

Висновки. Запропонована та науково обґрунтована методологія визначення пріоритетності вирощування конкуруючих культур дає можливість визначити кількісні параметри конкурентоспроможності культур з урахуванням прибутковості вирощування та витрат на їхнє виробництво. Такі параметри

дають можливість науково обґрунтувати стратегію ведення підприємницької діяльності залежно від фінансово-кредитного забезпечення агроформувань, враховуючи високий й обмежений рівень ресурсного забезпечення технологічних процесів у галузі рослинництва.

Список використаних джерел

1. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств: підруч. — 2-ге вид., доп. і переробл. / В. Г. Андрійчук. — К.: КНЕУ, 2002. — 624 с.
2. Бланк И.А. Управление финансовыми рисками / И.А. Бланк. — К.: Ника-Центр, 2005. — 600с.
3. Галушко В.П. Методологічні підходи до визначення пріоритетності вирощування конкуруючих культур / В.П. Галушко, Ю.Л. Марцишевська, В.М. Науменко // Економіка АПК. — 2010. — № 2. — С. 21-25.
4. Галушко В.П. Точка безбитковості: теоретичні погляди на методологію розрахунків / В.П. Галушко // Економіка АПК. — 2006. — №10. — с.144.
5. Гитман Л.Дж. Основы инвестирования. Fundamentals of Investing Учебник / Л.Дж. Гитман, М.Д. Джонк. — М.: Дело, 1997. — 1008 с.
6. Дем'яненко М.Я. Фінансові ресурси сільськогосподарських підприємств України: теорія і практика: монографія / М.Я. Дем'яненко, О.І. Зуєва. — К.: ННЦ ІАЕ, 2010. — 190 с.
7. Кісіль М.І. Стан і перспективи інвестиційного забезпечення розвитку аграрної сфери Київської області / М.І. Кісіль — К.: ННЦ ІАЕ, 2012. — 94 с.
8. Саблук П.Т. Концептуальні засади розробки і реалізації інвестиційних програм в аграрно-промисловому виробництві / П.Т. Саблук, М.Ю. Коденська. — ННЦ ІАЕ, 2012. — 46 с.
9. Технологічні карти та витрати на вирощування сільськогосподарських культур з різним ресурсним забезпеченням; за ред. Д.І. Мазоренка, Г.Є. Мазнева. — Х.: ХНТУСГ, 2006. — 726 с.
10. Яхьяев М.А. Финансы АПК : механизмы оздоровления: учеб. пособие / М.А. Яхьяев. — М.: Экономика, 1998. — 200 с.

Стаття надійшла до редакції 24.01.2013 р.

*

УДК 657.1

В.Б. МОССАКОВСЬКИЙ, доктор економічних наук
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

Облік трансакційних витрат

Постановка проблеми. Все більше вчених економістів і науковців звертають увагу на те, що залучення іноземних інвестицій в Україні не відбувається. Скоріше спостерігається протилежна картина, коли вилучається капітал із країни, тому що власники коштів, виведених через офшорні зони, купують іноземні підприємства, а акції товариств України, які продаються на біржах Європи й світу, купуються слабо. Причиною цього, на нашу думку, є необґрунтованість економічної політики та система відносин,

що склалася всередині країни. Все це заслуговує вивчення.

Лауреат Нобелівської премії з економіки за 1991 рік Р. Коуз, якого вважають родоначальником поняття трансакційних витрат, необхідність їх пояснював так: «щоб здійснити ринкову трансакцію, необхідно визначити: з ким бажано укласти угоду, сповістити тих, із ким бажать її укласти й на яких умовах, провести попередні переговори, підготувати контракт, зібрати відомості, щоб упевнитися в тому, що умови контракту виконуються, і так далі» [1, с. 6-7]. К. Долман наступним чином підкреслив поняття

© В.Б. Моссаковський, 2013

трансакційних витрат: це «витрати збирання та обробки інформації, витрати проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю та юридичного захисту та виконання контракту» [4].

Тому визначальне значення має вивчення й наступний аналіз процесу укладення угод із різними особами та витрат, які понесені при цьому. Ці витрати мають назву трансакційних, від латинського *transaktio*, що означає угода.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останнім часом багато авторів звертають увагу на необхідність вивчення трансакційних витрат як важливого процесу розширення операцій щодо постачання сировинних ресурсів і збуту виробничого продукту. Цьому питанню в Україні присвячено багато робіт, зокрема дослідження, виконані Г.Г. Кірейцевим [2], П.І. Гайдуцьким і В.М. Жуком [3]. З цього можна зробити висновки, що функції бухгалтерського обліку розширюються, адже виникають нові об'єкти, які мають бути зафіксовані з метою наступного контролю за названими процесами. На нашу думку, це правильно й тому заслуговує на увагу.

Мета статті. Беручи до уваги багатоаспектність ринкових відносин, їхні відмінності щодо різних видів діяльності тощо, необхідно виявити, які види відносин, на думку різних авторів, впливають на механізм трансакційних витрат, наскільки це визначає їхній склад, як ці угоди узгоджуються із правовим полем України. Сам перелік зазначених вище питань показує необхідність і складності, які виникають при цьому, а також потребує розгляду порядку відображення трансакційних витрат в обліку.

Виклад основних результатів дослідження. Потреба розгляду трансакційних витрат, на думку Р. Коуза, полягає у виявленні фундаментальності ролі, яку ці витрати виконують та повинні виконувати в процесі формування інститутів, які створюють економічну систему [1, с.13]. Передусім, це проявляється в тому, що «за відсутності трансакційних витрат немає ніякої економічної основи для існування фірми, тобто немає значення правова система: люди завжди можуть домовитися, не несучи ніяких ви-

трат про придбання, поділ і комбінування витрат так, що в результаті підвищилася цінність виробництва» [4, с.148].

Тому доцільно визначити місце державного управління. З цього приводу Р. Коуз наводить слова А. Пігу, що «не можна очікувати, що будь-який державний заклад досягає ідеалу або навіть усіма силами прагне до цього. Працівники цих закладів однаковою мірою схильні до необізнаності, групового тиску та корупції заради особистих інтересів» [1, с. 106].

В. Ковальчук і М. Фаріон [5] звертають увагу саме на цей бік досліджень Р. Коуза, підкреслюючи, що в його роботах доводиться небажаність втручання держави в економіку. Цілком погоджуючись із цим, слід відзначити два важливі моменти, які вимагають висвітлення, а саме: за яких обставин мають належно функціонувати ринкові відносини і якою мірою все це відповідає умовам діяльності в Україні.

Дослідження Р. Коуза й багатьох інших економістів розвинутих країн доводять, що взаємовідносини між споживачами та виробниками всіх рівнів вимагають належного функціонування ринку, який має ґрунтуватися на правовій базі, яка б уможлиблювала належним чином вирішувати всі спірні питання стосовно права власності й пов'язаних із ними витрат на укладення угоди.

Здійснене В. Ковальчук і М. Фаріон дослідження висловлень видатних інституціоналістів останніх років дали змогу визначити на основі розробок Р. Коуза склад трансакційних витрат, зокрема «...О. Вільямсон вважає, що трансакційні витрати – це витрати опортуністичної поведінки економічних суб'єктів; Дж. Стіглер (Нобелівський лауреат 1982 р.) називає їх витратами на утримання ринкової інформації; М. Дженсон та У. Меклінг акцентують увагу на витратах контролю за поведінкою виконавців (у системі поручитель - виконавець); А. Алчіан і Г. Демсетц вважають, що це витрати на узгодження й координацію при застосуванні економічних ресурсів у виробництві; С. Чанг називає їх витратами, існування яких неможливо уявити у господарстві Робінзона Крузо тощо» [5, с.191].

Визначаючи доцільність виділення трансакційних витрат, наведену видатними інституціоналістами, тим самим обґрунтовується склад трансакційних витрат. Це підтверджується в роботах, опублікованих в Україні.

Р. Коуз розширив склад досліджуваних витрат, включивши до них також ті, що стосуються узгодження діяльності підрозділів фірми, якщо вона займається випуском кількох видів продукції, а також прямого урядового врегулювання: «Уряд у певному розумінні являє собою зверх фірму (але досить особливу), тому що він здатний впливати на використання факторів виробництва за допомогою адміністративних рішень... Уряд, якщо побажає, може взагалі обійти ринок, чого фірма зробити не може» [1, с.103].

Розглядаючи склад витрат, пов'язаних із формуванням трансакційних операцій, слід звернути увагу на особливості виникнення, оформлення й компенсації сум при порушенні або невиконанні угод. При цьому слід врахувати, що в Україні захист прав власності знаходиться на неналежному рівні.

На нашу думку, значимим є факт, який описаний в літературі [6, с.96-97], коли у ТОВ «Лозовський ковальсько-механічний завод» у 1996 році працювало 7000 працівників, але в подальшому спостерігався спад, характерний для всієї економіки України. У 1999 році від іноземних фірм надійшла пропозиція про виробництво профільної для заводу продукції на суму 15 млн дол. на рік із перспективою збільшення замовлення, проте керівництво підприємства відмовилося від цього, незважаючи на те, що на заводі існувала багатомісячна заборгованість із заробітної плати і хронічний простій обладнання. Керівництво не допускало проведення зборів акціонерів та належної перевірки наслідків господарської діяльності. У березні 2001 року завод був переданий іншому підприємству, а в липні визнаний банкрутом за борг 407,6 тис. грн, хоча активи самого підприємства оцінювалися у 160 млн грн. У подальшому був проведений демонтаж обладнання й продаж його на металобрухт.

Цей факт не був би настільки значимим, адже в економіці України спостерігалось багато подібних фактів, якщо не брати до уваги, що завод виконував замовлення всьо-

го колишнього СРСР, а також ряду інших зарубіжних країн.

Саме цим підкреслюється значимість трансакційних витрат у процесі захисту конкурентної спроможності, на що звертають увагу П.І. Гайдуцький та В.М. Жук [3, с. 4].

Можна допустити, що подібні операції спостерігалися вже давно і тепер цього не відбувається, але в дійсності це не так. Захист не тільки приватної, а й державної власності в Україні майже відсутній, що говорить про недосконалість чинного законодавства. Свідченням може бути факт, показаний по телебаченню, коли керівництво обласної податкової адміністрації намагалося закрити підприємство з виробництва мінеральної води «Моршинська», тому що воно не сплачувало заборгованість за податками у сумі 3 млн грн. З податковими органами справи вирішувати складно, адже не можна вважати нормальним той факт, що відсутній контроль за діяльністю цих органів взагалі, особливо це стосується випадків, коли закриваються підприємства через несплату податків.

Якщо припустити, що керівник обласної податкової служби закривав підприємство за власним рішенням або за рішенням суду (доцільно виявити, чи це не пояснюється іншими причинами), то припинення діяльності підприємства призупиняло виплату заробітної плати його працівникам і відповідно зменшувало надходження сум до Пенсійного фонду України та інших відрахувань, тому одночасно керівнику податкової служби можуть бути приписані наступні порушення:

а) залучення до співпраці осіб невідомої служби, адже у відповідь на запитання телевізійних органів з цього приводу повідомлялося, що працівники податкової міліції були відсутні;

б) недоліки роботи податкового органу, адже заборгованість у 3 млн грн не могла виникнути за квартал, тобто не було своєчасно виявлено недоплату податку;

в) відсутність повноважень керівного органу щодо припинення діяльності підприємства;

г) нанесення шкоди бюджету країни, адже його втрати через призупинення діяль-

ності підприємства можуть перевищувати суму недоплати податків.

Постає потреба з'ясувати причини виникнення подібної суми заборгованості та відповідальності конкретних осіб. Такі події до певної міри виглядають абсурдно, адже бюджет не повертає власну заборгованість щодо ПДВ упродовж тривалого часу і не несе за це ніякої відповідальності.

На нашу думку, наведені факти непоодинокі й заслуговують на своєчасне та серйозне законодавче вирішення, зокрема чи не виникають подібні факти через часті зміни безпосередньо у податковому законодавстві, відсутність знань конкретних осіб, які допустили погрішності в обліку й податковій звітності тому, що було неналежне роз'яснення з боку працівників податкових органів, аудиторських служб, що позначається на роботі бухгалтерії або керівників підприємства. Особливо ці складності впливатимуть на роботу при введенні в дію нового або змін податкового законодавства.

Наведені факти доводять обґрунтованість поглядів ряду авторів, які включають до складу трансакційних витрат втрати від опортуністичної поведінки [2, 3], говорячи про необхідність відображення в обліку витрат на захист власних прав виробників і потребу законодавчого закріплення їх в обліку, адже навряд чи це буде зазначено у податковому законодавстві. Слід звернути увагу також на необхідність визначення порядку розрахунку втрат на здійснення заходів, пов'язаних із ліквідацією наслідків щодо проведення подібних операцій, особливо якщо це вимагає судового розгляду.

До складу трансакційних належать витрати на функціонування бізнесу, пошук і збір інформації, що потрібна для ведення бізнесу, укладення угод та виконання їх умов; лобіювання власних інтересів через професійні об'єднання й організації; кадрову відповідальність (пошук, навчання і перенавчання персоналу); витрати на встановлення та підтримку контактів із впливовими особами, витрати, зумовлені інститутами довіри громадськості, на соціально-екологічні вигоди [3, с.12].

Склад трансакційних витрат більш-менш окреслений, при потребі його можна уточ-

нювати, але виникає необхідність визначити методику їх відображення в обліку. Це питання залишається не вирішеним, незважаючи на значну кількість публікацій на дану тему.

Г. Г. Кірейцев вважає, що облік досліджуваних витрат входить до компетенції управлінського обліку [2, с.100] і має охопити весь процес формування облікової інформації.

М.М. Шигун дає досить широкий огляд думок багатьох авторів з цього приводу. Їхні пропозиції зводяться до створення нової моделі обліку витрат; доповнення класифікації витрат за елементами, ще й їхнім поділом на трансакційні та трансформаційні; застосування транзитного рахунку «Трансакційні витрати»; застосування окремих субрахунків на ці ж цілі або окремих аналітичних рахунків [7, с. 30-35].

Для остаточного розв'язання теоретичних положень з обліку трансакційних витрат і їх практичної реалізації доцільно погодитися з пропозиціями П.І. Гайдуцького та В.М. Жука щодо створення програми, яка має включати не тільки обговорення цього питання на спеціальній науковій конференції з метою виявлення значимості трансакційних витрат, порядку їх обліку і відображення у звітності, а й розробку відповідних нормативних положень, що дасть змогу створити належну методику обліку трансакційних витрат.

Водночас необхідно врахувати ряд важливих обставин, які істотно впливають на побудову їх обліку: на нашу думку це перший випадок, коли відображення подібних витрат підпадає під поняття стратегічного менеджменту, адже проведення подібних операцій передбачає тривалий процес визнання його результатів; не завжди варто погоджуватися із відображенням трансакційних витрат у фінансовій звітності, адже вони можуть мати конфіденційний характер, як і обґрунтування доказів про їхню доцільність у конкретному звітному періоді, що може істотно впливати на оцінку діяльності підприємства та його керівництва. Не знайшло належного висвітлення порівняння проведених витрат з одержаними відповідними доходами.

Розширення досліджень у названих вище напрямках потребує їх поглиблення, тим більше, що окремі автори доводять необхідність прийняття до уваги дохідності трансакцій. Це знайшло відображення у монографії доктора економічних наук С.Ф. Легенчука, в якій заслуговують на схвалення наукове обґрунтування багатьох положень бухгалтерського обліку. Кожне з них розглядається з погляду історії його виникнення, думки англо-американських, російських, українських і багатьох інших авторів. Разом із тим автор дає узагальнення належного рівня та розглядає питання, які раніше у нашій літературі не досліджувалися, зокрема щодо теорії й методології бухгалтерського обліку активів і капіталу зовнішнього середовища підприємства, що, на нашу думку, до певної міри переплітається з обліком трансакційних витрат [8].

Під зовнішнім середовищем автор розуміє сукупність економічних і політичних аспектів, що діють за межами підприємства, та відносини, що складаються між ним й іншими підприємствами, формуючи міжнародні, економічні, політичні, конкурентні, технологічні, ринкові та соціальні інформаційні потоки [8, с. 531], що, на нашу думку, приводить до виникнення трансакційних витрат. Однак у подальшому автор зосередив увагу на активах зовнішнього середовища й одночасно на аналогічних пасивах.

У складі активів зовнішнього середовища С.Ф. Легенчук виділив інтелектуальний капітал у вигляді: людський, структурний, клієнтський (ринковий) капітал [8, с. 540-548]. Детальніше дано характеристику останньому. На основі узагальнення даних різних авторів [8, с. 547] запропоновано до його складу включати бренди: споживачі; зв'язки з клієнтами; списки клієнтів; канали розподілу (дистрибуції); реєстрація (прихильність покупців); сприятливі контракти.

Наведені автором пропозиції викликають сумніви, адже чи всі відносини зі сторонніми організаціями та персоналом фірми можна оформити брендами, як і визнати їх активами, тому що їхня капіталізація можлива лише тоді, коли вони створені за межами фірми або коли надійшли при об'єднанні підприємств.

Досить спірною виглядає пропозиція оцінювати бренди за рахунок різниці між ринковою капіталізацією (ціною активів фірми на біржовому ринку) та їх загальною вартістю згідно з балансом, оскільки, по-перше, такий підхід може бути розповсюджений на ПАТ, акції яких продаються на фондовому ринку, а їх в Україні не так багато, а трансакційні витрати й бренди стосуються будь-якого підприємства; по-друге, не зрозуміло, як оцінювати активи зовнішнього середовища при періодичному чи постійному падінні курсу акцій, що спостерігалось у 2009-2010 роках майже в усіх холдингових компаніях України [9, с.101]; по-третє, у період кризових явищ такий процес спостерігатиметься в усіх фірмах, незважаючи на те, що кількість брендів може зростати.

Потребує розгляду уточнення обліку соціальних витрат, яким Р. Коуз присвячує окремий розділ. Їх, як правило, виділяють усі автори, які присвятили свої дослідження названій темі, пояснюючи це тим, що в ряді країн такі витрати відображаються у фінансовій звітності окремих підприємств, пояснюючи причини виникнення перевищення вартості акцій над капіталом підприємства. На думку О. Кантаєвої та Т. Давидюк, це сприяє підвищенню вартості акцій. Автори з цього приводу зазначають: «Звіти про людський капітал не можна розглядати ізольовано, тому що вони дають змогу виявити розрив між балансовою вартістю й ринковою капіталізацією фірм... В бухгалтерському обліку необхідно обліковувати людський капітал, оцінювати при цьому успіхи, досягнуті компанією у використанні її людського капіталу, оцінювати його при злитті, створенні спільних підприємств і поглинанні; аналізувати показники, які відображають як компанія збільшує свій людський капітал і прибутковість інвестицій у цей актив» [10, с. 42-43].

Вирішити це питання досить складно, оскільки витрати на вдосконалення людського капіталу відображати в обліку так, як формуються капітальні вкладення, невігідно, адже такі витрати мають здійснюватися за рахунок прибутку, зменшуючи сплату податку на прибуток, тому підприємство повинно спочатку сплачувати податок, а потім створювати актив у вигляді людського

капіталу. Вивчення досвіду розвинутих країн свідчить про негативні наслідки вирішення цього питання, адже застосування власної облікової політики з метою підвищення статусу фірми на фондовому ринку шляхом збільшення прибутку може призвести до краху. Це підтверджує діяльність американської фірми Alza Pharmaceuticals Corporation, яка «...зловживаючи юридичною формою правил консолідації, що регламентували облік у США, протягом 1993-2000 років приховувала свої витрати на дослідження і розробки у своїх дочірніх підприємствах..., таким чином збільшуючи свій прибуток у фінансовій звітності... За цей період відображений... у звітності чистий дохід становив 430,1 млн дол., однак після елімінації всіх витрат дочірніх компаній було встановлено, що чистий дохід мав становити лише 118,5 млн дол., що більше, ніж у 3,5 раза перевищує відображену в звітності суму» [8, с. 306]. Зрозуміло, що це призвело до краху фірми. Можна заперечувати щодо ототожнення поняття витрат на дослідження і розробки та трансакційних витрат, але наслідки можуть бути однаковими.

Тому облік соціальних витрат доцільно вести в оперативному (внутрішньому) обліку, а потім відображати у фінансовій звітності, що й пропонують ті ж автори. В подальшому ці дані слід використовувати при здійсненні розрахунків, запропонованих С.Ф. Легенчуком, що набагато підвищує значимість обліку трансакційних витрат [8, с. 564-598].

Висновки. Проведені дослідження стану економіки України показали необхідність налагодження правового поля взаємовідносин між підприємствами різного типу та між співробітниками всередині кожного з них. Це дасть змогу зменшити трансакційні витрати, посилити контроль за ними і не допускати нерационального використання коштів на ці цілі.

Оскільки дані процеси в Україні ще не налагоджено, слід детально вивчити практичні аспекти взаємовідносин та розробити нормативні положення, які б дали змогу успішно контролювати трансакційні витрати, а також належним чином відображати в обліку доходи, які уможливають покриття цих витрат.

Список використаних джерел

1. Коуз Р. Фирма. Рынок и право / Р. Коуз. – Нью-Йорк, 1990. – 192 с.
2. Кирейцев Г.Г. Трансакционные издержки: сущность и концепция ученого измерения / Г.Г. Кирейцев // Разработка и создание инновационной инфраструктуры Санкт-Петербургского аграрного университета в целях повышения качества подготовки специалистов агропромышленного сектора [сборник]. – 2011. – С. 97-101.
3. Гайдуцький П.І. Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці / П.І. Гайдуцький, В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. - №3. – С. 9-19.
4. Carl Y. Dahlman. The Problem of Externality. – The Journal of Law and Economics 22, no. 1. April. – 1979. – P. 148.
5. Ковальчук В. Теорема Коуза або геніальна простота теорії трансакційних витрат / В. Ковальчук, М. Фаріон // Вісн. Тернопільського національного екон. ун-ту. – 2009. – № 1. – С. 188-193.
6. Сенченко Н. Невидимый заговор против человечества / Н. Сенченко. – К.: МАУП, 2007. – 800 с.
7. Шигун М.М. Методичні підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат / М.М. Шигун // Міжнар. зб. наук. праць ЖДТУ. – Вип. 3 (15). – 2009. – С. 30-35.
8. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652с.
9. Давиденко Н.М. Переваги залучення фінансових ресурсів аграрними корпораціями шляхом виходу на іноземні фондові біржі / Н.М. Давиденко // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 96-101.
9. Кантаєва О. Перспективи підвищення інформативності про людський капітал у бухгалтерській звітності / О. Кантаєва, Т. Давидюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С.38-43.

Стаття надійшла до редакції 12.02.2013 р.

*