

*международным, но существуют разногласия относительно определений данной категории в налоговом учете.*

*Ключевые слова: активы, основные средства, основные фонды, международный стандарт, национальный стандарт.*

**Gnatenko E., Gorbatyuk O. Contradictions in the definition of the economic category "fixed assets"**

*The article analyzes the works of scientists in relation to unity in the terminology of the economic category "fixed assets". The identification and polarization of the terms "fixed assets" and "fixed assets" are considered. Presented in the world practice of accounting – International financial reporting standard number 16 "Fixed Assets" definition of this concept. A comparison of the international and national standards for the accounting of fixed assets. It is determined that national standards are identical to international ones, but there are disagreements regarding the definitions of this category in tax accounting.*

*Key words: assets, fixed assets, fixed assets, international standard, national standard.*

Стаття надійшла до редколегії 05.06.2018

УДК 657.6:657.471:33.001

**Любов ГУЦАЛЕНКО**

*доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри аудиту та державного контролю  
Вінницького національного аграрного університету,  
м. Вінниця, Україна  
e-mail: lyboffv@gmail.com*

**ДІЄВІСТЬ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ  
В УПРАВЛІННІ ТРАНСАКЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ  
ПІДПРИЄМСТВА**

*У статті розглядається особливості внутрішньогосподарського контролю транзакційних витрат сільськогосподарських підприємств. Визначено складові транзакційних витрат. Наведено погляди вчених на значення транзакційних витрат в системі управління та їх вплив на результати діяльності господарюючих суб'єктів. Акцентовано увагу, що внутрішньогосподарський контроль є основним джерелом інформаційного забезпечення управління підприємства. Визначено, що система внутрішньогосподарського контролю транзакційних витрат повинна містити такі складові, як бухгалтерський, адміністративний контроль, а також контроль власника. Деталізовано функції даних видів контролю. Наведено схему облікового відображення транзакційних витрат у системі управління. Доведено, що ефективність контролю залежить від взаємозв'язку між його об'єктами й суб'єктами. Наведено динаміку адміністративних витрат та витрат на збут у досліджуваному підприємстві «Х» та сформувано висновки по їх змінах. Сформувано заходи спрямовані на удосконалення контролю транзакційними витратами сільськогосподарських підприємств.*

*Ключові слова: транзакційні витрати, внутрішньогосподарський контроль, облікова функція, управління, дієвість контрольної функції.*

На сучасному етапі розвитку економіки сільськогосподарських підприємств внутрішньогосподарський контроль за витратами є однією з основних умов, що дозволяють управлінському персоналу підприємства приймати правильні рішення щодо підвищення ефективності виробництва.

У практичній діяльності аграрні підприємства не мають у розпорядженні дієвого внутрішньогосподарського економічного ме-

ханізму, який забезпечував би систематичний, самоналагоджувальний контроль та організацію регулювання транзакційних витрат, економічне стимулювання праці працівників за економію витрат.

Це зумовлює потребу у формуванні ефективних систем управління цими витратами, що є необхідною передумовою для забезпечення успішної виробничо-господарської діяльності підприємства. Особливу увагу слід

приділити дієвості внутрішньогосподарського контролю за складом та структурою трансакційних витрат, як функції менеджменту, що забезпечуватиме підвищення показників рентабельності та фінансової стійкості підприємств.

Значний внесок в наукове та практичне дослідження проблем ролі контрольної функції обліку в системі управління зробили вітчизняні вчені та практики, зокрема: Л. В. Гуцаленко [2], Г. Г. Кірейцев [5], Коцупатрий М. М. [7], Марчук У. О. [8], М. С. Пушкар [10], В. О. Шевчук [11], Ющак Ж. М. [12] та ін.

Вагомий науковий внесок вітчизняних вчених дозволяє поглибити дослідження щодо даної проблеми, що сприятиме посиленню дієвості контрольної функції обліку в системі управління трансакційними витратами підприємства.

Метою статті є дослідження дієвості контрольної функції обліку в розрізі складових внутрішньогосподарського контролю та визначення заходів спрямованих на удосконалення контролю трансакційних витрат в системі управління підприємством.

Особливої уваги в умовах формування сервісної економіки нового типу заслуговує питання створення методологічного та методичного базису визначення розміру трансакційних витрат у сфері надання послуг при переході від індустріального до постіндустріального суспільства як на рівні окремої господарської одиниці, так і на макроекономічному рівні [1]. У економіках розвинених країн світу трансакційні витрати становлять понад половину всіх витрат, в Україні – понад 20%, проте дані суттєво різняться залежно від обраної методики їх оцінки.

Частка трансакційних витрат становить понад 25% від загальних витрат сільськогосподарських підприємств, тому їх скорочення, оптимізація й управління ними є достатньо актуальним і дуже важливим напрямом у зниженні собівартості продукції, зростанні рентабельності й прибутку підприємства [3].

Трансакційні витрати становлять сумарні витрати, які пов'язані: з придбанням виробничих послуг у сторонніх підприємств; з утриманням власних підрозділів цієї сфери, які сприяють просуванню готової продукції на ринку; з

укладенням договорів і захистом своїх прав при одержанні цих послуг.

Одержання позитивного фінансового результату стає можливим за умов прийняття та реалізації обґрунтованих управлінських рішень, забезпечення яких можливе через надійну систему контролю.

А. Файоль запропонував методику адміністрування та менеджменту, яка відрізняється логічною та простою структурою. До адміністративних операцій він відніс планування, організацію, координацію, управління та контроль. Найменш дослідженим в теорії менеджменту є контроль, який ґрунтується значною мірою на бухгалтерському обліку [10, 54–58].

В. О. Шевчук притримується думки, що контроль як функція менеджменту є спеціалізованим різновидом управлінської діяльності, зміст якої полягає в одержанні інформації від функцій цілепокладання і нормування та обліку, зіставленні одержаної інформації та переданні наслідків порівняння для виконання функції регулювання. [11, 13–14].

Г. Г. Кірейцев зазначає, що контроль має розглядатися, як багатоаспектне явище, як функція менеджменту і як функція обліку, включаючи функцію узгодження діяльності суб'єктів підприємництва. [5, 24–25].

Коцупатрий М. М. та Марчук У. О. переконали, що внутрішньогосподарський контроль є основним джерелом інформаційного забезпечення управління підприємства, яке розробляє власник, та спрямований на забезпечення дотримання законності й економічної доцільності здійснення операцій, збереження майна, попередження. Виявлення і виправлення суттєвих помилок та викривлень інформації, належне формування облікових даних і фінансової звітності [7, 23].

Система внутрішньогосподарського контролю трансакційних витрат повинна містити такі складові, як бухгалтерський, адміністративний контроль, а також контроль власника. Використання результатів внутрішньогосподарського контролю трансакційних витрат підприємства слугує цілям управління підприємством: забезпечення конкурентоспроможності підприємства; його інвестиційної привабливості; економічної безпеки підприємства та формування його іміджу. На рис. 1.



Рисунок 1 – Складові внутрішньогосподарського контролю трансакційних витрат

Джерело: авторська розробка з використанням [6].

наведено складові внутрішнього контролю трансакційних витрат.

Суть бухгалтерського контролю полягає в тому, що здійснюється перевірка відповідності фактів господарського життя, (в т.ч. трансакційних витрат) внутрішнім, регламентуючим діяльність підприємства, нормам та законодавчо визнаним нормам національного та міжнародного рівня [5, 24–25].

Адміністративний і бухгалтерський контроль доповнюють один одного, а контроль власника може виступати як форма адміністративного контролю і як окремий його вид.

Марчук У. О. переконана, що внутрішньогосподарський контроль є видом контролю власника, який полягає в систематичному спостереженні та перевірці стану й ефективності використання активів, власного і залученого капіталу підприємства, дотримання законодавства, що здійснюється вищим органом управління підприємства з метою формування інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень для досягнення поставлених цілей найефективнішим способом [8].

Наявність ефективного внутрішньогосподарського та зовнішнього контролю трансакційних витрат стає невід'ємною складо-

вою успішного розвитку діяльності суб'єктів господарювання в умовах швидких змін сьогодення, ускладнення процесів управління, розподілу функцій володіння та управління бізнесом. Складовою даної системи на наше переконання є планування, облік, аналіз, контроль (рис. 2).

В умовах нестабільного ринкового середовища, вагома частка трансакційних витрат знаходить відображення у складі статей витрат підприємства – адміністративних, на збут, фінансових, інших тощо; але тут дані про них знаходяться у розпорошеному вигляді.

Під обліково-інформаційною системою забезпечення управління слід розуміти результат синергії організаційних, інформаційних, облікових та управлінських механізмів, спрямованих на задоволення потреб фахівців сфери управління щодо своєчасного отримання повної, достовірної і релевантної інформації про діяльність господарюючого суб'єкта з метою прийняття адекватних управлінських рішень [2, 88].

Зважаючи на те, що цілеспрямований контроль традиційними статтями витрат у підприємствах здійснюється, можемо констатувати, що частина трансакційних витрат, яка міститься в їх складі, опосередковано фігурує

в процесі обліку і контролю витратами і навіть піддається певному управлінському впливу.

По-перше, певний контроль зовнішніми трансакційними витратами здійснюється інтуїтивно, у рамках здорового глузду, коли керівництво сільськогосподарських підприємств докладає зусиль щодо оптимізації загальногосподарських (адміністративних) витрат; намагається укласти більш вигідні контракти з мінімально можливим ризиком; залучає додаткові джерела інформації для кращої орієнтації в ситуації на ринку тощо. Такий контроль торкається як трансакційних витрат контрактації, так і трансакційних витрат середовища. Проте відносно об'єкта ко-

нтролю (трансакційних витрат) таке управління не є цілеспрямованим, має хаотичний, часто навіть випадковий характер.

По-друге, у контексті контролю діловими відносинами здійснюється певний контроль трансакційними витратами контрактації. Контроль взаємодією з партнерами реалізується поконтрактно, тому, на перший погляд, сфера управлінського впливу окреслена чітко, а вплив великою мірою цілеспрямований. Проте розгляд контрактного процесу при контролі діловими відносинами обмежується стадією «ex interim», певною мірою також «ex post», але практично повністю ігнорується етап «ex ante».

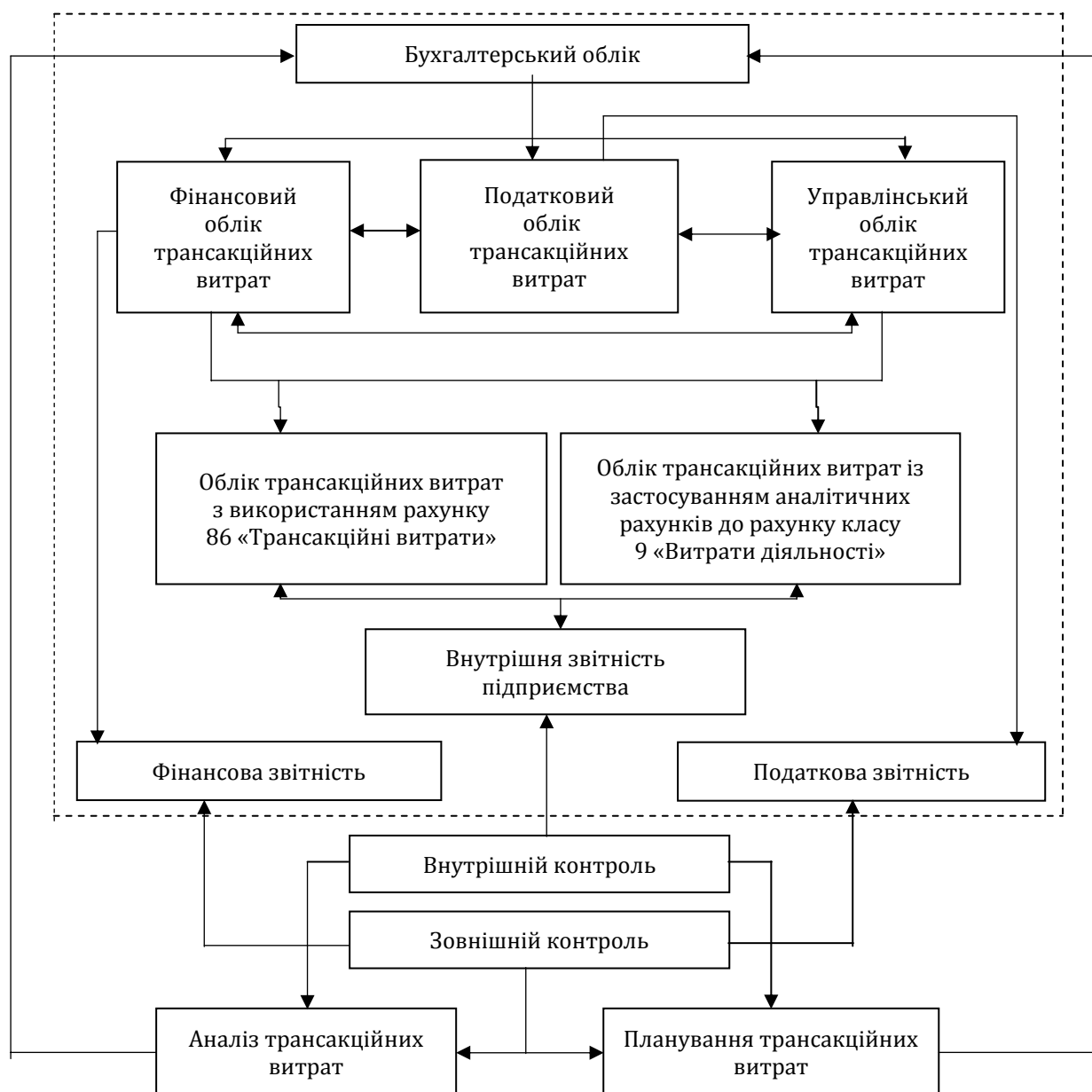


Рисунок 2 – Бухгалтерський облік у системі управління трансакційними витратами [12]

Ефективність контролю залежить від взаємозв'язку між його об'єктами й суб'єктами. Під об'єктом внутрішнього контролю трансакційних витрат необхідно розуміти як безпосередньо трансакційні витрати, так і процеси на підприємстві, що пов'язані з їх виникненням (трансакції). Жодна господарська операція, яка відображається в бухгалтерському обліку і передбачає виникнення трансакційних витрат, не повинна знаходитися поза контролем [12].

Оскільки трансакційні витрат в обліковому процесі відображаються в складі адміністративних витрат та витрат на збут, наведемо їх динаміку та зміни за останній звітний період, що мали місце у досліджуваному підприємстві «Х» (рис. 3).

Аналітична оцінка витрат досліджуваного підприємства дозволяє констатувати, що протягом 2014–2017 рр. спостерігалось коливання адміністративних витрат та стрімке зростання витрат на збут, що дає підстави прогнозування можливості їхнього подальшого зростання у наступних періодах.

Основним джерелом інформаційного забезпечення є дані бухгалтерського обліку, які повинні задовольняти інформаційні потреби як самого підприємства, так і зовнішніх користувачів. Проте недосконалість існуючої системи обліку та її невідповідність вимогам сучасного управління стає дедалі очевиднішою.

Пилипенко А. А. пропонує обліковий процес, розглядати як відкриту соціально-

економічну систему, оскільки він має всі ознаки, властиві системі: наявність зв'язків (у тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури, цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах, багатоаспектність [9]. Для системи обліку характерна не лише наявність зв'язків і відносин між елементами, що її утворюють, але й нерозривна єдність з середовищем, у взаємозв'язку з яким вона проявляє свою цілісність. У загальному вигляді облікова система є підсистемою більш складного утворення – системи управління [4, 268].

За нашим переконанням доцільно виокремити певні заходи, що забезпечать поліпшення контролю трансакційними витратами сільськогосподарських підприємств (рис. 4).

Контроль трансакційних витрат для аграрних підприємств має винятково важливе значення і повинен здійснюватися в напрямку оптимізації трансакційних витрат через зменшення непродуктивних та підвищення ефективності продуктивних витрат з метою забезпечення максимізації фінансового результату.

На основі оцінки реального стану внутрішньогосподарського контролю, можна зробити висновок про існуючі недоліки в системі управління, а саме перевищення темпів зростання продуктивних трансакційних витрат над непродуктивними, перевищення темпів зростання трансакційних витрат над темпами зростання доходу та прибутку,

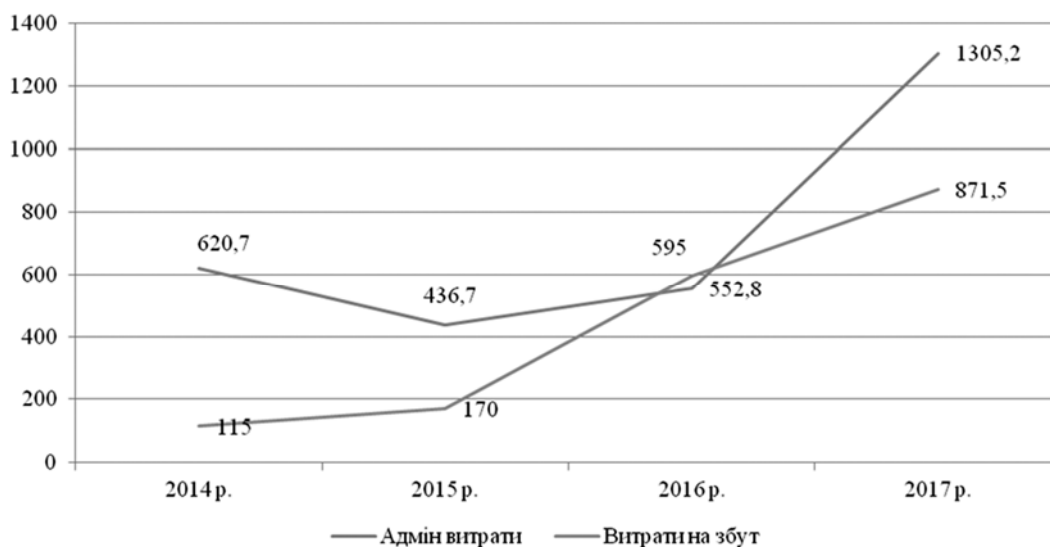


Рисунок 3 – Динаміка адміністративних витрат та витрат на збут у досліджуваному підприємстві «Х»  
Джерело: авторська розробка.

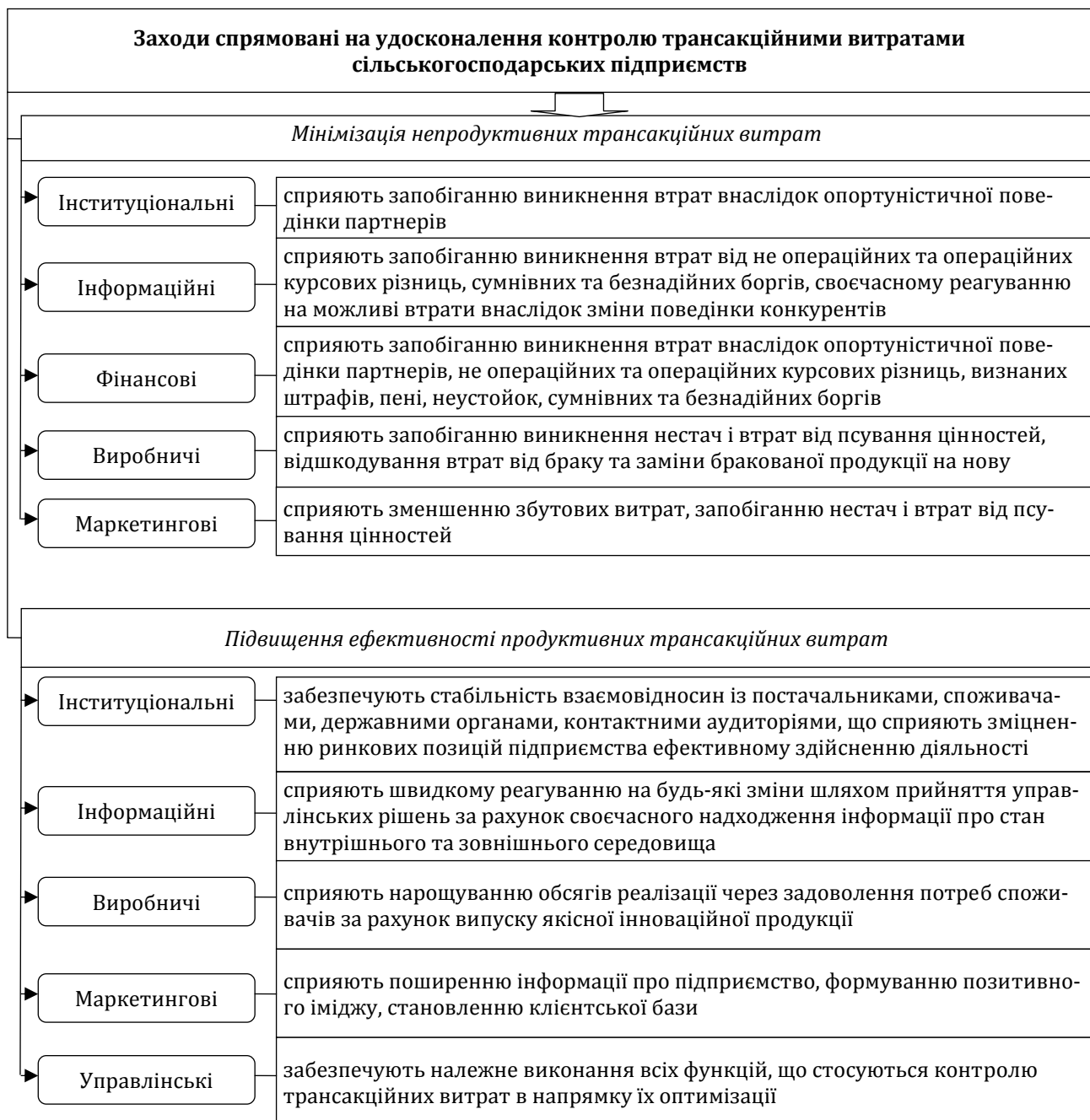


Рисунок 4 – Заходи спрямовані на удосконалення контролю трансакційними витратами сільськогосподарських підприємств

Джерело: розроблено автором

низька відповідність фактичних трансакційних витрат оптимальним значенням, що забезпечують максимізацію доходу, низька якість дієвості контрольної функції обліку та конкретних етапів їх реалізації тощо. Здійснення процедур дослідження трансакційних витрат підприємства значною мірою залежить від інформаційного забезпечення, під яким слід розуміти процес цілеспрямованого руху інформаційних ресурсів, що складають-

ся із сукупності інформації, яка характеризує трансакційне середовище підприємств. Своєчасне виявлення недоліків дозволяє підібрати відповідний комплекс заходів (управлінських, інституціональних, інформаційних, фінансових, виробничих, маркетингових), що сприятиме їх усуненню та створить підґрунтя для ефективного здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства в напрямку досягнення поставлених цілей.

### Список використаних джерел

1. Грінченко А.В. Розмежування зрозуміти витрати, витрати, видатки та втрати / А.В. Грінченко // Економічний форум. — 2012. — № 3. С. 5-9
2. Гуцаленко Л.В. Обліково-інформаційна система забезпечення управління сільськогосподарським підприємством / Л.В. Гуцаленко, Е.О. Довгаль // "Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики" Всеукраїнський науково-виробничий журнал. — 2016. — №8. — С. 82-93
3. Душейко Д.М. Моделювання та оцінка якості інституційного середовища / Д.М. Душейко / Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». — 2015. — Вип. 15, ч. 2. — С. 138-141
4. Елиферов В.Г. Бизнес-процессы: Регламентация и управление: Учебник / В.Г. Елиферов, В. В. Репин. — М.: ИНФРА-М, 2004. — 320 с.
5. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г. Г. Кірейцев // Зб. наук. праць; за ред. М. І. Бахмата. — Кам'янець-Подільський, 2009. — 744 с.
6. 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](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_2/19.pdf)
7. Коцупатрий М.М. Внутрішньогосподарський контроль в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств: Монографія / М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук — Вінниця: ПП «ТД «Едельвейс і К», 2014. — 268 с.
8. Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління сільськогосподарськими підприємствами [Рукопис] : дис. ... канд. економічних наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / У. О. Марчук ; Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана (К). — К. : , 2013. — 278 с.
9. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Наукове видання. — Харків: Вид. ХНЕУ, 2007. — 276 с.
10. Пушкар М. С. Філософія обліку / М. С. Пушкар. — Тернопіль : Карт-бланш, 2002. — 157 с.
11. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : моногр. / В. О. Шевчук. — К. : Київ.держ.торг.-екон. ун-т, 1998. — 371 с.
12. Ющак Ж.М. Внутрішній контроль трансакційні витрати у системі управління: організаційно-методичне забезпечення / Ж.М. Ющак // Економічний аналіз, 2010 – № 6 – С. 540-543

### References

1. Grinchenko, A.V. 2012. Differentiation Understand Costs, Costs, Expenditures and Losses. *Economic forum*, 3, pp. 5-9.
2. Gutsalenko, L.V., Dovgal E.O. 2016. Accounting and Information System for Agricultural Enterprise Management. *"Economics. Finances. Management: topical issues of science and practice "All-Ukrainian Scientific and Production Magazine*, 8. – pp. 82-93.
3. Dusheyko, D.M. 2015. Modeling and assessing the quality of the institutional environment. *Scientific Herald of Kherson State University. Series "Economic Sciences"*. 15(2), pp. 138-141.
4. Elifero, V.G. Repin. V.V. 2004. Business Processes: Regulation and Management: Tutorial. *INFRA-M*, 320 p.
5. Kiryets, G. G. 2009. Regulation of the development of accounting in agriculture in Ukraine. *Sb. sciences works; for ed. M. I. Bahmat. – Kamyanets-Podilsky*, 744 p.
6. Kostyrko, I.G., Milk N.P. 2012. To the question of accounting transaction costs. *«Economic sciences»*. – Series "Accounting and Finance". 9 (33). P. 2. Access mode: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/en\\_oif/2012\\_9\\_2/19.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_2/19.pdf)
7. Kotsupatry, M. M., Marchuk, U.O. 2014. Internal economic control in the management of rural economy business enterprises: Monograph. *Vinnytsya: PE "TD" Edelweiss and K"*, 268 p.
8. Marchuk, U.O. 2013. Internal control in the management system of agricultural enterprises [Manuscript]: diss. ... Candidate Economic sciences: 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by types of economic activity). *Kyiv National Economic University named after Vadim Getman (K)*. 278 p.
9. Pylypenko, A.A. 2007. Organization of accounting and analytical support for the strategic development of the enterprise. Scientific publication. – *Kharkiv: KhNEU*. 276 p.
10. Pushkar, M.S. 2002. Philosophy of Accounting. *Ternopil: Carte Blanche*. 157p.
11. Shevchuk, V.O. 1998. Control of economic systems in a society with a transition economy (Problems of theory, organization, methodology): monogr. *Kiev.derzh.torg.-ekon. Unt.*, 371 p.
12. Yuscha, Zh.M. 2010. Internal control of transaction costs in the management system: organizational and methodical support. *Economic Analysis*, 6 – pp. 540-543.

#### **Гуцаленко Л. В. Действенность контрольной функции учета в управлении трансакционными издержками предприятия**

В статье рассматриваются особенности внутреннего контроля трансакционных издержек сельскохозяйственных предприятий. Определены составляющие трансакционных издержек. Приведены взгляды ученых на значение трансакционных издержек в системе управления и их влияние на результаты деятельности хозяйствующих субъектов. Акцентировано внимание, что внутрихозяйственный контроль, который является основным источником информационного обеспечения управления предприятия. Определено, что система внутреннего контроля трансакционных издержек должна содержать такие составляющие, как бухгалтерский, административный контроль, а также контроль владельца. Детализировано функции данных видов контроля. Приведена схема учетной отобразенной трансакционных издержек в системе управления. Доказано, что эффективность контроля зависит от взаимосвязи между его объектами и субъектами. Приведена

*динамика административных расходов и расходов на сбыт в исследованном предприятии «X» и сформированы выводы по их изменениях. Сформированы меры направлены на совершенствование контроля с транзакционными издержками сельскохозяйственных предприятий.*

*Ключевые слова: транзакционные издержки, внутрихозяйственный контроль, учетная функция, управления, действенность контрольной функции.*

**Gutsalenko L. Effectiveness of the control function of accounting in managing transactional costs of the enterprise**

*The article deals with the peculiarities of the internal control of transaction costs of agricultural enterprises. The components of transaction costs are determined. It is established that the share of transaction costs is more than 25% of the total expenses of agricultural enterprises. The views of scientists on the value of transaction costs in the management system and their impact on the results of business entities are presented. It is determined that the component of the control system is planning, accounting, analysis, control. The main source of information support is the accounting data, which must meet the information needs of both the company and external users. The emphasis is placed on the fact that internal control is the main source of information management for the enterprise. It has been determined that the system of internal control of transaction costs should contain such components as accounting, administrative control, and owner control. The functions of these types of control are detailed. Using the results of internal control of transaction costs of an enterprise serves the purposes of enterprise management: ensuring the competitiveness of the enterprise; his investment attractiveness; economic security of the enterprise and the formation of its image. The scheme of accounting reflection of transaction costs in the management system is given. It is proved that the effectiveness of control depends on the relationship between its objects and subjects. The dynamics of administrative expenses and sales expenses at the investigated enterprise "X" is presented and conclusions are drawn on their changes. Measures have been developed to improve the control of transactional costs of agricultural enterprises. Improving the control of transactional costs of agricultural enterprises has two directions: 1) minimization of unproductive transaction costs, which involves – institutional, informational, financial, production and marketing measures; 2) to increase the efficiency of productive transaction costs – institutional, informational, financial, production, marketing and management measures.*

*Key words: transaction costs, internal control, accounting function, management, efficiency of control function.*

Стаття надійшла до редколегії 24.05.2018