

УДК 657.47

Левченко Н.М.,
д. держ. упр., доцент,
Запорізький національний технічний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Постановка проблеми. Ринкові трансформації та посилення конкуренції поступово перетворюють ділові взаємовідносини між суб'єктами господарювання на складний багатоступінчастий процес пошуку та підбору контрагента, його вивчення, підготовки до контрактації із ним, укладання угоди та виконання договірних умов. Суб'єктивізм та опортунізм учасників трансакції, у певній мірі, провокують виникнення трансакційних ризиків, загрожують суб'єктам господарювання формуванням трансакційних витрат, які у будь-якому випадку, впливають на результативність господарської діяльності.

З одного боку, трансакційні витрати підприємства впливають на конкурентоспроможність продукції виробника, з іншого - на економічну ефективність діяльності всього підприємства, оскільки, незалежно від того, були такі витрати враховані чи ні, вони виступають складовою загальних витрат підприємства, а отже, будь-яка їх зміна не може не впливати на економічну ефективність. Тому дослідженню організації обліку трансакційних витрат необхідно приділити особливу увагу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у вивчення питань організації обліку та управління трансакційними витратами здійснили такі науковці, як А. Алчіан, Й. Барцель, О. Вільямсон, Дж. Коммонс, Д. Норт, а також російські та українські вчені Р. Капелюшников, Я. Кузьмінов, А. Шастітко, Р. Пустовіт, В. Милошик та ін. Ними порушуються питання класифікації трансакційних витрат за різними ознаками та характером виникнення, проте до тепер питання організації їх обліку, контролю та управління залишаються поза увагою науковців.

Постановка завдання. Мета статті - розглянути існуючі підходи зарубіжних та вітчизняних науковців щодо організації аналітичного і синтетичного обліку трансакційних витрат та обґрунтувати доцільність їх запровадження в облікову практику вітчизняних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ідея виникнення і впровадження в економічну науку поняття «трансакційні витрати» походить від потреби суб'єктів, що приймають економічні рішення, володіти інформацією про те, яка частина понесених витрат на ведення господарської діяльності забезпечує приріст вкладеного капіталу (це основна виробнича діяльність з виготовлення продукції (робіт, послуг), яка підлягає реалізації, та обслуговуюча діяльність, яка охоплює процеси отримання інформації про економічне та ринкове середовище, правові та політичні умови, специфіку попиту і пропозиції продукції, налагодження економічних та виробничих бізнес-зв'язків, виконання заходів з просування виготовленої продукції).

Основною причиною існування такої потреби виділяти трансакційні витрати у складі сукупних витрат є необхідність встановлення економічної результативності та ефективності прийняття управлінських рішень. Проте не зважаючи на те, що поняття трансакційних витрат виникло ще в середині минулого століття, бухгалтерським обліком воно до тепер не сприймається. Пояснити це можна, по-перше, консервативністю системи бухгалтерського обліку, що проявляється в інертності її реакції щодо здобутків економічної теорії. По-друге, відсутністю належного взаємозв'язку системи обліку із системою управління, яку облік обслуговує. По-третє, недооцінкою вагомості трансакційних витрат зі сторони науковців та практиків [14, с. 275].

На сьогоднішній день існує безліч трактувань трансакційних витрат, іноді навіть діаметрально протилежних. Достатньо зауважити, що в теоріях деяких економістів трансакційні витрати існують не тільки в ринковій економіці, як це вважали Р. Коуз, К. Ерроу та Д. Норт, а й в альтернативних способах економічної організації і, зокрема, у плановій економіці. Такої думки дотримувалися, наприклад, С. Чанг, А. Алчіан і Х. Демсец, які стверджували, що максимальні трансакційні витрати спостерігаються в плановій економіці, що врешті-решт визначає її неефективність.

Вперше ж поняття «трансакційні витрати» було запропоноване К. Далманом у 1979 р. в статті «The Problem of Externality» – як витрати збору і обробки інформації, витрати проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю і юридичного захисту виконання контракту. Вже у праці 1988 р. «Фірма, ринок і право» Р. Коуз погоджується з поняттям «трансакційні витрати» і починає його використовувати замість терміну «витрати ринкових трансакцій».

Нині ж трансакційні витрати розуміються переважно більшістю вчених, як витрати, які виникають при обміні правами власності і затрат, що призначені для їх зменшення; є витратами експлуатації перехідної економічної системи і тому мають безпосереднє відношення до витрат ринкової трансформації, являються невід'ємною та суттєвою характеристикою цього процесу [1, с. 112].

Милошик В. І. наголошує, що трансакційні витрати - це витрати по встановленню і забезпеченню прав власності [11, с. 46].

Малахов С. В. визначає трансакційні витрати як різницю між даною ціною пропозиції і можливо більш низькою ціною, що сплачується покупцями в якості альтернативи більш високим витратам пошуку інформації, очікування та виробництва [9, с. 34].

Акцентуючи увагу на інформаційних та правових аспектах виникнення трансакційних витрат, О. В. Власенко висловлює думку, що трансакційні витрати - це сукупність економічних витрат на організацію та проведення контрактації між суб'єктами економічних взаємовідносин, що обумовлені формальними і неформальними умовами функціонування ринку [2, с. 20].

Р. Метьюзом акцентується увага не на трансакційних витратах як таких, а на витратах, пов'язаних із неефективністю діючої системи інституцій та низьким рівнем управління [10, с. 109].

Отже, узагальнення трактувань поняття «трансакційні витрати» дало змогу дійти висновку, що теоретичного консенсусу з приводу того, що насправді є трансакційними витратами, до тепер не досягнуто. На думку автора, трансакційні витрати - це витрати, пов'язані з організацією взаємодії та координації взаємовідносин між суб'єктами господарювання, які спрямовані на створення умов ефективного ведення господарської діяльності та передбачають зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань за розрахунками.

Організація обліку трансакційних витрат має починатись з відображення в обліковій політиці підприємства класифікації зазначених витрат, що дозволить, в першу чергу, визначитись з Робочим планом рахунків.

Історія досліджень трансакційних витрат налічує кілька десятиліть, протягом яких науковцями було запропоновано цілий ряд підходів до класифікації трансакційних витрат. Проте серед всіх існуючих класифікацій трансакційних витрат вважаємо доцільним віддати перевагу класифікації, запропонованої Д. Нортон і Т. Еггертссоном за етапами трансакції (рис. 1).

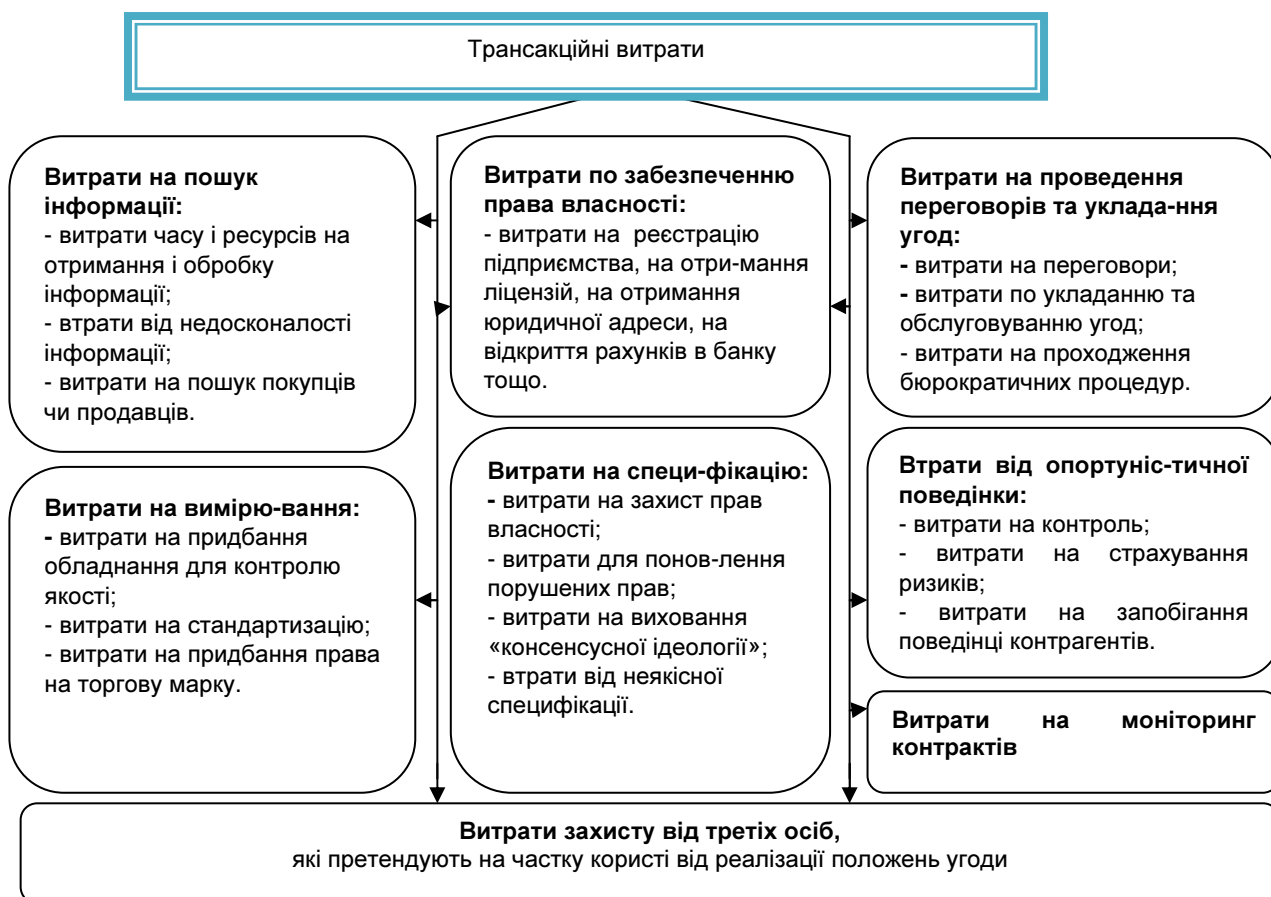


Рис. 1. Класифікація трансакційних витрат за Д. Нортон і Т. Еггертссоном [4, с. 97]

Дані рис. 1 свідчать, що трансакційні витрати, перш за все, пов'язані з витратами на отримання інформації щодо потенційних покупців чи продавців та втратами від нестачі такої інформації, яка фактично перетворюється на додаткові витрати, пов'язані з купівлею товарів за цінами вищими, ніж рівноважні (чи з продажем за цінами, що є нижчими, ніж рівноважні) або ж втрати, що виникають у результаті купівлі товарів-субститутів [5, с. 131].

До трансакційних витрат належать і витрати на укладання угод, а саме витрати, пов'язані з переговорами щодо умов продажу, юридичним оформленням угоди, а також втрати від опортуністичної поведінки контрагентів, які можуть виникати внаслідок невиконання або виконання не належним чином пунктів, передбачених в угодах [7].

Частиною трансакційних витрат є також *витрати вимірювання якості* товарів та послуг, витрати пов'язані з придбанням права використання торгової марки, так як це зобов'язує підприємство дотримуватись якісних норм, встановлених підприємством-інтегратором.

Особливо важливими вважаються витрати на захист прав власності, які включають витрати на встановлення прав власності, втрати від неякісної специфікації прав власності, втрати внаслідок порушення прав власності та ненадійного їх захисту [13, с. 224].

Виділення наступних форм трансакційних витрат дає підстави абсолютно чітко констатувати той факт, що вони можуть мати характер як офіційних легальних платежів (контрольованих), так і неофіційних та нелегальних виплат (неконтрольованих). Проте в бухгалтерському обліку мають знайти відображення лише ті трансакційні витрати, здійснення яких підтверджено відповідними документами, тобто контрольовані (рис. 2). [3, с. 38].

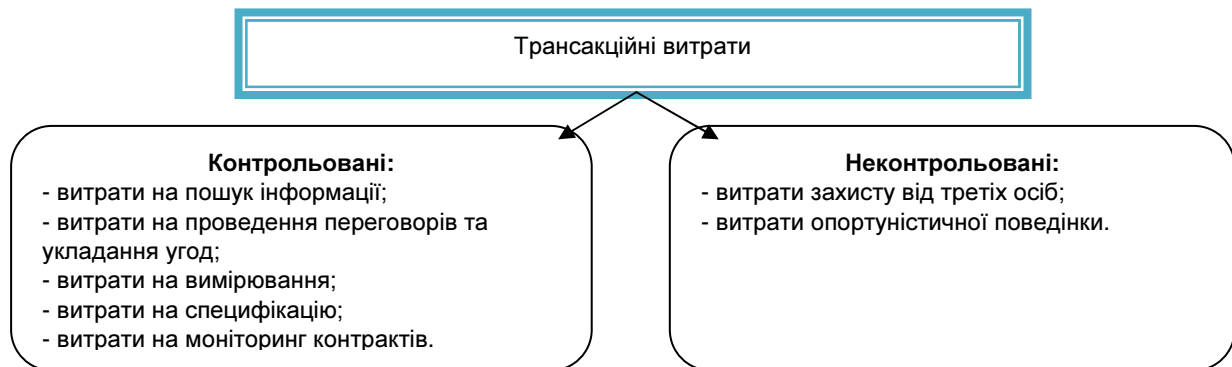


Рис. 2. Класифікація трансакційних витрат за рівнем підконтрольності

Для відображення в обліку трансакційних витрат науковці та практики пропонують різні варіанти, зокрема, Ющак Ж. М. пропонує поглибити та розширити предметне наповнення рахунків бухгалтерського обліку, шляхом доповнення рахунків 92, 93, 94 та 97 відповідними субрахунками по обліку трансакційних витрат (рис. 3).

Думку Ющак Ж. М. досить тісно підтримує Костирко І. Г. і пропонує також для відображення в обліку трансакційних витрат відкрити субрахунки на кожному з рахунків рахунків 92-99 (табл. 1).

Проте погодитись з думкою зазначених науковців вважаємо було б не вірним, оскільки введення зазначеної кількості субрахунків на рахунках класу 9 створить облік трансакційних витрат досить обтяжливим і призведе до значних витрат часу та ускладнення відображення інформації у фінансової звітності. На думку автора, варто прислухатись до пропозицій Тимофієва С. В, проте лише в частині того, що для обліку трансакційних витрат варто застосовувати один з існуючих рахунків класу 9.

Так, Тимофіїв С. В. пропонує звільнити один з існуючих рахунків класу 9 Плану рахунків для забезпечення можливості відокремленого обліку трансакційних витрат, а саме рахунок 98 з наступною назвою «Трансакційні витрати» та відкриттям субрахунків, призначених для обліку трансакційних витрат за їх видами [12, с. 58]. Проте внесення таких кардинальних змін до Плану рахунків вважаємо недоцільним, оскільки вони вимагають внесення цілого ряду змін до нормативних актів та методичних рекомендацій. Для обліку трансакційних витрат більш доцільно вважаємо скористатись рахунком 973 (який виключено з Плану рахунків) з використанням аналітичних рахунків за видами трансакційних витрат.

Доцільність поданих пропозицій обґрунтовується тим, що трансакційні витрати, як свідчить практика, можуть виникати як під час операційної, так і під час здійснення інвестиційної та фінансової діяльності. Тож відкриття відповідних субрахунків на лише рахунках, призначених для відображення витрат операційної діяльності не дасть можливості повноцінного відображення в обліку понесених трансакційних витрат під час здійснення інших видів діяльності і до того ж є більш обтяжливим, ніж відкриття одного субрахунку на рахунку 97 «Інші витрати».

Отже, з огляду на виділені групи трансакційних витрат та враховуючи вимоги чинного законодавства, запропоновано відображати дані витрати на рахунках 973 «Трансакційні витрати», 12 «Нематеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції» та 39 «Витрати майбутніх періодів» подальшим віднесенням їх на витрати періоду у вигляді амортизаційних відрахувань та списання витрат майбутніх періодів.

Неконтрольовані трансакційні витрати не знаходять відображення в бухгалтерському обліку, хоча іноді їх сума близька або навіть більша за суму офіційних платежів. Вони можуть бути як не пов'язані з прямим порушенням закону (подяка чиновнику за прискорене вирішення питання), так і мати незаконний

характер (плата за обхід заборон на ведення діяльності, плата за отримання індивідуальних пільг, доступ до ресурсів в обхід конкурентів, отримання держзамовлень тощо). При чому, в залежності від ділової стратегії підприємства, підкуп може відкривати шлях до отримання додаткових конкурентних переваг і приносити у підсумку значний прибуток або економію на постійних витратах.

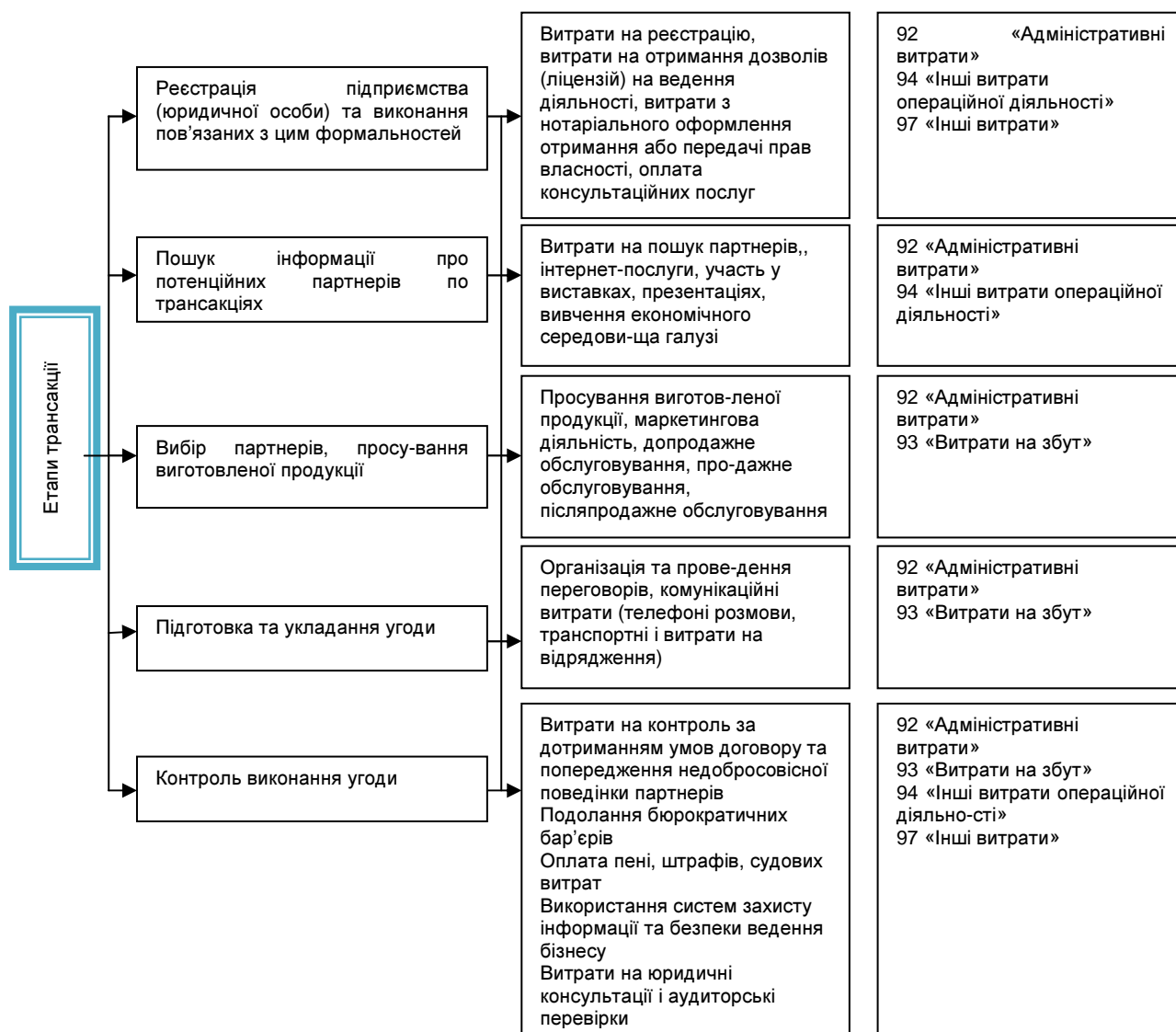


Рис. 3. Відповідність трансакційних витрат об'єктам бухгалтерського відображення [15]

Таблиця 1
 Відображення в обліку трансакційних витрат за Костирко І. Г. [6, с. 112]

Рахунки							
92 «Адміністративні витрати»	93 «Витрати на збут»	94 «Інші витрати операційної діяльності»	95 «Фінансові витрати»	96 «Втрати від участі в капіталі»	97 «Інші витрати»	98 «Податки на прибуток»	99 «Надзвичайні витрати»
Субрахунки							
92X «Трансакційні витрати»	93X «Трансакційні витрати»	94X «Трансакційні витрати»	95X «Трансакційні витрати»	96X «Трансакційні витрати»	97X «Трансакційні витрати»	98X «Трансакційні витрати»	99X «Трансакційні витрати»

Варто зазначити, що певні витрати, які носять незаконний характер, інколи на підприємствах оформлюються фіктивними первинними документами та приховуються у складі представницьких витрат за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати». Тож виникає необхідність здійснення державного контролю за правомірністю визнання таких витрат у складі витрат діяльності та у складі

валових витрат, оскільки дані факти призводять до викривлення інформації про діяльність підприємства у фінансовій звітності.

Коли мова йде про облік трансакційних витрат, головне не в тому, ввести їх до складу балансу в капіталізованому вигляді і тим самим завищити вартість майна підприємства, а щоб організувати контроль за процесом їх виникнення. І саме це, на погляд науковців та практиків, і становить найбільш суттєву проблему, оскільки трансакційні витрати до тепер є розосередженими в обліку, при тому певна їх частина взагалі не потрапляє до облікової інформаційної системи [8, с. 165]. Належно організований облік, контроль і аналіз трансакційних витрат дозволить вирішити питання їх оптимізації та забезпечити таким чином суттєві резерви підвищення ефективності господарської діяльності.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, трансакційні витрати є невід'ємною складовою механізму функціонування сучасної економічної системи і справляють значний вплив на забезпечення умов взаємодії економічних суб'єктів. Зважаючи на значний обсяг та особливості виникнення і функціонування, вважаємо, що даний вид витрат об'єктивно підлягає відображенню у системі обліку та повинен бути ідентифікований як об'єкт контролю і аудиту.

Бібліографічний список

1. Архиреев С. И. Институциональные издержки и рыночная трансформация / С. И. Архиреев. - Х. : Бизнес Информ, 2000. - 288 с.
2. Власенко О. П. Управління трансакційними витратами в агробізнесі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами» / О. П. Власенко ; Житомирський національний агроекологічний університет Міністерства аграрної політики України. - Житомир, 2009. – 20 с.
3. Гречко А. В. Теоретичні аспекти визначення трансакційних витрат з позиції їх впливу на мікроекономічне середовище / А. В. Гречко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/evkpi/2011/5EP/35.pdf
4. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты / Т. Эггертссон ; [пер. с англ. М. Я. Каждана; науч. ред. пер. А. Н. Нестеренко] ; Акад. нар. хоз-ва при правительстве Рос. Федерации. – М. : Дело, 2001. – 407 с.
5. Заруцький І. Д. Трансакційні витрати в механізмі господарювання сільськогосподарських підприємств / І. Д. Заруцький // Економіка АПК. – 2010. - № 3. - С. 131-136.
6. Костирко І. Г. До питання обліку трансакційних витрат / І. Г. Костирко, Н. П. Молоко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_2/19.pdf
7. Круш П. В. Види трансакційних витрат в трансформаційній економіці / П. В. Круш [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vcndtu/2010_43/2.htm
8. Лоханова Н. Проблеми обліку і контролю трансакційних витрат у системі управління економічною стійкістю підприємств / Н. Лоханова // Вісник ТНЕУ. – 2012. - № 1. - С. 161-171.
9. Малахов С. Трансакционные издержки и макроэкономическое равновесие / С. Малахов // Вопр. экономики. – 1998. – № 11. – С. 34.
10. Мэтьюс Р. Новая матрица или логика стратегического превосходства / Мэтьюс Р., Агеев А., Большаков З. – М. : ОЛМА-ПРЕСС ; Ин-т эконом. стратегий, 2003. – 239 с.
11. Милошук В. І. Проблеми визначення трансакційних витрат / В. І. Милошук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/naukma/Econ/2000_18/10_myloshyk_vi.pdf
12. Тимофіїв С. В. Методологічні аспекти обліку трансакційних витрат / С. В. Тимофіїв [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_3/54.pdf
13. Шигун М. М. Бухгалтерський облік трансакційних витрат: проблеми визначення поняття і класифікації / М. М. Шигун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – Випуск 2(14). - С. 224-234.
14. Ющак Ж. М. Методичні підходи до відображення трансакційних витрат у системі бухгалтерського обліку / Ж. М. Ющак // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. - № 1 (10). - С. 275-279.
15. Ющак Ж. М. Трансакційні витрати при вході підприємства на ринок: обліковий аспект / Ж. М. Ющак [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2009_3/45.pdf

Анотація

Розглянуто існуючі підходи зарубіжних та вітчизняних науковців щодо організації аналітичного і синтетичного обліку трансакційних витрат. Обґрунтовано доцільність їх запровадження в обліковій практиці вітчизняних підприємств.

Ключові слова: підприємство, трансакційні витрати, облік витрат, організація.