

Библиографический список

1. Машков, С. В. Эффективность сельскохозяйственного производства и факторы его повышения // Известия Самарской государственной сельскохозяйственной академии. – 2010. – № 2. – С. 17-23.
2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс] : [утв. приказом Минсельхоза России от 2.02.2004 г. №73]. – URL: <http://www.1gl.ru/#/document/99/902254364/ZA00M3M2M3/?step=3> (дата обращения: 6.02.2015).
3. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве [Электронный ресурс]. – URL: (дата обращения: 6.02.2015).
4. Областная целевая программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия Самарской области на 2013-2020 годы [Электронный ресурс]. – URL: <http://docs.cntd.ru/document/464000472> (дата обращения: 2.02.2015).
5. Российская Федерация. Министерство финансов РФ. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008) : [утв. Приказом Министерства финансов РФ № 106н от 6.10.2008 г.]. – URL: <http://www.1gl.ru/#/document/99/902126008/ZAP27263H9/?of=copy-f5d664e40a> (дата обращения: 4.02.2015 г.)
6. Российская Федерация. Министерство финансов РФ. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : [утв. Приказом Министерства финансов РФ № 34н от 29.07.1998 г.]. – URL: <http://www.1gl.ru/#/document/99/902254364/ZA00M3M2M3/?step=3> (дата обращения: 4.02.2015).
7. Российская Федерация. Министерство финансов РФ. Изменения оценочных значений [Электронный ресурс] : положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 21/2008) : [утв. Приказом Минфина России № 106н от 06.10.2008 г.]. – URL: <http://www.1gl.ru/#/document/99/902126008/ZA00M3M2M3/?step=4> (дата обращения: 4.02.2015).
8. Путеводитель по налогам [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PPN;n=45> (дата обращения: 6.02.2015).

ББК 65.052.253.2

УДК 338

КЛАССИФИКАЦИЯ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК ПО БИЗНЕС-ПРОЦЕССАМ В АГРОХОЛДИНГАХ

Макушина Татьяна Николаевна, канд. экон. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и финансы», ФГБОУ ВПО Самарская ГСХА.

446441, Самарская область, п.г.т. Усть-Кинельский, ул. Учебная, 2.

E-mail: Tatiana-mak@mail.ru

Ключевые слова: транзакционные, издержки, бизнес-процессы, управленческий, учет

Цель исследований – совершенствование классификации транзакционных издержек для управленческого учета в рамках агропромышленных холдингов. В статье предлагается усовершенствованная классификация транзакционных издержек в системе бухгалтерского управленческого учета, с выделением их по основным и вспомогательным бизнес-процессам в целях эффективного управления агрохолдингами. В число наиболее передовых методов построения систем эффективного управления входит так называемый процессный подход к управлению с выделением бизнес-процессов, под которыми следует понимать устойчивую, целенаправленную совокупность взаимосвязанных видов деятельности (последовательность работ), преобразующую по определенной технологии входы (ресурсы) в выходы (продукты, услуги), представляющие ценность для покупателей (заказчиков). В производственных предприятиях, входящих в холдинг, по бизнес-процессам каждой стадии транзакционные издержки подразделяются на внешние, внутренние и упущенную выгоду. В бизнес-процессах транзакционные издержки необходимо классифицировать на издержки поиска информации; издержки ведения переговоров; транспортные расходы и издержки по содержанию и эксплуатации помещений, транспорта; издержки измерения; издержки спецификации и защиты прав собственности; прочие транзакционные издержки. В дальнейшем используя предложенную классификацию возможно организовать управленческий учет на каждом предприятии агрохолдинга и в целом по всему холдингу, формируя более достоверную учетную информацию по транзакционным издержкам бизнес процессов всего агрохолдинга.

На сегодняшний день универсального алгоритма для создания систем эффективного управления предприятием не существует, однако возможна разработка общих принципов построения подобных систем управления агропромышленными холдингами [2].

Цель исследований – совершенствование классификации транзакционных издержек для управленческого учета в рамках агропромышленных холдингов.

Задача исследований – разработать классификацию транзакционных издержек с системе бухгалтерского управленческого учета в агрохолдингах. В число наиболее передовых методов построения систем

эффективного управления входит так называемый процессный подход к управлению с выделением бизнес-процессов, под которыми следует понимать устойчивую, целенаправленную совокупность взаимосвязанных видов деятельности (последовательность работ), преобразующую по определенной технологии входы (ресурсы) в выходы (продукты, услуги), представляющие ценность для покупателей (заказчиков) [1].

На предприятиях, входящих в агрохолдинг, бизнес-процессы выстроены по технологической цепочке и взаимосвязаны: снабжение, производство, переработка, реализация [2].

Границы любого отдельно взятого процесса, на рассматриваемых предприятиях установлены начальными, или первичными, входами, с которых он начинается. Эти входы открываются первичными поставщиками процесса. Процесс заканчивается выходом, результатом технологического процесса. Например, первичным входом процесса снабжения птицеводческого предприятия являются заказы поставщикам на корма, материалы, племенных цыплят, ветеринарных препаратов, оборудования и другое, а первичным выходом – корма, племенные цыплята, ветеринарные препараты, оборудование, материалы. Выход процесса снабжения, в свою очередь, является входом процесса производства.

После начала процесса у него может появиться значительное количество вторичных входов, например управленческая информация, которую предоставляет отдел информационных систем, может понадобиться на различных стадиях. Также существуют и вторичные выходы, побочные продукты процесса, которые не являются его главной целью.

Клиентом бизнес-процесса снабжения является внутреннее подразделение предприятия, в котором проходит бизнес-процесс производства. На вторичном входе в бизнес-процессы производства поступает различная управленческая и техническая информация. В основных бизнес-процессах производства происходит выращивание ремонтного (племенного) молодняка и содержание родительского (племенного) стада. Вторичным выходом процесса производства является побочная продукция – товарное яйцо, нестандартная птица, пух, перо.

Заключительным бизнес-процессом является реализация готовой продукции, первичным входом которой является вся готовая продукция каждого из предприятий, входящих в холдинг, а также необходимые материалы, оборудование, машины, а вторичным входом – побочная продукция: товарное яйцо, субпродукты. На данном этапе реализуется главная цель – удовлетворение требований внешних потребителей готовой продукции.

Помимо основных бизнес-процессов на каждом предприятии холдинга можно выделить и вспомогательные бизнес-процессы, которые обеспечивают основные [1]. К вспомогательным бизнес-процессам предприятий будут относиться: ремонтно-механический цех, электроцех, участок водоснабжения и очистных сооружений, газовая служба, котельная, холодильно-компрессорный цех, склад сырья и готовой продукции, материальный склад, служба главного ветеринарного врача, служба технолога.

Все издержки могут быть разделены на две большие группы: трансформационные и трансакционные. Трансформационными издержками признаются издержки по трансформации физических свойств продукции в процессе производства. Трансакционные издержки можно определить как издержки экономического воздействия, в каких бы формах оно не протекало.

Многие авторы [5,7] классифицируют трансакционные издержки по следующим основным группам: 1) издержки поиска информации; 2) издержки ведения переговоров; 3) издержки измерения; 4) издержки оппортунистического поведения; 5) издержки спецификации и защиты прав собственности.

В учетной системе категория «трансакционные издержки» не выделена, идентифицировать трансакции на предприятии можно только при комплексном использовании приемов всех видов учета (финансового, налогового, управленческого).

По результатам проведенного исследования производственных организаций холдингов ТК «Мироторг» и ООО «Мясная компания» Самара, трансакционные издержки в них составляют до 1/3 от общего уровня затрат. В связи с этим важно определить место трансакционных издержек в системе бухгалтерского управленческого, финансового, налогового учета. Целесообразно в системе бухгалтерского управленческого учета выделить и сгруппировать трансакционные издержки по бизнес-процессам снабжения, производства, переработки, реализации.

По степени возможности определения реальной стоимости, выраженной в денежном эквиваленте, трансакционные издержки можно разделить на две группы: *явные* – все издержки, которые имеют определенную рыночную цену и могут быть отражены в бухгалтерских документах; *неявные* – издержки, которые не отражены в бухгалтерском учете, но оказывают влияние на конечный финансовый результат. Ярким примером неявных трансакционных издержек является *упущенная выгода* [3], которая возникает в результате потери сельхозпредприятиями части выручки при расхождении качественных показателей продаваемого товара, реализации продукции в сроки и по ценам в ущерб собственной выгоде, а также потери физического

объема продукции в процессе реализации. В системе управленческого учета важно выделять упущенную выгоду как самостоятельную статью, что позволит принимать эффективные управленческие решения [6].

В финансовом учете упущенная выгода может быть представлена в виде штрафов, неустоек, просроченной дебиторской задолженности и др.

В производственных предприятиях, входящих в холдинг, по бизнес-процессам каждой стадии трансакционные издержки подразделяются на внешние, внутренние и упущенную выгоду. В бизнес-процессах трансакционные издержки необходимо классифицировать на издержки поиска информации; издержки ведения переговоров; транспортные расходы и издержки по содержанию и эксплуатации помещений, транспорта; издержки измерения; издержки спецификации и защиты прав собственности; прочие трансакционные издержки.

Каждое дочернее предприятие, агропромышленного холдинга, на различных этапах своего жизненного цикла сталкивается с определенными трансакционными издержками. Отслеживание динамики данного вида затрат по бизнес-процессам производственного предприятия создает дополнительную возможность своевременной диагностики проблем, приводящих к возникновению трансакционных издержек [4]. Сократить такие издержки можно, изучая и оптимизируя каждую их составляющую, путем создания вертикально интегрированных структур, оптимизации системы внешней среды, планирования трансакционных издержек, экономии на масштабах деятельности, децентрализации управленческих функций, использования франчайзинга и оболочечной фирмы. Для этого предлагаем использовать усовершенствованную классификацию трансакционных издержек, разработанную по бизнес-процессам холдинга ТК «Мироторг», необходимую для управленческого учета на производственных предприятиях агропромышленных холдингов:

1) Бизнес-процесс снабжения включает в себя следующие трансакционные издержки:

–*поиска информации*, состоящие: а) из расходов, связанных с содержанием внутренней телефонной связи (заработная плата специалиста, материалы, амортизационные отчисления) и др.; б) затрат, связанных с исследованием рынка, (приобретением специальной литературы, Интернет, услуги связи); оплатой услуг сторонних организаций по получению юридических и консалтинговых консультации; командировочных и представительских расходов и др.; в) потерь, связанных с покупкой сырья (яиц, кормов) в сроки и по ценам в ущерб собственной выгоде;

–*ведения переговоров*, состоящие: а) из командировочных и представительских расходов; оплаты услуг связи (телефон, Интернет); стоимости подарков и других вознаграждений контрагентам; комиссионных вознаграждений снабженческим организациям и др.; б) потерь, связанных с покупкой сырья (яиц, кормов) в сроки и по ценам в ущерб собственной выгоде из-за длительности переговоров;

–*транспортные расходы и издержки по содержанию и эксплуатации помещений, транспорта*, которые относятся к бизнес-процессам снабжения, состоящие: а) из расходов, связанных с содержанием транспорта, осуществляющего внутренние перевозки (заработная плата водителей, диспетчера, амортизационные отчисления, ГСМ и др.); расходов, связанных с содержанием собственных складских помещений (заработная плата кладовщиков, отчисления во внебюджетные фонды, амортизационные отчисления, материалы и др.); б) оплаты услуг по транспортировке; аренды складских помещений (арендная плата); стоимости автострахования транспортных средств и др.;

–*измерения*, состоящие: а) из затрат на заработную плату, отчислений во внебюджетные фонды сотрудников, осуществляющих проверку качества продукции (яиц, кормов, мяса, продукции промышленной переработки) и др.; б) стоимости измерительной техники и затрат, связанных с ее приобретением, доставкой; оплатой консультаций специалистов; расходов, связанных с обменом бракованной техники, оборудования и др.; стоимости химических реактивов для лабораторных исследований и др.; в) потерь при расхождении качества продукции (яиц, кормов); потерь, связанных с неполным и некачественным гарантийным обслуживанием техники и др.;

–*оппортунистического поведения*, состоящие: а) из штрафных санкций за некачественное, несвоевременное выполнение должностных обязанностей сотрудниками, предусмотренных внутренними организационно-распорядительными документами; недостачи продукции, материалов по вине материально ответственных лиц и др.; б) оплаты контрагентам штрафов, пени, неустоек за несвоевременное выполнение договорных обязательств и др.; в) потерь, связанных с просроченной дебиторской задолженностью и др.;

–*спецификации и защиты прав собственности*, состоящие: а) из затрат, связанных с содержанием юридической службы (заработная плата, отчисления во внебюджетные фонды, материалы, связь, амортизационные отчисления, оргтехника и др.); б) судебных издержек (оплата госпошлины, экспертам, услуг адвокатов и др.); оплаты юридических услуг, связанных с получением консультации и заверением документов; регистрационных сборов, госпошлины и других платежей, произведенные в связи с приобретением основных средств и др.;

- *прочие транзакционные издержки* бизнес-процесса снабжения, состоящие: а) из расходов, связанных с содержанием внутренней службы безопасности (заработная плата, отчисления во внебюджетные фонды, материальные затраты и др.) и др.; б) расходов, связанных с повышением квалификации сотрудников; оплаты услуг по ремонту основных средств внешними организациями; оплаты услуг клининговых компаний (уборка помещений), по вывозке мусора; услуг по охране предприятия внешними организациями; расходов на проведение экспертиз по определению качества закупаемой продукции, сырья, кормов и др.; в) потерь, связанных с вынужденным забоем птицы и др.;

2) Бизнес-процесс производства включает в себя следующие транзакционные издержки:

- *поиска информации*, состоящие из затрат на приобретение специальной литературы по изучению и применению новых технологий по содержанию и выращиванию птицы и др.;

- *транспортные расходы и издержки по содержанию и эксплуатации производственных помещений, производственного транспорта*, состоящие: а) из расходов, связанных с содержанием транспорта, осуществляющего внутренние перевозки (заработная плата водителей, амортизационные отчисления, ГСМ и др.); расходов, связанных с содержанием собственных складских помещений (заработная плата кладовщика, амортизационные отчисления, материалы и др.); б) аренды складских и производственных помещений (арендная плата); оплаты лизинговых платежей и др.;

- *измерения*, состоящие: а) из амортизационных отчислений по измерительной технике; ремонта измерительной техники работниками организации (заработная плата, материалы и др.); заработной платы, с отчислениями во внебюджетные фонды сотрудников, осуществляющих проверку качества продукции (яиц, кормов, мяса, продукции промышленной переработки) и др.; б) оплаты за сертификацию птицеводческой продукции; оплаты консультаций специалистов и ремонта измерительного оборудования и др.; в) потерь при расхождении качества птицеводческой продукции и др.;

- *оппортунистического поведения* состоящие: а) из затрат по недостаткам продукции по вине материально ответственных лиц, выявленных в результате инвентаризации и др.; б) потерь, связанных с недостачей птицеводческой продукции и др.

- *прочие*, состоящие: а) из расходов на ремонт основных средств внутренними службами (материальные затраты, затраты на оплату труда и др.); расходов, связанных с охраной предприятия внутренней службой безопасности (материальные затраты, заработная плата сотрудников и др.); б) оплаты услуг по ремонту основных средств; оплаты услуг клининговых компаний (уборка помещений), по вывозке мусора; оплаты услуг по охране предприятия сторонними организациями; расходов на проведение экспертиз; расходов на приобретение лицензий; расходов на приобретение вакцин, медикаментов; оплаты ежегодных медицинских осмотров сотрудников и др.; в) потерь в случае полной утраты или физических повреждений птицеводческой продукции при производстве; потерь от вынужденного забоя птицы и др.;

3) Бизнес-процесс переработки включают в себя следующие транзакционные издержки:

- *поиска информации* для целей переработки основной продукции (приобретение специальной литературы по изучению и применению новых технологий по переработке продукции и др.);

- *транспортные расходы и издержки по содержанию и эксплуатации помещений, транспорта, используемого в процессе переработки*, состоящие: а) из расходов, связанных с содержанием транспорта, осуществляющего внутренние перевозки (заработная плата водителей, амортизационные отчисления, ГСМ и др.); расходов, связанных с содержанием собственных складских помещений (заработная плата кладовщика, амортизационные отчисления, материалы и др.); б) аренды складских и производственных помещений (арендная плата); оплаты лизинговых платежей и др.;

- *измерения*, состоящие: а) из расходов по проверке качества продукции сотрудниками организации (заработная плата и др.); амортизационных отчислений по измерительной технике; ремонту измерительной техники работниками организации (заработная плата, материалы и др.); б) издержек на сертификацию соответствия птицеводческой продукции; расходов на проведение экспертиз; оплаты консультаций специалистов и др.; в) потерь при расхождении качества птицеводческой продукции при дегустации (бракованная продукция в виде пересолов, перекопчения);

- *оппортунистического поведения*, состоящие: а) из недостачи продукции по вине материально ответственных лиц, выявленной в результате инвентаризации, и др.; б) потерь, связанных с недостачей птицеводческой продукции на стадии переработки;

- *прочие*, состоящие: а) из расходов на ремонт основных средств внутренними службами (материальные затраты, затраты на оплату труда и др.); расходов, связанных с охраной предприятия внутренней службой безопасности (материальные затраты, заработная плата сотрудников и др.); б) оплаты услуг по ремонту основных средств; оплаты услуг клининговых компаний, по вывозке мусора; услуг по охране предприятия и др.; в) потерь в случае полной утраты или физических повреждений птицеводческой продукции при переработке и др.

4) Бизнес-процесс реализации включает в себя следующие транзакционные издержки:

– *поиска информации*, состоящие: а) из расходов, связанных с содержанием маркетинговой и логистической служб (заработная плата, отчисления во внебюджетные фонды, материалы и др.); б) оплаты специальной литературы, услуг связи, Интернета; расходов на рекламу, маркетинг внешними организациями; расходов, связанных с получением юридических, консалтинговых услуг, консультации и др.; в) потерь, связанных с реализацией по ценам в ущерб собственной выгоде;

– *ведения переговоров*, состоящие: а) из расходов, связанных с содержанием маркетинговой и логистической служб (заработная плата, отчисления во внебюджетные фонды, материалы и др.) и других командировочных и представительских расходов; б) оплаты торговых мест, сборов при участии в ярмарках, выставках; оплаты рекламных услуг; оплаты услуг нотариуса при оформлении документов; стоимости подарков, финансовых вознаграждений контрагентам и др.; в) потерь, связанных с продажей продукции по ценам в ущерб собственной выгоде;

– *транспортные расходы и издержки по содержанию и эксплуатации помещений, транспорта* сферы реализации, состоящие: а) из расходов, связанных с содержанием транспорта, осуществляющего внутренние перевозки (заработная плата водителей, амортизационные отчисления, ГСМ и др.); расходов на содержание собственных складских помещений (заработная плата, амортизационные отчисления, ГСМ и др.) и др.; б) оплаты услуг по транспортировке, грузоперевозке продукции и др.; в) потерь, связанных с несвоевременной поставкой продукции и др.;

– *измерения*, состоящие: а) из расходов по проверке качества птицеводческой продукции (проведение экспертиз, дегустаций и др.); б) издержек на сертификацию продукции; ремонта и обслуживания измерительной техники и др.; в) потерь при расхождении качества птицеводческой продукции;

– *оппортунистического поведения*, состоящие: а) из расходов, связанных с несвоевременным выполнением условий договора (суммы штрафов, пени, неустойки); б) потерь, связанных с недостаточностью птицеводческой продукции; списанной дебиторская задолженность;

– *спецификации и защиты прав собственности* на стадии бизнес-процесса реализации состоящие: а) из затрат, связанных с содержанием юридической службы (заработная плата, отчисления в социальные фонды, материалы, связь, амортизационные отчисления, оргтехника и др.); б) судебных издержек (оплата госпошлины, экспертам, услуг адвокатов и др.); оплаты юридических услуг (консультаций, заверение документов и др.); в) потерь, связанных с просроченной дебиторской задолженностью, и др.;

– *прочие*, состоящие: а) из расходов на ремонт основных средств внутренними службами (материальные затраты, затраты на оплату труда и др.); расходов, связанных с охраной предприятия внутренней службой безопасности (материальные затраты, заработная плата сотрудников и др.); б) расходов, связанных со страхованием птицы; расходов на ремонт основных средств внешними организациями; оплаты услуг клининговых компаний, по вывозке мусора; услуг по охране предприятия внешними организациями и др.; в) потерь при реализации нестандартной продукции и др.

Таким образом, предложенная усовершенствованная классификация транзакционных издержек бизнес процессов позволит выделить в рамках управленческого учета затраты не относящиеся к производственным процессам. В дальнейшем используя предложенную классификацию, возможно организовать управленческий учет на каждом предприятии агрохолдинга и в целом по всему холдингу, формируя тем самым более достоверную учетную информацию по транзакционным издержкам бизнес процессов всего агрохолдинга.

Библиографический список

1. Дворников, А. Процессный подход к управлению организацией [Электронный ресурс]. – URL (дата обращения: 21.12.2014).
2. Игонина, Т. В. Управленческий консалтинг / Т. В. Игонина, Л. М. Прохорова // Бухгалтерский учёт, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы : сб. ст. II Всероссийской науч.-практ. конф. – Пенза, 2014. – С.76-79.
3. Международный стандарт финансовой отчётности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=148052> (дата обращения: 18.11.2014)
4. Панженская, И. Г. Методика учета транзакционных издержек [Электронный ресурс]. – URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/metodika-ucheta-transaktsionnyh-izderzhhek> (дата обращения: 12.01.2015).
5. Плотников, В. С. Финансовый и управленческий учет в холдингах / В. С. Плотников, В. В. Шестакова ; под ред. В. И. Бариленко. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 336с.
6. Хохлова, Н. В. Управленческая отчетность в системе отчетной информации деятельности предприятия / Н. В. Хохлова, Л. М. Прохорова // Бухгалтерский учёт, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы : сб. ст. II Всероссийской науч.-практ. конф. – Пенза, 2014. – С.161-164.