

Макарович В.К., Климко Т.Ю.

ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

В статті розглянуто та проаналізовано існуючі погляди науковців щодо економічної сутності трансакційних витрат. Уточнено дефініцію "трансакційні витрати" з точки зору бухгалтерського обліку. Запропоновано класифікацію трансакційних витрат для їх аналітичного обліку. Окреслено напрями удосконалення методики бухгалтерського обліку трансакційних витрат, що забезпечать можливість контролю виникнення трансакційних витрат та сприятиме їх зниженню і підвищенню ефективності діяльності суб'єктів господарювання.

Ключові слова: трансакції, трансакційні витрати, елементи трансакцій, класифікація, облік, конкурентоспроможність.

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку вітчизняної наукової думки питання трансакційних витрат є досить новим. Зовсім недавно воно привернуло увагу українських вчених і, відповідно, вийшло на новий рівень свого розвитку. Трансакційні витрати утворюються на різних рівнях ринкових відносин, унаслідок чого на них мають вплив різні соціально-економічні та правові фактори виникнення. Невизначеність стосовно трактування сутності трансакційних витрат призводить до наявності широкого спектру різнопланових пропозицій щодо їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку, що зумовлює актуальність дослідження трансакційних витрат як об'єкта бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний вклад у розробку теоретичних та практичних засад формування трансакційних витрат внесли К.Ерроу, Р.Коуз, Г.Клейнер, В.Кокоревич, К.Менар, П.Мілграм, В.Милошик, Д.Норт, Є.Остром, Р.Ріхтер, Дж.Уолліс, Е.Фуруботн, А.Шастітко, С.Чен. Питання економічної природи трансакційних витрат висвітлені в дослідженнях таких науковців, як О.П.Власенко, Р.І.Капелюшніков, С.В.Кузьминов, Г.А.Макухін, С.В.Малахов, О.М.Олійник, Т.В.Семенова, О.В.Тарасенко, О.В.Шепеленко. Проблеми облікового відображення трансакційних витрат розглядали: О.В.Замазій, Г.Г.Кірейцев, М.С.Пушкар, М.М.Шигун, Ж.М.Ющак та інші.

Незважаючи на зростання зацікавленості з боку науковців, питання відображення трансакційних витрат в обліку розкриті фрагментарно та потребують подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є розгляд та аналіз проблем побудови облікової моделі трансакційних витрат як важливого інструменту управління підприємством. Виходячи із поставленої мети, необхідно вирішити наступні завдання: розглянути думки науковців, які займалися дослідженням обліку трансакційних витрат, проаналізувати їх погляди на дане питання, визначити обґрунтованість їх тверджень; на основі аналізу діючої методики обліку трансакційних витрат, визначити напрями удоскона-

лення умов формування інформації про трансакційні витрати в розрізі рахунків бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Центральним розділом мікроекономічної теорії можна вважати теорію фірми, що збагатила економічну науку концепцією трансакційних витрат. Використання цієї концепції для дослідження економічних процесів дасть можливість пошуку шляхів зниження трансакційних витрат на підприємстві.

У середовищі вчених і фахівців в області трансакційних витрат склалися різні думки щодо їх сутності. Правильне трактування суті трансакційних витрат, їх економічної природи дозволить зняти протиріччя і ліквідувати облікові пробіли.

Основоположником поняття трансакційних витрат є Р.Коуз [2]. На його думку, трансакційні витрати розглядаються як витрати, які виникають при використанні цінового ринкового механізму. Р.Коуз вважає, що без поняття "трансакційні витрати" неможливо зрозуміти, як працює економічна система та з користю проаналізувати численні проблеми, а також немає підстав для певної політики.

Д. Норт [5] розглядає трансакційні витрати як плату за неефективність прав власності й підкреслює, якби трансакційні витрати дорівнювали нулю, то учасники ринку завжди б мали у своєму розпорядженні точні моделі дій. До трансакційних витрат Д. Норт відносить витрати на пошук інформації та роботу з нею, очікування реакцій, які створюють додаткові витрати. Таким чином, на його думку, трансакційні й інформаційні витрати є взаємопов'язаними й альтернативними, а отже, не входять до складу трансформаційних.

К. Ерроу [7] поняття трансакційних витрат висвітлює як синонім до витрат експлуатації економічної системи. Науковець порівнював дію трансакційних витрат в економіці з дією тертя у фізиці.

Д. Ален [4, с.48] під трансакційними витратами розуміє витрати встановлення і забезпечення права власності. Інспекція, примус, охорона й вимір – всі ці елементи стосуються проблеми захисту прав власності. Якщо право власності є захищеним і його дотримуються в будь-якому випадку, то трансакційні витрати дорівнюють нулеві. Якщо ж виникає потреба в захисті або у відвойовуванні прав власності, виникають трансакційні витрати. І якщо трансакційні витрати є занадто високими, то право власності ніколи не буде встановлено і його ніколи не дотримуватимуться.

С. Чанг [4, с.46] трактує трансакційні витрати як будь-які витрати, які виникають у будь-якій еко-

© Макарович Вікторія Костянтинівна, ст. викладач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет», Ужгород, тел.. +380505199489, e-mail. viktoria.zts@gmail.com

Климко Тетяна Юрївна, к.е.н., доц., ДВНЗ «Ужгородський національний університет», Ужгород, тел.. +380509869399, e-mail. tatjana.klimko@uandex.ua

номії, яку організовано не за Вальрасом. Тому для С. Чанга моделлю економіки, переваженої трансакційними витратами, є планова економіка комуністичного типу.

Вітчизняні науковці висвітлюють поняття "трансакційні витрати" наступним чином. В.В. Мартинець [3] під трансакційними витратами розуміє сукупність витрат, які несуть економічні суб'єкти в процесі укладання трансакцій та які формуються під впливом інституціонального середовища.

За трактуванням Т.В. Семенової [6, с.8], трансакційні витрати – це будь-які витрати, пов'язані з координацією і взаємодією економічних суб'єктів.

Ж.М. Ющак висвітлює трансакційні витрати як витрати, що виникають під час організації і реалізації економічних взаємовідносин, пов'язані з передачею, специфікацією і захистом прав власності, обумовлені відповідними формальними і неформальними умовами функціонування суб'єктів господарювання на ринку [8, с.9].

В.В. Бонарев зазначає, що трансакційні витрати – це витрати, які виникають при здійсненні трансакцій. Вони складаються із витрат ресурсів і затрат часу на здійснення угоди, а також із витрат, виникаючих при підписанні неповного чи неефективного контракту. Іноді трансакційні витрати бувають настільки великими, що вони перешкоджають підписанню контракту, тому їх зовсім не враховують [1, с.69].

Аналіз наведеного вище показав, що думки науковців стосовно сутності трансакційних витрат різняться в залежності від сфер дослідження, а також від кінцевого результату процесу прийняття рішення, що впливають на їх мінімізацію. Але, як бачимо з аналізу даної дефініції, все ж існує низка взаємопов'язаних ознак, які об'єднують погляди вчених на трактування поняття та розгляд проблеми трансакційних витрат. До них можна віднести: витрати прав власності, що розглядаються авторами як обмін, передача, специфікація і захист прав власності, витрати на виконання угод, які включають вартість проектування, обговорення та страхування гарантій умов контрактів, витрати на проведення переговорів та прийняття рішень і залагодження спірних питань, пов'язаних з виконанням умов угоди, високий чи низький рівень адаптації фірми до мінливих ринкових умов.

Іншими узагальнюючими критеріями різних авторських поглядів на трактування трансакційних витрат є витрати на прийняття рішень та витрати контролю.

Погоджуючись із думкою В.В. Бонарева [1], що трансакційні витрати займають більш ніж третину витрат господарського суб'єкта, а це вагома частка впливу на ефективність виробничо-господарської діяльності, вважаємо за необхідне виокремити трансакційні витрати з усієї кількості витрат.

За результатами досліджень наукових джерел вважаємо, що з точки зору облікового аспекту трансакційні витрати – це витрати, які виникають в процесі взаємодії між суб'єктами господарювання з приводу обміну матеріальними активами, видами діяльності, а також правами та зобов'язаннями на основі відповідних домовленостей.

У сучасних умовах трансакційні витрати через призму бухгалтерського обліку розпорошені по рахунках Класу 9. Для цілей управління пропонуємо

акумулювати інформацію про трансакційні витрати в обліку на окремому рахунку 86 "Трансакційні витрати" Класу 8 рахунків. Даний рахунок буде використовуватися як транзитний, тобто трансакційні витрати спочатку потрапляють на рахунок 86 "Трансакційні витрати", а в подальшому відносяться на рахунки дев'ятого класу за функціональним призначенням.

Транзитний рахунок дозволить реєструвати відомості про трансакції накопичувально, з регулярним визначенням сальдо, що забезпечить можливість систематизації витрат по періодах, наростаючим підсумком з початку звітного року і в інших необхідних користувачам розрізах.

Рахунок 86 "Трансакційні витрати" є балансовим рахунком, що реєструє кредитові обороти і дозволяє вести рахунки обліку окремих витрат накопичувально, не закриваючи впродовж року, відображаючи у вигляді сальдо підсумки відповідних витрат. Закриття рахунків здійснюється після закінчення звітного року в кореспонденції з кореспондуючими рахунками.

Для якісного відображення трансакційних витрат на транзитному рахунку 86 "Трансакційні витрати" необхідним є затвердження відповідної їх класифікації в наказі про облікову політику підприємства. Ми пропонуємо зосередити увагу на наступному переліку трансакційних витрат, які знайдуть своє відображення в обліку:

- забезпечення доступу до прав власності;
- забезпечення доступу до ресурсів;
- інформаційне забезпечення;
- ведення переговорів і укладення договорів;
- оцінка і контроль якості ресурсів;
- забезпечення захисту ресурсів і прав власності;
- забезпечення охорони бізнесу.

Трансакційні витрати, класифіковані і деталізовані за обраними підприємством параметрами, забезпечать формування інформації, необхідної для контролю і управління діяльністю підприємства.

Для обліку трансакційних витрат в розрізі окремих типів рекомендуємо відкривати аналітичні субрахунки, відповідно до класифікації, яка затверджена в обліковій політиці. На рахунку 86 "Трансакційні витрати" в розрізі субрахунків відповідних типів відображатимуться суми витрат звітного періоду.

В бухгалтерському обліку знайдуть своє відображення тільки ті трансакційні витрати, які документально підтверджені.

Наведені вдосконалення забезпечать можливість контролю виникнення трансакційних витрат та сприятиме їх зниженню і підвищенню ефективності діяльності суб'єктів господарювання.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Незважаючи на значні напрацювання, здійснені вченими, питанням визначення сутності трансакційних витрат та їх місця в управлінні підприємством приділяється недостатньо уваги. Існуюча варіативність наукових підходів до визначення дефініції "трансакційні витрати" у їх теоретичному та практичному аспектах підтверджує багатогранність та багатоаспектність даного поняття. Проведене дослідження дозволило, на відміну від відомих підходів,

уточнити дефініцію "трансакційні витрати" з точки зору бухгалтерського обліку як витрати, які виникають в процесі взаємодії між суб'єктами господарювання з приводу обміну матеріальними активами, видами діяльності, а також правами та зобов'язаннями на основі відповідних домовленостей.

Це, у свою чергу, сприяє теоретичному обґрунтуванню підходів до раціональної організації обліку і здійснення контролю трансакційних витрат.

Внесені пропозиції з удосконалення облікового відображення трансакційних витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку шляхом виділення

трансакційних витрат в окрему групу та акумулювання інформації про них на транзитному рахунку 86 "Трансакційні витрати" з наступним віднесенням даних на рахунки дев'ятого класу за функціональним призначенням. Закріплення цієї методики обліку в обліковій політиці дозволить підвищити якісний рівень їх формування та відображення в обліку, а також забезпечити своєчасний контроль за їх станом.

Перспективним напрямом дослідження вважаємо аналіз трансакційних витрат в умовах ризико-орієнтованого управління.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бонарев В. В. Трансакційні витрати як економічна категорія / В. В. Бонарев // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»: збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Випуск 8(29). – Ч. 2. – Луцьк, 2011. – С. 65-78.
2. Коуз Р. Природа фірми / Р. Коуз, пер. с англ. – М.: Дело ЛТД, 1993. – С.33-34.
3. Мартинець В.В. Управління трансакційними витратами промислового підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / В. В. Мартинець; Сум. держ. ун-т. - Суми, 2013. - 20 с.
4. Милошик В.І. Проблеми визначення трансакційних витрат / В. І. Милошик // Наукові записки. – 2000. – Том 18. – С. 46-50.
5. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. / Д.Норт.; пер. з англ. — М., 1997. — 198 с.
6. Семенова Т.В. Трансакційні витрати іноземного інвестування в Україні та шляхи їх скорочення: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.01.01 "Економічна теорія" / Т.В. Семенова. – Донецьк, 2001. – 17 с.
7. Эрроу К. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов./ К.Эрроу — THESIS. — 1993. — Т. 1. — Вып. 2. — 66 с.
8. Ющак Ж. М. Бухгалтерський облік і контроль трансакційних витрат: теорія і методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Ж. М. Ющак / Житомир. держ. технол. ун-т. — Житомир, 2010. — 21 с.

Одержано 15.09.2014 р.