ведеться накопичувальним підсумком та має закриватись один раз по закінченні звітного року. Така методика дає можливість систематизації витрат за звітними періодами наростаючим підсумком з початку звітного року в необхідних користувачам розрізах, проте інформація є неоперативною, адже стає відомою тільки при закритті рахунків, що знижує ефективність управління підприємством.

2. Введення спеціального рахунку класу 9 для обліку трансакційних витрат. Зокрема, Гончарова Н.О. [6, с. 56-58], Литвиненко В.С. [7], Матвеева О.Л. [8], Панженська І.Г. [9] пропонують до такого рахунку виділяти також окремі аналітичні субрахунки для кожного контракту та таких статей: «Пошук клієнтів»; «Переговори»; «Забезпечення інтересів сторін»; «Процес обміну»; «Контроль»; «Адаптація»; «Коригування субоптимальних договірних умов»; «Послаблення стратегічних позицій»; «Завершення угоди».

Корнєєва Т.А. пропонує систему відокремленого обліку трансформаційних та трансакційних витрат у холдингах, обґрунтовуючи це їх різною структурою та призначенням [10, с. 131-135].

Такий підхід, окрім внесення змін до чинного Плану рахунків, вимагає також змін і у структурі розділу 1 Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

Недоліком можна також вважати нерозкриті авторами питання, до якого саме виду діяльності слід відносити трансакційні витрати, а значить, на який саме субрахунок рахунку 79 слід списувати запропонований новий рахунок класу 9 у кінці звітної періоду. Дискусійним є також той момент, що усі трансакційні витрати в такому випадку будуть вважатись витратами періоду, тоді як вище було доведено, що це не відповідає дійсності (див. табл. 1).

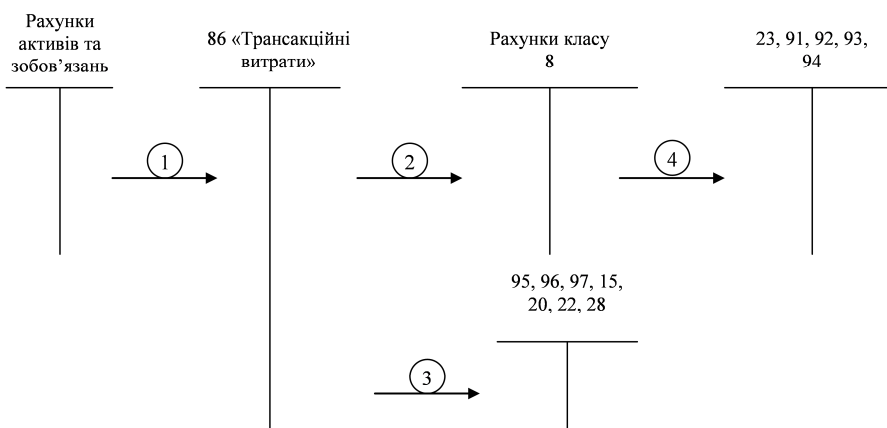
Таблиця 1- Трансакційні витрати у складі статей витрат та первісної вартості активів згідно із вітчизняним законодавством

Номери та назви рахунків бухгалтерського обліку	П(с)БО, що регулює облік даної статті	Статті трансакційних витрат
91 «Загальновиробничі витрати», 23 «Виробництво»	П(с)БО 16 «Витрати»	- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; - витрати на вдосконалення технології й організації виробництва, оплата послуг сторонніх організацій тощо.
92 «Адміністративні витрати»	П(с)БО 16 «Витрати»	- представницькі витрати; - витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (в частині витрат на укладення та виконання угод щодо операційної оренди, страхування майна, ремонту підрядним способом, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорони); - винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); - витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо); - витрати на врегулювання спорів у судових органах.
93 «Витрати на збут»	П(с)БО 16 «Витрати»	- комісійні винагороди торговим агентам; - витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); - витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (в частині витрат на укладення та виконання угод щодо операційної оренди, страхування, ремонту, опалення, освітлення, охорони); - витрати на транспортування, перевалку 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; - витрати на укладення та виконання угод страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства.
94 «Інші витрати операційної діяльності»	П(с)БО 16 «Витрати»	- визнані штрафи, пеня, неустойка; - судові витрати; - витрати на реєстрацію підприємства, одержання дозволів, ліцензій, патентів тощо.
151 «Капітальне будівництво» 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»; 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»; 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	П(с)БО 7 «Основні засоби», П(с)БО 8 «Нематеріальні активи»	- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів, нематеріальних активів; - суми ввізного мита; - витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів.
20 «Виробничі запаси», -22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари»		- суми ввізного мита; - витрати зі страхування ризиків транспортування запасів.

3. Довопнення класу 8 додатковим транзитним рахунком 86 «Трансакційні витрати» [11]. Даний рахунок має аналогічні до вже існуючих у цьому класі рахунків властивості: за дебетом накопичують витрати, а за кредитом – списують на відповідні рахунки класу 9. Підхід дозволяє уникнути дискусійності попереднього, оскільки у кінцевому випадку витрати потраплятимуть «за призначенням», проте тут постає інша проблема: трансакційні витрати за своєю суттю – комплексна стаття, неоднорідна, і містить усі економічні елементи, на відміну від інших рахунків цього класу. Окрім того, для інформації про суму трансакційних витрат за видами діяльності необхідно буде робити спеціальну вибірку, що збільшує трудомісткість облікового процесу.

4. Створення додаткових аналітичних субрахунків до рахунків класу 9 з ознакою «трансакційні витрати». Пропозиції такого роду можна бачити у працях Замазій О.В. [12, с. 96-98], Костирко І.Г. [13], Очеретько Л.М. [14], Шигун М.М. [15]. Цей підхід цілком відповідає вимогам існуючого законодавства стосовно обліку витрат, дозволяє уникнути подвійного обліку, проте для консолідації інформації про загальну суму трансакційних витрат за звітний період виникає необхідність або складати окремий звіт, або запроваджувати спеціальне програмне забезпечення, що вимагатиме додаткового часу та грошових коштів.

Кожна з наведених вище пропозицій має свої переваги та негативні риси, і для розроблення оптимального варіанту обліку слід спробувати консолідувати їх сильні сторони. Для ефективного управління підприємством необхідна інформація не тільки оперативна, але і всебічна, тому для вирішення поставленої задачі вважаємо за доцільне запровадити одночасний облік трансакційних витрат з використанням рахунків 8 та 9-го класу (рис. 1).



Умовні позначення: 1 – нарахування трансакційних витрат; 2 – списання операційних витрат на витрати за елементами; 3 – списання неопераційних витрат; 4 – списання операційних витрат за елементами на відповідні рахунки за сферами діяльності

Рисунок 1 – Модель обліку трансакційних витрат

Джерело: розроблено автором

Для одержання загальної суми трансакційних витрат за звітний період слід використовувати резервний субрахунок класу 8 – рахунок 86 «Трансакційні витрати» в кореспонденції з рахунками активів та зобов'язань залежно від виду витрат. Одразу ж трансакційні витрати списують на відповідні рахунки класу 8 у розрізі економічних елементів (у частині витрат операційної діяльності) або рахунки витрат інших видів діяльності та капітальних інвестицій.

До рахунку 86 «Трансакційні витрати» пропонується відкрити аналітичні субрахунки як мінімум двох рівнів: за статтями витрат та місцями виникнення. Для більш деталізованої інформації можна вводити інші рівні аналітики, наприклад, за виділеними класифікаційними ознаками трансакційних витрат (періодичність виникнення, характер реагування на фактор витрат тощо). Ідентифікувати трансакційні витрати у складі рахунків 23, 91-97, 15 буде можливість завдяки виділенню відповідного аналітичного субрахунку.

Підприємства нафтогазової промисловості – здебільшого вертикально інтегровані компанії (ВІНК), що у значній мірі дозволяє позбутись певних видів трансакційних витрат, адже у їх виробничій структурі присутні усі ланки апстріму. Тобто такі компанії мають можливість скоротити трансакційні витрати на взаємодію з іншими контрагентами саме у виробничій сфері, особливо це стосується інфраструктури обслуговуючих та допоміжних підрозділів (прокатно-ремонтні цехи, бази виробничого обслуговування, тампонажні управління, котельні, автотранспорт та спецтехніка, тощо). Трансакційні витрати на збут також незначні або взагалі відсутні через монопольне становище або велику кількість внутрішніх зв'язків (наприклад, управління бурових робіт виконують роботи тільки для замовників, які є також структурними одиницями тієї ж ВІНК).

Як наслідок, у структурі трансакційних витрат нафтогазових компаній переважають витрати, пов'язані із отриманням ліцензій, спецдозволів на користування надрами, на природоохоронні заходи, розроблення дозвільної та проектної документації (акти про надання гірничого відводу, проекти розробки родовища, плани розвитку гірничих робіт тощо).

Отже, при застосуванні розробленої моделі обліку трансакційних витрат на підприємствах нафтогазового комплексу слід враховувати її специфіку, а саме: вертикальна інтеграція, розгалужена організаційно-виробнича структура, монопольне становище на ринку.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Запропонована модель враховує «пробіл», який був допущений у вже відомих розробках – враховуються витрати усіх видів діяльності (а не тільки операційної), а також і капіталізовані витрати, витрати на продукцію, витрати у складі первісної вартості запасів, не порушуючи існуючих вимог до ведення обліку витрат.

Безперечно, дана модель обліку містить деякі недоліки, описані вище при характеристиці підходів, запропонованих вітчизняними та зарубіжними вченими. Зокрема, це стосується підвищення трудомісткості облікового процесу при введенні додаткових рахунків та аналітичних розрізів. Проте у сучасних умовах автоматизація облікових процедур дозволяє запровадити такий підхід із невеликими витратами часу, отримавши натомість оперативну та розгорнуту інформацію про суттєву статтю витрат, зокрема і на підприємствах нафтогазової галузі. Окрім того, на даному етапі розвитку бухгалтерського вітчизняного законодавства запровадження принципово нової неінституційної моделі обліку, як це пропонує, наприклад, вищезгадана російська вчена Корнеєва Т.А., вбачається нами дещо передчасною, адже це вимагатиме ґрунтовних змін у законодавчо-нормативних актах. А такі зміни можливі здебільшого на макро-рівні управління державою.

Література

1. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет: ученик / К. Друри. - Пер. с англ. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
3. Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
4. Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/402736/file/plan2.pdf>.
5. Сапожников Н.Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности. – Автореф. дис... д.э.н. – Воронеж, 2009. – 48 с.
6. Гончарова Н.О. Концепти обліку трансакційних витрат / Н.О. Гончарова // Сучасні вимоги до обліку та контролю в контексті глобалізації: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції: Одеса, 22-23 травня 2009 р. – Одеса: ОДЕУ, 2009. – 258 с.
7. Литвиненко В.С. Облік і контроль трансакційних витрат у сільськогосподарських підприємствах.– Дисертація канд. екон. наук: 08.00.09, Каб. Міністрів України, Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. - К., 2013.- 200 с.: рис., табл.
8. Матвеева О.Л. Экономический механизм функционирования издержек в современной экономической системе: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.01 «Экономическая теория» / О.Л. Матвеева. — Чебоксары, 2008. — 23 с.
9. Панженская И.Г. Методика учета трансакционных издержек / И.Г. Панженская // Вестник Адыгейского государственного университета: сетевое электронное научное издание. – 2006. – № 4. – [Електронний ресурс] / режим доступу: http://www.vestnik.adygnet.ru/files/2006.4/371/panzhenskaya2006_4.pdf.
10. Корнеева Т.А. Трансакционные и трансформационные издержки в системе функционирования консолидированных групп предприятий // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 131-135.
11. Ющак Ж.М. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі: XXI століття – нове уявлення майбутнього / Ж.М. Ющак., С.І. Мельник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – № 1(13). – С. 155–163.
12. Замазій О.В. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання / О.В. Замазій // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – 2004. – № 70. – С. 95–100.
13. Костирко І. Г. До питання обліку трансакційних витрат / І. Г. Костирко, Н. П. Молоко [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_2/19.pdf.
14. Очеретько Л.М., Корінець А.О. Трансакційні витрати як об'єкт управлінського обліку / Л.М. Очеретько, А.О. Корінець // Інноваційна економіка. - №1. – 2013. – С. 289-293 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/inek_2013_1_70.pdf.
15. Шигун М. Методичні підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат / М.М. Шигун // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(15).- 2011.- С. 30 - 35.

Стаття надійшла до редакції 25.09.2015р.
Рекомендовано до друку д.е.н., проф. **Петренко В.П.**