УДК 657.1 **Шигун М.М.**

**МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ**

*Досліджено існуючі підходи до організації аналітичного і синтетичного обліку трансакційних витрат, визначено можливості їх запровадження в облікову практику*

**Постановка проблеми.** В процесах прийняття управлінських рішень інформація про заплановані або понесені трансакційні витрати займає важливе місце. Бухгалтерський облік виступає основним джерелом надходження інформації, на основі якої приймаються управлінські рішення, відповідно дослідниками піднімається питання необхідності наукового обґрунтування проблем організації і методики бухгалтерського обліку трансакційних витрат.

Відкриття класу витрат, названих трансакційними, Г.Г. Кірейцев вважає одним з найважливіших відкриттів в галузі основних економічних категорій [3, с. 25].

В сучасних наукових працях вітчизняних авторів все частіше з’являються пропозиції щодо відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку нового об’єкта – трансакційних витрат. Поява таких пропозицій викликає потребу в дослідженні економічної ролі інформації щодо трансакційних витрат, визначення доцільності підготовки такої інформації для управлінських потреб, оцінки витрат на організацію бухгалтерського обліку за цим напрямом.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Основними причинами, що обумовлюють необхідність розгляду теорії трансакційних витрат в бухгалтерському обліку, дослідники називають:

– розвиток маржинальної концепції обліку і аналізу витрат (М.В. Мельник);

– створення можливості для теоретичного вивчення реальних економічних систем (І.В. Черигова);

– наявність інформаційних потреб зовнішніх користувачів в частині понесених трансакційних витрат (Я.П. Іщенко);

– необхідність проведення організаційних змін, спрямованих на удосконалення організаційних форм ведення бізнесу (злиття, інтеграція, асоційоване членство тощо), підвищення якості інформаційного забезпечення фінансового управління холдингами (О.В. Замазій, Т.А. Корнєєва);

– притаманність трансакційних витрат будь-якій господарській операції (Н.О. Гончарова);

– забезпечення побудови ефективної системи консолідованого обліку (Ю.Ю. Трашенок);

– розвиток управлінського і стратегічного обліку (А.Ю. Соколов);

– створення інформативної основи для управління витратами (О.Л. Матвєєва);

– підвищення ефективності діяльності підприємств через управління трансакційними витратами та їх мінімізацію (С.В. Булгакова, А.В. Красніков, Н.Г. Сапожнікова);

– організація внутрішньофірмового управління якістю (І.Г. Панжевська); – забезпечення якості та ефективності виробництва (М.П. Войнаренко, А.С. Тельнов);

– управління конкурентоспроможністю підприємства (О.В. Ягодкіна).

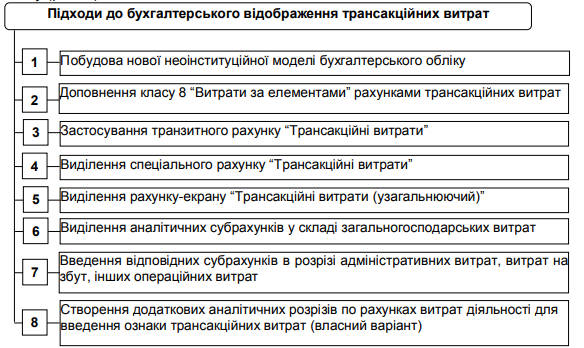
Аналіз наведених передумов розвитку організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку трансакційних витрат, що виділяються авторами, дозволяє об’єднати їх у дві групи. Перша група розкриває передумови, що визначаються загальними потребами управління та потребами управління трансакційними витратами (С.В. Булгакова, Н.О. Гончарова, Я.П. Іщенко, Т.А. Корнєєва, А.В. Красніков, І.Г. Панжевська, Н.Г. Сапожнікова, І.В. Чергова, О.В. Ягодкіна). Друга група включає передумови, що розкривають конкретні локальні завдання управління трансакційними витратами (М.П. Войнаренко, О.В. Замазій, А.С. Тельнов) та включають вимоги приведення системи бухгалтерського обліку та аналізу до сучасних економічних умов (М.В. Мельник, А.Ю. Соколов, Ю.Ю. Трашенок).

**Мета дослідження.** Дослідити існуючі підходи до організації аналітичного і синтетичного обліку трансакційних витрат, виявити їх переваги, недоліки, оцінити можливості їх запровадження в облікову практику.

**Виклад основного матеріалу.** Зарубіжними науковцями проблеми теорії трансакційних витрат та окремі аспекти їх обліку вивчались, починаючи з другої половини ХХ ст., зокрема, це такі науковці, як Р.Дж. Віллет, Ю. Ідзірі, А.С. Літтлтон, Р. Матессіч, М. Тіппет, Р. Уотс, Дж. Циммерманн та ін. Посилена увага питанням бухгалтерського відображення трансакційних витрат в працях дослідників пострадянських країн почала приділятись з середини 90-х рр. ХХ ст.

Вітчизняними науковцями пропонуються різні варіанти бухгалтерського відображення трансакційних витрат з використанням відповідних рахунків бухгалтерського обліку. Як правило, рекомендується вести облік трансакційних витрат на окремому рахунку 8-го класу, або формувати рахунок-екран, транзитний або спеціальний рахунок.

Дослідження наукових праць з бухгалтерського обліку дозволило виділити наступні підходи до відображення трансакційних витрат в бухгалтерському обліку (рис. 1).

**

***Рис. 1.*** *Підходи до бухгалтерського відображення трансакційних витрат*

Пропонуючи відповідний підхід до організації та методики бухгалтерського обліку трансакційних витрат, автори переважно наводять його описові характеристики. Конкретних прикладів аналітичних розрізів рахунків, структури рахунків-екранів, субрахунків до рахунків обліку витрат не наводиться. У зв’язку з відсутністю практичних рекомендації щодо організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку трансакційних витрат розкриємо положення обліку таких витрат з використанням конкретних прикладів для кожного з наведених вище підходів.

*1. Побудова нової неоінституційної моделі бухгалтерського обліку* передбачає докорінну зміну існуючої класифікації витрат, яка на даний момент реалізована у вітчизняному Плані рахунків бухгалтерського обліку. Впровадження такого підходу в облікову практику зумовить закладення в основу плану рахунків поділу сукупних витрат підприємства на трансформаційні і трансакційні витрати, що, в свою чергу, зумовлює необхідність внесення змін до порядку визначення фінансових результатів діяльності і, відповідно, зміни структури фінансової звітності.

Окремі рекомендації щодо побудови нової моделі бухгалтерського обліку витрат на рівні об’єднань підприємств пропонує Т.А. Корнєєва. Автор пропонує вести відокремлений облік трансакційних і трансформаційних витрат в холдингах, виходячи зі специфіки їх функціонального призначення в кругообігу засобів підприємства [4, с. 131-135].

Трансакційні витрати за підходом Т.А. Корнєєвої мають відмінну структуру від витрат, що згідно чинного плану рахунків обліковуються на рахунках класу 9 “Витрати діяльності”. По дебету рахунків передбачається відображення суми визнаних витрат, залежно від їх виду, а за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Ведення обліку витрат на рахунках прямих трансформаційних і загальнотрансформаційних витрат обумовлює необхідність відповідної модифікації ф. № 2 “Звіт про фінансові результати” та виділення у структурі звіту відповідних груп витрат та обґрунтування нового порядку обчислення фінансових результатів діяльності.

У зв’язку з цим основним невирішеним питанням та головною причиною проблем бухгалтерського обліку витрат і фінансових результатів за умов застосування першого підходу є відсутність науково обґрунтованих положень щодо визначення змісту таких понять як трансформаційні та трансакційні доходи, доцільності виділення таких видів доходів, їх структури. Відсутні методики розрахунку фінансового результату від здійснення трансформаційних і трансакційних операцій підприємством.

Недостатня наукова обґрунтованість першого підходу до бухгалтерського відображення трансакційних витрат обумовлює появу інших розробок за цим напрямом.

*2. Доповнення класу 8 “Витрати за елементами”* чинного Плану рахунків рахунками трансакційних витрат.

Використання такого підходу передбачає необхідність наступних змін в діючій системі рахунків:

– змінити назву 8 класу рахунків на “Трансформаційні і трансакційні витрати”;

– виділити у складі витрат за елементами дві групи рахунків;

– трансформаційні і трансакційні витрати;

– здійснити перегрупування існуючих видів витрат у складі витрат за елементами в межах новоутворених груп;

– доповнити 8 клас рахунків групою трансакційних витрат за відповідними розрізами;

– доповнити розділ ІІ “Елементи операційних витрат” Звіту про фінансові результати показниками трансакційних витрат за відповідними розрізами.

Впровадження наведених пропозицій до облікової методології обумовлює необхідність удосконалення структури Звіту про фінансові результати, зокрема, розділу ІІ “Елементи операційних витрат”.

Застосування другого підходу вимагає системної зміни плану рахунків і внесення доповнень до фінансової звітності в частині витрат діяльності.

*3. Застосування транзитного рахунку “Трансакційні витрати”.* В окремих джерела зустрічаються пропозиції щодо бухгалтерського відображення трансакційних витрат із застосуванням додаткового рахунку, зокрема, рахунку 86 “Трансакційні витрати” у складі рахунків 8 класу “Витрати за елементами” (С. Мельник, Ж. Ющак) [9, с. 154-162]. Одним з ключових недоліків пропозицій авторів є відсутність конкретних рекомендацій щодо організації аналітичного і синтетичного обліку трансакційних витрат. Відповідно, наведені нижче положення організації обліку за третім підходом є нашим власним баченням організації аналітичного обліку такого виду витрат.

Так, рахунок 86 може використовуватися в якості транзитного рахунку, як й інші рахунки 8 класу, через який проводяться обсяги понесених трансакційних витрат у кореспонденції з рахунками витрат 9 класу.

*4. Використання спеціального рахунку витрат “Трансакційні витрати”.* Такий підхід до відображення трансакційних витрат в обліку пропонують застосовувати І.Г. Паженська [7, с. 62-64], О.Л. Матвеева [5, с. 15-18], Н.О. Гончарова [1, с. 56-58].

До спеціального рахунку “Трансакційні витрати” автори пропонують відкривати наступні субрахунки: “Пошук клієнтів”; “Переговори”; “Забезпечення інтересів сторін”; “Процес обміну”; “Контроль”; “Адаптація”; “Коригування субоптимальних договірних умов”; “Послаблення стратегічних позицій”; “Завершення угоди”. Крім того, в рамках кожного субрахунку рекомендується відкривати аналітичні рахунки за конкретними контрактами.

Для обліку відхилень по сумах трансакційних витрат авторами пропонується ввести додатковий рахунок “Відхилення за трансакційними витратами”. Типовим прикладом виникнення відхилень є тимчасові різниці між періодом планування норм витрат і фактичним їх понесенням. В кінці звітного періоду відхилення за сумами трансакційних витрат відображені в облікових регістрах оперативного обліку, згруповані за окремими контрактами, повинні відноситися на рахунок “Доходи від реалізації”.

Впровадження в облікову практику четвертого підходу до бухгалтерського відображення трансакційних витрат передбачає необхідність зміни структури Звіту про фінансові результати в частині розділу ІІ “Елементи операційних витрат” таким же чином, як за третього підходу.

Однією з переваг четвертого підходу до бухгалтерського відображення трансакційних витрат є можливість отримання інформації для управління витратами з розробки і реалізації контрактів, що повторюються. Недоліком застосування цього підходу є неможливість виокремлення трансакційних витрат зі складу витрат діяльності підприємства, що відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку за діючою методологією.

*5. Введення до системи рахунків синтетичного рахунку-екрану “Трансакційні витрати (узагальнюючий)”.* Такий підхід пропонує застосовувати Н.Г. Сапожнікова [8, с. 29-31] при організації та веденні бухгалтерського обліку в корпораціях. Використання вказаного підходу дозволяє акумулювати витрати на одному рахунку та здійснювати їх класифікацію відповідно до вимог управління. Відмінність підходу Н.Г. Сапожнікової від попереднього підходу полягає у застосуванні рахунку-екрану.

Рахунки-екрани використовуються для забезпечення взаємозв’язку обліку витрат за статтями та за елементами витрат. Їх склад і порядок застосування встановлюється підприємством, виходячи з особливостей організації діяльності, структури та методів управління. На рахунках-екранах збираються усі витрати за економічними елементами по підприємству в цілому в кореспонденції з кредитом рахунків, що відображають джерело їх виникнення.

З позиції Н.Г. Сапожникової трансакційні витрати, що класифіковані і деталізовані за вибраними корпорацією параметрами, забезпечать формування інформації, необхідної для контролю та управління нею [8, с. 29-31]. Рахунки-екрани дозволяють реєструвати відомості про трансакції накопичувальним підсумком, з регулярним визначенням сальдо, що забезпечує можливість систематизації витрат за звітними періодами наростаючим підсумком з початку звітного року в необхідних користувачам розрізах.

Рахунок “Трансакційні витрати (узагальнюючий)” за цим підходом є балансуючим рахунком, що призначений для реєстрації кредитових оборотів по рахунках витрат і дозволяє вести облік таких витрат накопичувально. Цей рахунок не закривається протягом року, і його сальдо відображає підсумки понесених витрат за виділеними розрізами. Закриття рахунків здійснюється по закінченні звітного року в кореспонденції з рахунками-екранами, відкритими за видами трансакційних витрат.

Основним недоліком застосування розглянутого підходу є отримання інформації про трансакційні витрати підприємства тільки в кінці звітного періоду при закритті відповідного рахунку-екрану, що нівелює своєчасність прийнятих рішень та знижує ефективність функціонування системи управління підприємства.

6. Для обліку трансакційних витрат, як зазначає проф. М.В. Мельник [6, с. 20-22.], слід обґрунтувати необхідність *і доцільність введення спеціальних аналітичних субрахунків до рахунку обліку загальногосподарських витрат.*

Додаткових коментарів щодо організації та ведення обліку трансакційних витрат вчений не дає.

*7. Відкриття субрахунків* в розрізі трьох видів витрат: адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат для обліку трансакційних витрат пропонує вітчизняний дослідник О.В. Замазій [2, с. 96-98]. Конкретних пропозицій щодо організації аналітичного обліку трансакційних витрат автор не дає.

Застосування цього підходу обумовлює необхідність розробки окремого Звіту про трансакційні витрати підприємства на основі застосування сучасних інформаційнокомп’ютерних технологій. Або, як зазначає О.В. Замазій, необхідно доповнити процес обліку витрат програмним продуктом, який би дозволяв відстежувати трансакційні витрати у відповідних господарських операціях[2, с. 100]. Разом з тим, впровадження програмного продукту для обліку трансакційних витрат є достатньо трудомісткою задачею та потребує здійснення відповідних фінансових витрат.

*8. Створення додаткових аналітичних розрізів по рахунках витрат діяльності для введення ознаки трансакційних витрат (власний варіант).*

Дослідження наведених вище підходів до бухгалтерського відображення трансакційних витрат, дозволив виявити базову тенденцію, що підтримується більшістю авторів (М.В. Мельник, О.В. Замазій, Н.Г. Сапожнікова, І.Г. Панженська, О.Л. Матвєєва, Т.А. Корнєєва, С. Мельник, Ж. Ющак), – відображення трансакційних витрат в бухгалтерському обліку, як окремого об’єкта обліку.

Вивчення складу трансакційних витрат, що виділяється в сучасних вітчизняних і зарубіжних працях, свідчить про досить широкий перелік видів таких витрат. Оцінка їх природи і змісту показу, що переважна більшість з них відображається в системі рахунків в якості самостійних об’єктів бухгалтерського обліку у складі адміністративних, збутових та інших витрат операційної діяльності. Це викликає цілий ряд суперечностей щодо доцільності обліку трансакційних витрат в якості окремого об’єкта бухгалтерського відображення.

Трансакційні витрати мають відповідні аналоги витрат, що є об’єктами облікового відображення. Наукові обґрунтування доцільності ведення окремого бухгалтерського обліку трансакційних витрат, що наводяться у працях вітчизняних авторів, викликають ситуацію подвійного відображення в обліку тих самих витрат. Крім цього авторами не дається однозначного критерію віднесення витрат до складу трансакційних, трансформаційних або інших витрат діяльності.

Для уникнення подвійного відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку тих самих понесених витрат, а також для забезпечення управлінських інформаційних потреб даними щодо трансакційних витрат, пропонуємо якісно новий підхід до їх обліку. Трансакційні витрати не є новим об’єктом бухгалтерського відображення, разом з тим вони є об’єктом управління і виступають одним з ключових показників в процесі прийняття управлінських рішень, пов’язаних з підвищенням ефективності господарської діяльності.

Інформаційна система бухгалтерського обліку здатна надавати дані про витрати у різних розрізах, у тому числі відображати структуру витрат, які беруть участь у процесах випуску продукції (трансформаційні) та процесах її доведення до кінцевого споживача (трансакційні).

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Для підготовки інформації для цілей прийняття рішень про обсяги, структуру і склад трансакційних витрат, на нашу думку, є доцільним створення додаткових аналітичних розрізів (трансформаційні та трансакційні витрати) та приєднання їх до видів витрат діяльності, що відображаються в бухгалтерському обліку зі діючою методологією. Відповідно підхід, що пропонується нами, не змінює діючої концепції облікового відображення витрат діяльності, проте дозволяє ведення паралельного обліку витрат за необхідними для управлінських цілей розрізах.

Моделювання інформаційних систем обліку, що використовуються суб’єктами господарювання, дозволяє провести таку модифікацію без значних затрат часу і праці. При цьому програмне середовище створює можливість для формування внутрішніх управлінських звітів щодо понесених витрат окрім класичних розрізів (за напрямами понесених витрат) також і в розрізі груп трансакційних і трансформаційних. Це, в свою чергу, створює можливість отримання додаткових аналітичних показників для відносного порівняння обсягів понесених витрат, виявлення резервів для їх скорочення.

**ЛІТЕРАТУРА:**

1. Гончарові Н.О. Концепти обліку трансакційних витрат // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації: Матеріали Міжнародної науковопрактичної конференції: Одеса, 22-23 травня 2009 р. – Одеса: ОДЕУ, 2009. – 258 с.

2. Замазій О.В. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб’єктів господарювання // Научные труды ДонНТУ. Серия экономическая. – 2004. – Выпуск 70. – С. 95-100

3. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции “Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития”. г. Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.

4. Корнеева Т.А. Трансакционные и трансформационные издержки в системе функционирования консолидированных групп предприятий // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 131-135

5. Матвеева О.Л. Экономический механизм функционирования издержек в современной экономической системе. – Автореф. дис… к.э.н. –Чебоксары, 2008. – 23 с.

6. Мельник М.В. Трансакционные издержки как объект управленческого учета // Управленческий учет. – 2008. – № 11. – С. 17-26.

7. Панженская И.Г. Методика учета трансакционных издержек // Бухгалтерський учет. – 2006. – № 19. – С. 62-64

8. Сапожникова Н.Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности. – Автореф. дис… д.э.н. – Воронеж, 2009. – 48 с.

9. Юнак Ж.М., Мельник С.І. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі ХХІ століття – нове уявлення майбутнього // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролюі аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Випуск 1 (13). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 408 с.

УДК 657.471 **Ющак Ж.М.,**

**Мельник С.І.**

**РАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ: ХХІ СТОЛІТТЯ – НОВЕ УЯВЛЕННЯ МАЙБУТНЬОГО**

*“Думки про майбутнє, постійні роздуми про те,*

*як зробити більше, породжують такий стан,*

*за якого ніщо не здається неможливим”*

*Г. Форд*

*Дані бухгалтерського обліку повинні бути достовірними і нести в собі повну та правдиву інформацію. Але цього не буде поки фахівці економічної сфери не усвідомлять необхідність введення до Плану рахунків такої статті витрат як “трансакційні витрати”, що дасть змогу отримати інформацію не лише про внутрішній стан підприємства, а й зовнішній, а також надасть можливість уникати помилок на макроекономічному рівні*

**Постановка проблеми.** В Україні відбувається переоцінка багатьох вже встановлених понять, уявлень про економічні явища та процеси. Зокрема у вітчизняну систему бухгалтерського обліку входить багато нових понять об’єктів. Це стосується і поняття “трансакційні витрати”.

Трансакційні витрати – одна з найважливіших категорій дослідження в сучасній бухгалтерській науці. Вчені, що працюють в сфері економічної теорії багато в чому допомогли своїм колегам, що працюють в бухгалтерській науці. Адже поняття “трансакційні витрати” ми отримали саме з економічної теорії. Р Коуз у своїх статтях писав про речі вельми прості, настільки прості, що їх можна розцінювати як майже очевидні, але заперечення або неспроможність їх зрозуміти свідчить про те, що більшість економістів по іншому дивляться на економічні проблеми і не розділяють його уявлень про природу науки. [5, с. 90] На даному етапі дослідження трансакційних витрат, а саме розвитку даного питання у сфері бухгалтерського обліку, стає можливим застосувати дані слова, адже тільки тоді коли і науковці-теоретики, і фахівці-практики усвідомлять необхідність даного, як зазначалось, простого явища, і думки їх будуть направлені в одне русло, ми зможемо отримувати таку звітність, яка надаватиме нам, користувачам інформації, повні та достовірні дані. Облік трансакційних витрат – важлива проблема, що потребує вирішення, так як неможливо отримати загальної картини стану та розвитку підприємства без отримання інформації про рівень трансакційних витрат, недооцінка яких є великою помилкою. На даний момент, можна стверджувати, що бухгалтерський облік не може надати повної інформації про трансакційні витрати, а бухгалтерська звітність взагалі стає непотрібною в цій ситуації для її користувачів в особі кредиторів, потенційних інвесторів, дрібних акціонерів, органів державного управління.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Трансакційні витрати – це те поняття, яке існує ще з початку ХХ століття і досліджується науковцями різних країн. Дане поняття отримало розповсюдженню і в нашій країні. Представниками цього направлення є Архієреєв С.І., Базалієва Л.В., Вергуненко М.В., Волоснікова Н.В., Дугінець Г.В., Зінченко Я.В., Кузьминов С.В., Макухін Г.А., Тарасенко О.В., Семенова Т.В. та Шепеленко О.В. Так, наприклад, Архієреєв С.І. та Волосніков Н.В. розглядають трансакційні витрати в умовах ринкової трансформації, трансакційним витратам в умовах економічної інтеграції присвячують свої праці такі науковці як Г.В. Дугінець та М.В Вергуненко. Дослідженням трансакційних витрат на рівні підприємства займаються Базалієва Л.В. та Макухін Г.А. Кузьминов С.В. розглядає механізм формування трансакційних витрат та їх вплив на економічну циклічність, Семенова Т.В. досліджує дане питання з точки зору іноземного інвестування, Зінченко Я.В. – трансакційні витрати формування та розвитку фондового ринку, а Тарасенко О.В. розглядає трансакційні витрати у корпоративному управлінні. Не менш важливий внесок у розвиток досліджень у сфері питань трансакційних витрат мала робота Шепеленко О.В. Але, на жаль, у сфері бухгалтерського обліку дане питання залишається не дослідженим, проблемами трансакційних витрат в обліку переймається одиниці, а саме Кірєйцев Г.Г. та Пушкар М.С.

**Метою** даної публікації є дослідження ролі трансакційних витрат в системі бухгалтерського обліку України, розкриття сутності даного поняття, відображення на рахунках бухгалтерського обліку і необхідність інформації про дані витрати для прийняття управлінських рішень.

**Завданнями** виступають:

1. дослідження поняття “трансакційні витрати”;

2. виокремлення трансакційних витрат з точки зору їх обліку на підприємстві;

3. обґрунтування необхідності обліку трансакційних витрат.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Без поняття трансакційних витрат, яке більшою мірою є відсутнім в сучасній економічній теорії, неможливо зрозуміти, як функціонує економічна система, продуктивно аналізувати цілий ряд проблем, що виникають в ній, а також отримати основу для надання політичних рекомендацій [12]. Необхідно зазначити, що дані думки були озвучені ще в 30-х роках ХХ ст., а питання про трансакційні витрати на рівні підприємства почали підніматися в Україні лише на початку ХХІ ст., а їх облік – приблизно через 10 років потому.

Трактування даного поняття досить різноманітні, найширше – всі витрати понад і крім власне витрат виробництва [7, с. 33]. Серед вузьких визначень трансакційних витрат, що характеризують якусь одну рису, на яку звернув увагу певний дослідник, відомі думки, щодо трансакційних витрат, які розглядалися як витрати моніторингу за поведінкою агента та витрати його самообмеження [13], витрати впливу [14], як витрати колективного ухвалення рішень, як витрати збору та переробки інформації, витрати контролю та юридичного захисту виконання контракту [4].

Архієреєвим С.І. було надане наступне визначення: “Трансакційні витрати – економічні витрати, що включають неявні витрати (втрати), які визначаються за альтернативним принципом, запропоновано визначення трансакційних витрат як сукупності втрат, що виникають при обміні правами власності, і затрат, призначених для зменшення цих втрат” [1, c. 4].

Данильчук І.В. визначає трансакційні витрати як витрати у сфері обміну, в основі якого лежить не просто факт фізичної передачі благ, а обмін правами власності, пучками правочинностей перш за все [3].

Токарєв В. зазначає, що трансакційні витрати підприємства – це витрати часу та інших цінних ресурсів підприємства на різноманітні контакти зі своїм зовнішнім оточенням, а також на внутрішні комунікації: на контакти з податковими та іншими державними органами, на спілкування зі своїми покупцями, постачальниками, партнерами і т. д. Серед трансакційних витрат в середині підприємства один з найбільш поширених видів – виробничі наради. Тому не дарма він наголошує, що виокремлення трансакційних витрат в окрему статтю дозволить дещо по іншому віднестися до гаяння дорогоцінного часу спеціалістів та керівників підприємства [9].

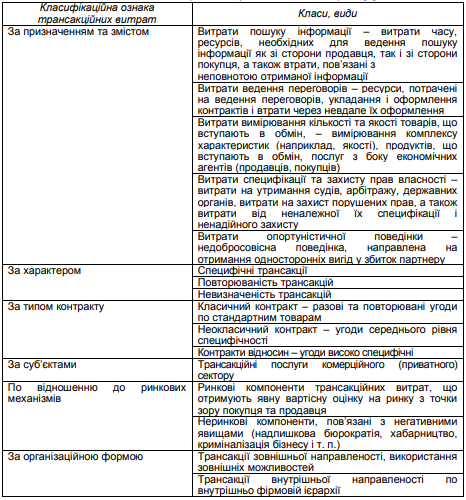
Цікавим визначенням є визначення Малахова С., який визначає трансакційні витрати так: “це не тільки і не стільки комісійні, хабарі чи “чорний нал", вони виражають ціну, яку платить будь-яка економічна система за недосконалість своїх ринків” [6, с. 78, 79].

Як бачимо, підходи до визначення поняття трансакційних витрат багато, всі вони різні, і це далеко не весь перелік поглядів.

Ми ж притримуємося думки, що трансакційні витрати з облікової точки зору можна визначити, як специфічні витрати по налагодженню угод обміну і відносин, як всередині підприємства, так і зовнішніх взаємодій, пов’язаних з пошуком інформації, веденням переговорів, укладанням угод і т. д.

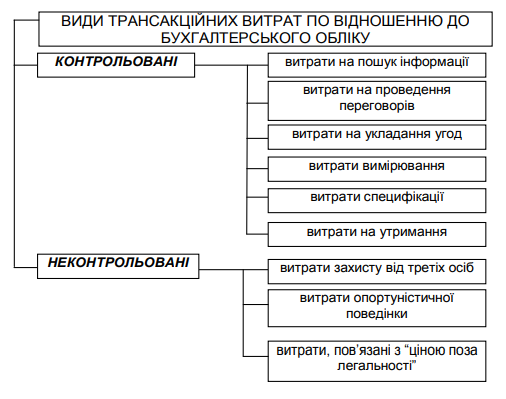
Але до кінця дане поняття не можливо зрозуміти, не дізнавшись які види витрат належать до даного переліку. Щодо цього питання, то тут також не має єдиного поділу чи критерію, які витрати є трансакційними, а які ні. Ми спробуємо навести хоча б деякі приклади (табл. 1).

***Таблиця 1.*** *Класифікація трансакційних витрат [8]*



До трансакційних витрат найчастіше відносять витрати пошуку інформації, витрати на ведення переговорів, витрати вимірювання, специфікації, опортуністичної поведінки та витрати захисту від третіх осіб. Виходячи з назв даних витрат видно, що якщо більшість з них тим чи іншим чином відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, то витрати захисту від третіх осіб, серед яких знаходиться такий специфічний інститут як мафія, облікувати взагалі неможливо. Тому постає запитання, як організувати облік трансакційних витрат, щоб підприємство могло надавати інформацію про витрати в цілому, а не окремі їх складові. Розглядаючи питання обліку трансакційних витрат в Україні не на останньому місці стоять проблема корупції, яка в нашій державі часто має характер буденного явища. Від так для того, щоб відображати трансакційні витрати необхідно повністю викорінити дане явище, реформувати законодавство як в системі бухгалтерського обліку, так і на рівні взаємодії інститутів взагалі.

В основі класифікації витрат лежить принцип: різні витрати – для різних цілей. Якщо ми виділяємо ціль – облік трансакційних витрат, то звідси маємо таку класифікаційну ознаку, як трансакційні витрати по відношенню до бухгалтерського обліку. Тут ми виділимо два типи трансакційних витрат: контрольовані (ті, що відображаються, або можуть відображатися в бухгалтерському обліку) та неконтрольовані (ті, що не відображаються в бухгалтерському обліку), що зображено на рис. 1.



***Рис. 1.*** *Види трансакційних витрат по відношенню до бухгалтерського обліку*

Слід охарактеризувати витрати, що зображені вище. Витрати на пошук інформації включають витрати на пошук маркетингової інформації (інформації про стан ринку, потенційних клієнтів, конкурентів — конкурентна розвідка), формування баз даних, придбання спеціальної літератури, участь у виставках, витрати на ведення баз даних, витрати, що виникають унаслідок неякісної або неповної інформації, витрати на просування товару на ринку. Що ж до витрат на проведення переговорів та укладення угод, то до них можна віднести витрати на проведення переговорів (підготовка пропозицій, укладання угод про наміри, укладання угод), відрядження співробітників, телефонні розмови та факс, послуги юридичного й інших видів консалтингу, витрати на юридичне оформлення угоди, виконання платіжних зобов’язань, оформлення кінцевої документації, участь у тендерних торгах.

Витрати вимірювання – витрати придбання вимірювальної техніки, документації щодо систем управління якістю, оплата послуг спеціалізованих установ (центрів стандартизації та метрології), оплата консультацій спеціалістів, компенсація помилок вимірювання, гарантії, що надаються підприємством щодо гарантійного ремонту та обслуговування, обмін бракованої продукції. До витрат специфікації та захисту прав власності належать оформлення спеціальних документів (патентів, ліцензій) і прав власності, захист майнових прав у суді, захист порушених прав, втрати від незадовільної специфікації прав власності, витрати на захист від претензій третіх осіб. Витрати опортуністичної поведінки – витрати на контроль і дотримання умов угоди, можливі втрати від недобросовісності партнерів, витрати на стягнення дебіторської заборгованості.

Витрати на утримання передбачають витрати на утримання вищих установ, добровільні внески на створення та поліпшення матеріально-технічної бази різноманітних організацій, добровільні пожертвування впливовим політичним партіям [10, с. 154]. До витрат, пов’язаних з “ціною паозалегальності”, належать оплата послуг представників органів державної влади, витрати, пов’язані з ухилянням від правових санкцій, витрати, пов’язані з ухиленням від податків і нарахувань на заробітну плату, витрати на утримання інших організацій [10, с. 163].

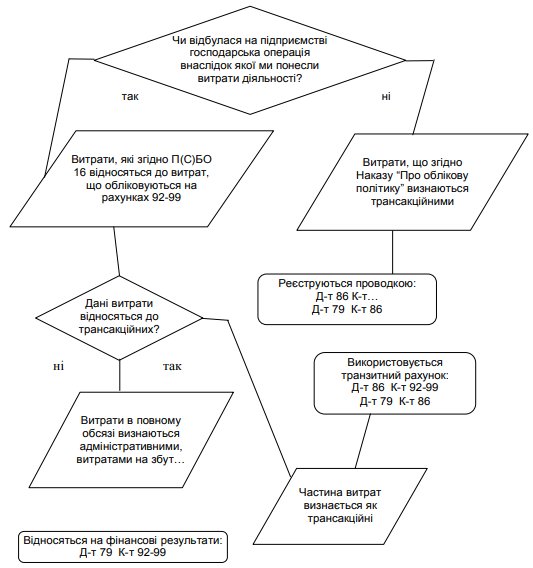
Від так постає запитання як бути з неконтрольованими трансакційними витратами. Все частіше постає проблема соціальної сторони діяльності підприємства, піднімаються питання відносин споживача та виробника щодо якості продукції, оплати праці між працівником та роботодавцем, екології та пропаганди здорового життя, політики, відносин з державою, сплати податків та незаконних платежів, конкуренції та договірних відносин між підприємцями та багато інших питань. Окремим питанням тут можна підняти проблему хабарів. Наше суспільство переконане, що хабар – це, коли шляхом особистої домовленості ти виграєш більше, ніж програєш. Хабарі є всюди, де є фіксована плата і право конкретної людини її корегувати. Хабарі поділяються функціонально на ті, які прискорюють вирішення певного питання і які є єдиним, безальтернативним способом вирішення проблеми. Але ми повинні пам’ятати, що хабарі одні проблеми вирішують, викликаючи інші, додаючи кільця до складного ланцюга трансакційних витрат [2, с. 114]. Боротися з даною проблемою можна лише шляхом усвідомлення того, що люди самі створюють державу, в якій вони живуть. Вирішити дану проблему можна розробивши та прийнявши так званий Кодекс честі підприємця, який би об’єднав всіх підприємців з відповідальною позицією. Будемо сподіватися, що з плином часу кожен підприємець при процедурі реєстрації, буде проходити посвячення і приймати всі ті принципи, що прописані в Кодексі. В Кодексі має бути прописано, що входить до опортуністичної поведінки та покарання у разі її виявлення, урегульовано питання хабарів та інші важливі питання підприємництва, які б дозволили задовольнити громадські інтереси підприємців та забезпечити їх захист. Тому ми можемо припустити, що на підприємствах стане можливим відображати всі трансакційні витрати, так як ті, що не охоплюються бухгалтерським обліком ми відкидаємо.

Часто трансакційні витрати асоціюються з втратами. Це трактування ми не відкидаємо, але витрати не завжди втрати, адже від деяких втрат ми можемо отримати і вигоди в майбутньому. Так, наприклад, маючи два підприємства (потенційних постачальники), одне з яких притримується Кодексу честі підприємця, але при цьому ціна на його продукцію є вищою, ніж у іншого. Яке з цих двох підприємств ми оберемо для співпраці? Для керівника чи власника, який добре обізнаний про можливі трансакційні витрати як у першому, так і другому випадках, не стане несподіванкою вибір першого варіанту, так як прихильність до другого може спричинити додаткові витрати в подальшому (наприклад, витрати опортуністичної поведінки).

Трансакційні витрати не можливо відображати в існуючій на даний момент системі бухгалтерського обліку, це можливо здійснити лише двома способами: створити нову систему обліку, що є дуже проблемним, так як нове в нашій країні завжди зустрічається з обуренням, або ж включити новий об’єкт “трансакційні витрати” до існуючої системи бухгалтерського обліку.

Проблема полягає в тому, що велика частина трансакційних витрат розпорошена на витратних рахунках дев’ятого класу, які сформовані з метою отримання калькуляції. Тому постає питання як досягти такого ефекту, щоб підприємство могло надавати інформацію про трансакційні витрати в цілому, а не по окремим їх видах. Вихід з даної ситуації – використання 86 рахунку, який ми пропонуємо так і назвати “Трансакційні витрати”. Даний рахунок буде використовуватися як транзитний, тобто ті витрати, що повинні відноситися на рахунки дев’ятого класу, потім будуть потрапляти на рахунок 86 “Трансакційні витрати” (див. рис. 2).

Трансакційні витрати – це витрати, які існують не лише в операційній діяльності, а й у фінансовій та інвестиційній, адже договірні відносини, пошук інформації відбуваються на всіх етапах життєвого циклу підприємства. Тому доцільним є виокремлення даних витрат на рахунках обліку від рахунку 92 “Адміністративні витрати” і до 99 “Надзвичайні витрати”.



***Рис. 2.*** *Алгоритм обліку трансакційних витрат*

Можна стверджувати, відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку не є дуже складним процесом, головне чітко відокремити перелік трансакційних витрат в наказі про облікову політику. Так, якщо взяти господарську операцію, що передбачає оприбуткування тари, то це будуть просто витрати на збут, якщо ж визнано витрати по укладанню договору щодо поставки тари для реалізованої продукції, то ці витрати будуть трансакційними витратами на збут. Але, на жаль, ні керівники, ні бухгалтери не мають достатніх знань для того, щоб це зробити. А чи захоче керівник або власник виділяти кошти на підвищення кваліфікації (що також є трансакційними витратами), це вже інше питання.

На даному етапі ми розглядаємо облік трансакційних витрат, як особисту ініціативність. Тобто керівник або власник, в межах своєї обізнаності виділяє перелік трансакційних витрат, що дасть змогу суттєво вплинути на фінансові результати, собівартість одиниці продукції і, зрештою, на цінову конкурентоспроможність.

Кінцевою ціллю будь-якої системи обліку є адекватне відображення в звітності реального фінансового стану підприємств і результатів здійснюваних ними господарських операцій. Але необхідно брати до уваги, що в ході кожної такої операції приймається декілька послідовних рішень. Спочатку керівництво компанії приймає рішення про проведення операції. Потім юридична служба пропонує можливі варіанти документального оформлення угоди, а бухгалтерська служба показує, як дана операція може бути відображена у звітності. І тільки після вибору керівництвом компанії оптимального варіанту з’являється фінансова звітність, доступна для зовнішнього користувача [11, c. 91]. Тому необхідно здійснити навчання персоналу усіх цих рівнів для того, щоб в майбутньому виграти набагато більше завдяки економії на трансакційних витратах.

Таким чином, можна стверджувати, що трансакційні витрати – це і необхідний елемент сучасного господарського життя, і негативне явище, по відношення до якого підприємства повинні шукати протидію. Наприклад, дотриманням Кодексу честі підприємця.

Завдяки введенню трансакційних витрат в вітчизняну систему бухгалтерського обліку, вона стане більш реалістичною, відкривши оточуючим широке коло явищ господарського життя, що досі не потрапляли до поля зору взагалі.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Тому, на наш погляд, в майбутньому необхідно внести зміни до нинішнього законодавства у сфері бухгалтерського обліку, яке надасть можливість відображати нові об’єкти обліку. Це стане можливим після чіткого усвідомлення необхідності введення окремого рахунку “трансакційні витрати”. І з обговорення на теоретичному рівні облік трансакційних витрат перейде на рівень практичний. Фінансова звітність, в яку за доцільне вважаємо внести окремий розділ, присвячений трансакційним витратам. Також необхідно доповнити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, новою, інституційною ознакою, за якою виділити дані витрати.

Вважаємо, що під трансакційними витратами слід розуміти витрати по налагодженню угод обміну і відносин, як всередині підприємства, так і зовнішніх взаємодій, пов’язаних з пошуком інформації, веденням переговорів, укладанням угод і т. д. Але при цьому необхідно не забувати специфіку кожного підприємства, адже та чи інша діяльність може мати свої специфічні трансакційні витрати. Але існують вони скрізь у покупців та продавців, у звичайній та надзвичайній діяльності, і ігнорувати їх просто не можливо.

Важливим питанням є також підвищення кваліфікаційного рівня персоналу взагалі, а в питаннях трансакційних витрат зокрема. Керівники та власники підприємств не повинні шкодувати коштів на покращення діяльності.

Користувачами інформації про трансакційні витрати повинні бути інвестори, позикодавці, працівники, постачальники, клієнти, уряд та урядові організації та громадськість.

Отже, облік, контроль та аналіз трансакційних витрат – це ті питання, які повинні одержати подальшого розвитку у сфері бухгалтерського обліку задля розвитку науки та покращення практичної діяльності українських підприємств.

**ЛІТЕРАТУРА:**

1. Архієреєв С.І. Трансакційні витрати в умовах ринкової трансформації: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.01.01 / С.І. Архієреєв / Харківський національний ун-т ім. В.Н.Каразіна. — Х., 2002. – 32 с.

2. Борсукова С.Ю. Трансакционные издержки вхождения на рынок предприятий малого бизнеса / Борсукова С.Ю. // Проблемы прогонозирования. – 2000. – № 1. – С. 108-119

3. Данильчук І.В. Теоретичний аспект визначення трансакційних витрат [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/index.php?s=%F2%F0%E0%ED%F1%E0%EA%F6>

4. Капелюшников Р. Теория трансакционных издержек [Електронный ресурс]. – Режим доступа: ie.boom.ru/Lecture3.htm

5. Коуз Р. Проблемы социальных издержек: Главы из кн. [амер. экономиста] // США: экономика, политика, идеология.- 1993.- № 2.- С. 90-107.

6. Малахов С. Трансакционные издержки и макроэкономическое равновесие // Вопросы экономики. – 1998. – № 11. – С. 78-97.

7. Рибалкін В.О. Теорія власності / В.О. Рибалкін, І.В. Лазня. – К.: Логос, 2003. – 256 с.

8. Суворова С. Трансакционные издержки: особенности признания в учетной системе для целей управления // Проблемы и практика управления – 2006. – № 10. – С. 45-53.

9. Токарев В. Трансакционные издержки [Електронный ресурс]. – Режим доступу: <http://mc-ma.narod.ru/mc-ma/mc-ma5/ceo5.htm>

10. Управління затратами підприємства [монографія] / Г.В. Козачекно, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлапьонов, Г.А. Макухін. – Київ. Лібра, 2007. – 320 с.

11. Яковлєв А. Раскрытие информации о предприятиях и проблемы классификации неденежных трансакцій // Вопросы экономики. – 2000. – №5. – С. 91-102

12. Couse R. The Firm, the Market, and the Law, p. 6.

13. Jensen M.C., Meckling W.H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure // Journal of Financial Economics. – 1976. – Vol. 3, № 4. – P. 105-147.

14. МiIgrom P.R., Roberts J. Bargaining сosts, infIuenсe сosts, and the organization of eсonomic aсtivitу / Perspeсtives on positive poIitiсa eсonomy. ed. by Alt J.Е. and Shapsley K.A. – Cambridge, 1990.

УДК 657.1

***П.І. ГАЙДУЦЬКИЙ****, д.е.н.,  
професор, академік НААН,  
науковий директор Інституту стратегічних оцінок*

***В.М.ЖУК****, д.е.н., професор,  
член-кореспондент НААН, академік-секретар  
відділення аграрної економіки і продовольства НААН*

**Облік трансакційних витрат – вагомий фактор  
конкурентоспроможності в сучасній економіці**

**Питання, що розглядаються:·** *Виявлено непідготовленість міжнародної та національної систем регламентаціїбухгалтерського обліку до відображення сучасних явищ господарювання, наявності яктрансформаційних, так і трансакційних витрат в економічній теорії та практиці.*· *Доведено необхідність організації обліку і контролю трансакційних витрат, як важливогофактора забезпечення конкурентоспроможності.*· *Уточнено дефініцію «трансакційні витрати» та запропоновано їх класифікацію з метоювідображення в бухгалтерському обліку.*· *Запропоновано алгоритм розбудови методології обліку трансакційних витрат.*

Ключові слова: *трансакційні витрати, інституціональна теорія бухгалтерського обліку, обліктрансакційних витрат, теорія бухгалтерського обліку.*

**Вопросы, которые рассматриваются:·** *Выявлена неподготовленность международной и национальной систем регламентациибухгалтерского учета к отображению современных явлений хозяйствования, существованиюкак трансформационных, так и трансакционных затрат в экономической теории и практике.*· *Доказана необходимость организации учета и контроля трансакционных издержек, какважного фактора обеспечения конкурентоспособности.*· *Уточнена дефиниция «трансакционные издержки» и предложена их классификация с цельюотображения в бухгалтерском учете.*· *Предложен алгоритм развития методологии учета трансакционных издержек.*

Ключевые слова: *трансакционные издержки, институциональная теория бухгалтерскогоучета, учет трансакционных издержек, теория бухгалтерского учета.*

**Issues that are examined:·** *The unpreparedness of international and national systems of regulation of accounting to displaycontemporary events of economic activity, transformational costs and transactional costs in economictheory and practice was discovered.*· *The necessity of accounting and control of transaction costs as an important factor of competitivenesswas proved.*·

*The definition "transaction costs" was specified. Classification of transaction costs according to thegoals of accounting was proposed.*

*Актуальність дослідження.* Ринок, глобалізація загострюють проблему конкурентоспроможності продукції, підприємств, держав. Відтак зростає роль економічної науки, кожної з її складових, що забезпечують управління та соціоекономічне підґрунтя конкурентоспроможності. На сьогодні бухгалтерський облік в цьому напрямі має беззаперечні успіхи, що яскраво демонструється розвитком такої його складової, як управлінський облік. Проте при всій значущості облікових досягнень у виробничій сфері, поза увагою бухгалтерів, а відтак і всіх рівнів управління, залишаються трансакційні витрати. Витрати, котрі, займаючи значну питому вагу в бізнесі, не виокремленні в облікових стандартах. Останнє можна пояснити залежністю трансакційних витрат від інституційного середовища, в якому функціонує бізнес, та неможливістю його прямого впливу на такі витрати. Однак в проблемі конкурентоспроможності трансакційні витрати мають вагоме значення та потребують посилення контролю на всіх рівнях управління, що і вимагає відповідно реагування облікової спеціалізації економічної науки.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Трактування трансакцій як феномена інституційної економіки знайшло своє відображення в працях багатьох закордонних та вітчизняних вченихекономістів, а концепція трансакційних витрат взагалі є стрижнем досліджень науковців-неоінституціоналістів (серед них – прізвища Р. Коуз, Д. Норт, Т. Еггертссон, А. Нестеренко та інші, яких ми в ході роботи ще згадаємо). Проте аналіз публікацій, пов’язаних з ідентифікацією таких витрат в бухгалтерському обліку, свідчить про відсутність глибоких теоретичних напрацювань щодо цього обліку, що і актуалізує мету дослідження.

**Метою статті** є обґрунтування наукової гіпотези необхідності виокремлення у площині обліку і контролю трансакційних витрат як важливого інституційного фактора забезпечення конкурентоспроможності в нових умовах господарювання, що вимагає удосконалення теорії бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Поняття трансакційних витрат пов’язане з інституційною теорією в економіці, більше з її неоінституційною віхою. Проте прийнятної та зрозумілої дефініції цих витрат в неоінституційній теорії не вироблено по цей час. З постулатів неоінституціоналізму слідує, що сукупні затрати на виробництво продукції складаються не лише з трансформаційних (звичайних витрат на переробку сировини в кінцевий продукт), але і з трансакційних витрат, в основі яких лежать затрати на збір інформації та забезпечення функціонування бізнесу.

Усі неоінституціоналісти в своїх працях, акцентованих на досліджуваній проблемі, стверджують, що виникнення поняття «трансакційні витрати» прямо пов’язане з роботою Рональда Коуза «Природа фірми» [1, С. 36-58] та розвинене ним у праці «Проблема соціальних витрат»[1, С. 92-150]. І хоча в згаданих роботах немає чіткої дефініції цих витрат, Коуз дає першу характеристику свого власного розуміння їх суті і складу (яка, до слова сказати, корелює далеко не з усіма подальшими роботами в цьому напрямку). Суть його розуміння нововиділеної складової зводиться до того, що трансакційними є витрати на забезпечення і організацію «угод» щодо розподілу факторів виробництва та готового продукту, які мають місце як на ринку, так і всередині підприємства. І якщо на ринку трансакції розуміються в класичному «обмінному» сенсі (основою їх є платність інформації), то всередині підприємства – трансакціями Коуз називає забезпечення «контрактів» між факторами виробництва (праця, капітал, земля тощо), тобто, по-суті, описує витрати на організацію цього виробництва (так звані «внутрішні трансакції»).

Р. Коуз вперше визначив межі фірми в залежності від трансакційних витрат управління. Іншими словами, фірма може існувати в тих межах, поки витрати контролю над працівниками не перевищують витрат захисту прав власності. За цими межами економічно вигідніше вступати в ринкові відносини з зовнішніми суб’єктами для захисту цих прав.

Розвиваючи охарактеризований Р. Коузом аспект платності обміну в ринковому середовищі, Д. Норт говорить, що трансакційні витрати – це витрати, які складаються з витрат оцінки корисних властивостей обміну і витрат забезпечення прав та примусу щодо їх дотримання. Витрати оцінки і примусу – вихідне джерело соціальних, політичних та економічних інститутів. Оскільки трансакційні витрати, за переконанням Норта, є частиною витрат виробництва, він дає спробу пояснити, як вони співвідносяться один з одним. Загальні витрати виробництва складаються з ресурсних вкладень землі, праці та капіталу, причому капітал використовується як для трансформації (зміни фізичних властивостей продукції), так і для здійснення трансакцій (право користування, право отримання доходу від користування, право виключення використання іншими особами і право проводити обмін) [2, С. 45- 46].

Далі в своїй роботі Норт глобалізує це поняття, визначаючи трансакційні витрати найбільш очевидною властивістю інституційної системи, яка виступає основою обмежень для обміну. Вони складаються як з витрат, які піддаються виміру, так і з витрат, які вимірюються з важкістю (час на придбання інформації, хабарі тощо), а також з втрат від недостатнього нагляду і контролю. Наявність цих невимірних складових ускладнює точну оцінку загальної величини трансакційних витрат, які породжуються конкретними інститутами. Тим не менш наскільки ми здатні дати таку оцінку, настільки ми просуваємося у вимірюванні ефективності інститутів [2, С. 93-94].

Р. Метьюз розкриває власне відношення до сутності трансакційних витрат через характеристику їх типології, говорячи, що вони складаються з витрат складання і укладення контракту, а також витрат нагляду за дотриманням контракту та його виконання, на противагу трансформаційним витратам, які є витратами власне виконання контракту [3, С. 906].

Т. Еггертссон, базуючись на визначеннях Коуза та посилаючись на них, розглядає трансакційні витрати як затрати, що виникають, коли індивіди здійснюють обмін правами власності на економічні активи та забезпечують свої виключні права. Він же і говорить, що в інституціональній теорії «чіткої дефініції трансакційних витрат не існує», але виправдовує це тим, що і у неокласичній моделі також «немає коректного визначення витрат виробництва» [4, С. 29].

**Отже, проведені дослідження засвідчують наявність подальшого формування у економічній теорії нових підходів до розуміння витрат у сучасному світі. Осторонь таких процесів пізнання, не може стояти і бухгалтерська наука. Притаманна обліку чіткість та впорядкованість у ідентифікації та відображенні складових витрат може і має стати важливим фактором поглиблення економічної теорії.**

Як і будь-який об’єкт, досліджуваний в науковій площині, трансакційні витрати з метою забезпечення чіткого розуміння їх місця і ролі в економічній теорії та практиці потребують не лише зрозумілих дефініцій, але і розчленування їх на класи та групи, що означує орієнтири на здійснення спроб їх типологізації та класифікації.

Першим трансакційні витрати класифікував Д. Норт. І хоча в своєму дослідженні інститутів він не ставив за мету розробку такої класифікації, з визначень, даних ним і процитованих нами вище, слідує, що він розділяв трансакційні витрати за типом (витрати на оцінку властивостей об’єктів обміну та витрати примусу) та за керованістю (вимірні та невимірні).

Розвиваючи характеристики прикладів трансакцій, даних Р. Коузом, автори російського навчальнонаукового посібника «Неоинституциональная экономическая теория» виділяють три типи трансакцій та пов’язаних з ними витрат: трансакційні витрати добровільного обміну (трансакції-угоди), трансакційні витрати управління (трансакція-керівництво), трансакційні витрати нормування (трансакції розподілу ресурсів) [5].

Еггертссон виділяє таку класифікацію трансакційних витрат:

- витрати на пошук інформації про розподіл цін і якість товарів та трудових ресурсів, а також пошук потенційних покупців та продавців і актуальної інформації про їх поведінку та матеріальний стан;

- торги, потрібні для виявлення справжніх позицій покупців та продавців при ендогенних цінах; · укладення контрактів;

- нагляд за партнерами по контракту з ціллю перевірки дотримання ними умов контракту;

- забезпечення виконання контракту та стягнення збитків у ситуації, коли партнери не виконують контрактних зобов’язань;

- захист прав власності від посягань третьої сторони, наприклад захист від піратів чи навіть від держави – у випадку незаконної торгівлі [4, С. 29].

А.М. Нестеренко стверджує, що зазвичай виділяють 5 типів трансакційних витрат:

1. Витрати на пошук інформації (по пошуку товарів і продавців, по вивченню репутації, по пошуку покупців);

2. Витрати оцінки і контролю якості;

3. Витрати ведення і укладення договорів;

4. Витрати специфікації і захисту прав власності;

5. Витрати захисту від опортуністичної поведінки [6, С. 305-306].

Отже, погляди на зміст категорії - трансакційні витрати, їх класифікацію у Р. Коуза та у більш пізніх неоінституціоналістів, мають певну контрастність: Коуз окреслює поле трансакцій широко, дозволяючи інтерпретувати в якості трансакційних витрат значно ширший спектр витрат, ніж «витрати ринковоконтрактних трансакцій», як розуміють ці витрати Д. Норт, Т. Еггертссон та інші дослідники.

**Однак для нашого дослідження в такому широкому спектрі визначень і класифікацій необхідно визначитися із базовими ознаками для ідентифікації трансакційних витрат в обліку.**

Неоінституціоналісти пов’язують свою теорію з функціонуванням інститутів. Існування впливу інститутів передбачає наявність трансакційних витрат. Відтак, поняття цих витрат повинне бути невіддільним від розуміння об’єктивності існування інститутів. З огляду на зазначене, формулювання дефініції та класифікацію трансакційних витрат для цілей бухгалтерського обліку ми свідомо звузимо.

В бухгалтерському обліку, який ми націлюємо на забезпечення конкурентоспроможності, **дефініцію «трансакційні витрати» обмежимо - витратами на супровід бізнес-діяльності, котрі в значній мірі залежать від інституційного середовища.**

Цілі класифікації будь-яких об’єктів для потреб бухгалтерського обліку відрізняються від орієнтиру на «поглиблення розуміння сутності та природи категорій», що ставиться за мету іншими спеціалізаціями економічної науки.

Однак, у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО) та фінансової звітності (МСФЗ) немає виокремлення трансакційних витрат.

Необхідність повної і детальної класифікації витрат для цілей бухгалтерського обліку висвітлюють пункти 99 та 101 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [7]. Стандартом визначено, що «суб'єкт господарювання повинен подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їх ній функції у суб'єкта господарювання, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію. Витрати поділяють на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю».

**Отже, незважаючи на те, що прямої вимоги щодо відображення трансакційних витрат в системі МСБО та МСФЗ немає, ми вважаємо, що виділяти та класифікувати такі витрати необхідно, враховуючи як загальні вимоги МСБО 1, так і, що більш важливо, їх значний вплив на результати діяльності підприємств та ефективність функціонування економіки.**

**Мета пропонованої класифікації трансакційних витрат – повний аналіз і дієвий контроль детермінантів цих витрат для цілей їх оптимізації (на мікрорівні) та виявлення неефективних інститутів, з функціонуванням яких пов’язані необґрунтовано великі трансакційні витрати (на макрорівні).**

Пам’ятаючи про зв'язок трансакційних витрат із необхідністю забезпечення життєздатності фірми в інституційному середовищі та про об’єктивність існування інститутів та організацій, з якими пов’язані ці витрати, пропонуємо таку їх класифікацію:

1. Витрати на функціонування бізнесу (не виробниче, а більше організаційно-правове забезпечення);

2. Витрати на пошук і збір інформації, що потрібна для ведення бізнесу (а не лише для укладання та реалізації контрактів);

3. Витрати на укладення угод і контроль за виконанням їх умов (у тому числі витрати на попередження опортуністичної поведінки контрагентів і конкурентів та втрати від негативного впливу такої поведінки);

4. Витрати на лобіювання власних інтересів через професійні об’єднання та організації;

5. Витрати на «кадрову відповідність» (пошук, навчання і перенавчання персоналу);

. Витрати на встановлення та підтримку контактів з впливовими особами (які мають вплив на функціонування інститутів або найбільш захищені ними та які мають потенційні чи реальні інституційні інтереси в бізнесі);

7. Витрати, обумовлені інститутами довіри громадськості (витрати на незалежну оцінку бізнесу, витрати на обов’язковий аудит тощо);

8. Витрати на соціально-екологічні вимоги. Повторимо, що даючи саме таку класифікацію для обліку трансакційних витрат, ми свідомо і деталізуємо, і звужуємо сферу дії трансакцій, визначену Р. Коузом. Окреслений «інституційний базис» трансакційних витрат охоплює важливу для нашого дослідження групу витрат, які слід виокремлювати та контролювати, порівняно з описаними вище класифікаціями А. Нестеренка, Д. Норта, Т. Еггертссона.

**Отже, на перший погляд може скластися враження, що відсутність ідентифікації трансакційних витрат в МСБО та МСФЗ засвідчує їх другорядність, а відтак – і про надуманість проблеми.** Однак вагомість трансакційних витрат в сучасній економіці переконливо підтверджена дослідженнями авторитетних науковців-економістів.

Пріоритетність проблеми витрат на функціонування фірми у інституційному середовищі над проблемою витрат трансформацій показав Д. Норт, який в 1986 році, вимірюючи трансакційні витрати, що виникають при просуванні товарів на ринку США, встановив, що більше 45 % національного доходу країни припадає на трансакції. Більше того, він виявив, що ця питома вага за останнє сторіччя виросла на 25 % [6, С. 46], а це вказує, що трансакції споживають величезну і все зростаючу частину ресурсів національних економік.

Дослідження Ф. Хайєка стверджують, що в ХХ столітті проблема трансакційних витрат явно перевищила проблему трансформаційних витрат. Виграє не те суспільство, яке виробляє більше продукції з меншими затратами сировини і матеріалів, а те, яке виробляє продукцію з меншим питомим вираженням трансакційних витрат – такий висновок однозначно випливає з економічної філософії Хайєка [6, С. 296].

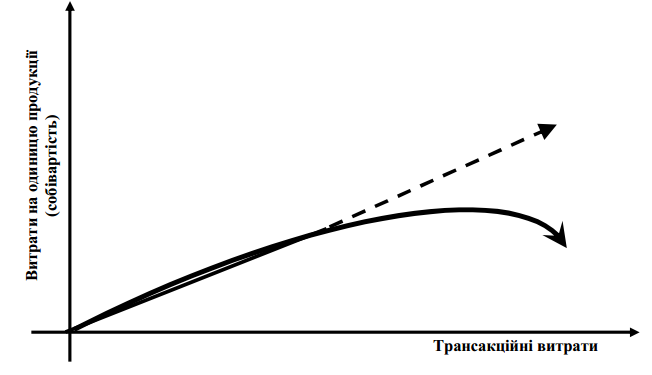
Інституціональною теорією доведено, що **прогрес людства супроводжується абсолютним ростом сукупних трансакційних витрат внаслідок ускладнення економічної координації та відносним зменшенням цих витрат на одиницю готової продукції та послуг» [6, С. 156-157].**

**Враховуючи вищевикладене, певне «ігнорування» трансакційних витрат в МСФЗ та МСБО потребує перегляду. Ініціаторами удосконалення МСБО та МСФЗ мають бути країни, в котрих висока доля трансакційних витрат в одиниці продукції.** Але про це згодом.

Теоретики управлінського обліку також не беруть на себе «сміливості» ідентифікувати трансакційні витрати як окремий об’єкт. Однак існування цих витрат не заперечується. К. Друрі пише, що «в останній час більшість організацій зіткнулися з зміною структури затрат, при якій спостерігається ріст витрат, які прямо не пов’язані зі змінами в об’ємі продукції, яка виробляється, а тому точно відслідкувати такі затрати до конкретних продуктів та послуг важко. Ці зміни в структурі затрат привели до необхідності переглядати існуючі в організаціях управлінські системи обліку і проаналізувати можливості впровадження нових систем, які з’явились в кінці 80-х і на початку 90-х років». Але він зазначає, що в сучасному світі компанії змагаються по таких параметрах, як якість товарів та послуг, своєчасність доставки, надійність, об’єм післяпродажного обслуговування та ступінь задоволення споживачів. До недавнього часу управлінські системи обліку не повідомляли даних по вказаних змінних, незважаючи на той факт, що з точки зору забезпечення конкурентоспроможності вони є ключовими [10, С. 37].

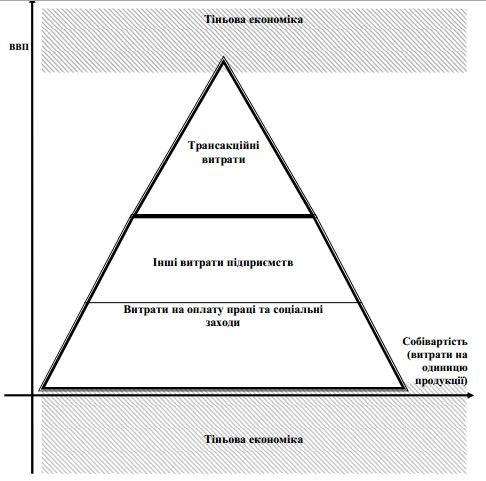
В цілому і інші науковці ухиляються від теми трансакційних витрат, зводячи задачі управлінського обліку до врахування згаданих вище нефінансових показників. Наші опоненти скажуть, що в класифікації витрат для цілей управлінського обліку виділяються витрати періоду (Period Costs), тобто витрати, які не включаються у «фінансову» собівартість виробленого продукту виробництва і які включають витрати на управління, маркетинг, дослідження, розробки тощо. В системі рахунків фінансового обліку теж «є місце» для трансакційних витрат, оскільки ширина їх трактування дозволяє розуміти під ними і частину адміністративних витрат, і частину витрат на збут, і частину інших витрат, список яких можна продовжити згідно номенклатури рахунків бухгалтерського обліку. Але вищеозначені поняття «витрат періоду» та «інших витрат» нетотожні поняттю трансакційних витрат, а це **обумовлює висновок про те, що ні в системі фінансового обліку, ні в управлінському – трансакційні витрати не виокремлюються. Неявні трансакційні витрати не відображаються в обліку взагалі, а явні не ідентифікуються.**

Поки що, пояснимо феномен «ігнорування трансакційних витрат в обліку» відносно благополучним у розвинутому світі співвідношенням трансакційних витрат у загальних витратах на одиницю продукції. Графічно це можна показати у вигляді наявної в розвинутих країнах зміни тренду трансакційних витрат: ріст їх сукупності компенсується зменшенням цих витрат на одиницю продукції (собівартість) (рис. 1).



***Рис. 1.*** *Тренд трансакційних витрат в розвинутому, цивілізованому інституційному середовищі (фактор підвищення конкурентоспроможності)*

Подібне розуміння проблеми показує і запропонована нами модель витрат в економіці розвинутих країн (рис. 2).

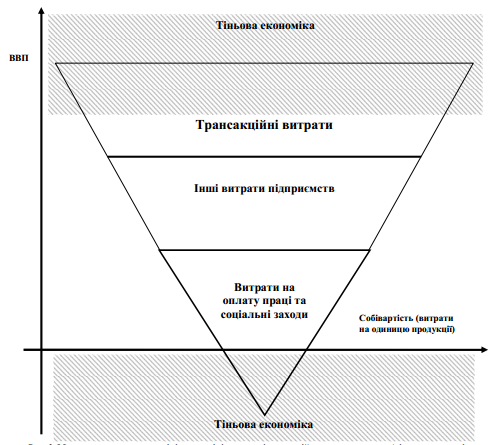


***Рис. 2.*** *Модель витрат в економіці в розвинутим,*

*цивілізованим інституційним середовищем*

При сукупному рості всіх складових ВВП, в одиниці продукції домінуючою є складова витрат на оплату праці та обмежується (інституційними факторами) складова трансакційних витрат. Така модель функціонує поза тіньовою економікою. Зрозуміло, що наявні у розвинутих державах, Тренд та Модель «заспокоюють» західну бухгалтерську науку і не націлюють її на ідентифікацію трансакційних витрат в обліку.

Однак на пострадянському просторі і, особливо в Україні, з трансакційними витратами ситуація діаметрально протилежна (рис. 3).

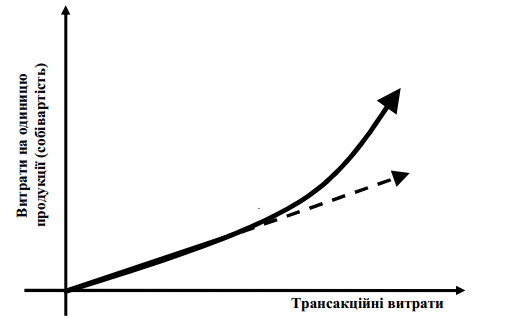


***Рис. 3.*** *Модель витрат в економіці з нецивілізованим інституційним середовищем (тіньова економіка, корупція)*

Більшість трансакційних витрат здійснюється у тіньовій економіці. Частково в тіньовому секторі знаходяться і витрати на оплату праці. В одиниці продукції непомірною великою масою є доля трансакційних витрат та незначною доля оплати праці з соціальними нарахуваннями. Все це загострює проблему конкурентоспроможності економіки України і напряму пов’язано зі станом наявних у нашій країні інститутів та організацій.

З демонстрації поведінки трансакційних витрат, представленої на рис. 3, слідує принципово важливий висновок: у країнах з несприятливими умовами ведення бізнесу та недосконалою системою інститутів трансакційні витрати зростають випереджаючими темпами порівняно не лише з обсягами продукту, який виробляється, але і порівняно з іншими витратами, що засвідчує абсолютну протилежність окресленому вище «тренду прогресу» в розвинутих країнах. Осмілимось зробити заяву, що це і є найбільшою проблемою розвитку вітчизняного підприємництва та конкурентоспроможності.

За відсутності ринкового інституційного середовища тренд трансакційних витрат України є діаметрально протилежним цивілізованому світу (рис. 4), що вимагає від нас негайної реакції на всіх щаблях управління. Роль та місія обліку в цьому питанні є пріоритетною.



***Рис. 4.*** *Тренд трансакційних витрат в нецивілізованому інституційному середовищі (фактор зниження конкурентоспроможності)*

Виявити, професійно показати, контролювати динаміку трансакційних витрат – це далеко не повний перелік завдань облікової науки і практики. Адже, поки що вище окреслену проблему керівництво нашої країни сприймає із рейтингів міжнародних аналітичних агентств, а не з джерел інформації, що формує національна облікова система.

Підтвердженням цьому твердженню є доповідь Інституту економіки і прогнозування НААН України «Стан та оцінка можливих ризиків розвитку економіки України у 2012 році», у якій наводяться рейтинги України у світових бізнес-агенствах.

У 2012 році Україна посіла 163 місце за індексом економічної свободи; зафіксовано зниження рейтингу за індексом глобальної конкурентоспроможності ВЕФ протягом 2008-2011 рр. з 72 до 82 місця. Однією з основних складових, що враховувались при визначенні рейтингу за індексом глобальної конкурентоспроможності ВЕФ, є рівень розвитку інституцій, що посилює попередні ілюстрації проблеми трансакційних витрат.

Погіршуються умови ведення бізнесу в Україні і у рейтингу світового банку «Doing business». У 2011 році наша країна займала 152-гу позицію серед 183 кр аїн світу (за останні 5 років втрачено 24 позиції в рейтингу). Особливо низьким є місце України в рейтингу за такими показниками, як реєстрація власності, закриття бізнесу та оподаткування.

За класифікацією Fitch Ratings Україна має найнижчий кредитний рейтинг з-поміж країн СНД. Суверенний рейтинг України «В» є спекулятивним і означає наявність значних кредитних ризиків. За суверенним рейтингом Standart&Poor’s Україна також значно поступається іншим країнам СНД. За оцінками аналітичної агенції СМА, вірогідність дефолту України протягом наступних 5 років залишається високою (на рівні 45,6 %).

В цьому світлі далеко не останнім фактором, що обумовлює наявність величезних трансакційних витрат при веденні бізнесу в Україні, є високий рівень корупції та недосконалість судової системи, які обтяжують суб’єктів економіки традиційно «обов’язковими», хоч і неявними, платежами статті «feedback» [8].

**Зважаючи на такі невтішні рейтинги, панацеєю для покращення ситуації, що склалася в Україні, є власне виявлення найбільш проблемних інститутів (джерел трансакційних витрат) для їх трансформації або заміни. Такий підхід буде більш переконливим при виділенні трансакційних витрат в якості об’єктів обліку та налагодженні системи такого обліку. Однак, останнє, враховуючи вищезгадану політику в МСФЗ складно обґрунтувати і тим більше запровадити без нової теоретичної бази. Такою базою є основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку.**

Проблема відслідковування в бухгалтерському обліку умов ведення бізнесу цілком є зрозумілою і логічною на теоретичному рівні. **В інституціональній теорії ми стверджуємо: в бухгалтерському обліку такі витрати потрібно виділяти і контролювати.** Однак, для такого виділення і контролю, потрібно ідентифікувати ті сукупні витрати підприємства, котрі співвідносяться з інституційним середовищем та залежні від нього.

Отже, щоб іти далі, необхідно дати відповідь на ряд запитань. Який сучасний стан теоретичного обґрунтування обліку та контролю трансакційних витрат? Чи розуміє бухгалтерська наука важливість управління ними? Чи реалізується концепція трансакційних витрат у методологічних вимогах до інформації, яку повинен представляти та інтерпретувати облік? Ці питання потребують першочергового з’ясування.

Оскільки прийнято вважати, що західна економічна думка рухається випереджаючими темпами порівняно з дослідженнями вітчизняних науковців, логічним видається припущення про перспективу спільної позиції економістів та бухгалтерів щодо необхідності запровадження обліку та контролю трансакційних витрат у міжнародних стандартах.

Поки що, як зазначалося вище, цього немає. Більше того, в системі МСФЗ відсутній навіть і окремий стандарт щодо витрат взагалі. Правда окремі питання визнання і обліку трансформаційних витрат не залишилися поза увагою (у МСБО 2 «Запаси» викладено підходи до формування інформації про витрати трансформації). Частково (несистемно) регламентовано і облік однієї з груп витрат, які у інституціональній теорії відносяться до трансакційних. Це витрати, що виникають у зв’язку з укладенням контрактів. Наприклад, у МСФЗ 4 «Страхові контракти», МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи».

Певні можливості побудови обліку трансакційних витрат можна побачити і у відсутності фіксованої форми звіту про прибутки і збитки в міжнародній практиці. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» окреслює лише загальні вимоги до складання і подання звітів та вимоги щодо обов’язковості представлення інформації про окремі показники доходів і витрат (пп.81-105 МСБО 1). У визначених стандартом статтях звітності, зрозуміла річ, і натяку немає на трансакційні витрати. Однак підприємство зобов’язується подавати додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки у звіті про сукупні доходи та у звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів його діяльності.

Більше того: суб'єкт господарювання включає додаткові рядки у звіт про сукупні доходи та в окремий звіт про прибутки та збитки (якщо він подається) та змінює використані описи та порядок наведення статей, якщо це потрібно для пояснення елементів фінансових результатів діяльності (пп. 85- 86 МСБО 1). Тобто норми МСБО 1 ніяким чином не забороняють підприємствам представляти інформацію про трансакційні витрати, якщо у керівництва існує розуміння їх важливості. Таке представлення при відповідному усвідомленні є навіть обов’язковим.

Пункт 34 МСБО 1 взагалі визначає, що суб’єкт господарювання подає інформацію про витрати, які не створюють доходу, але які супутні стосовно основної діяльності, якщо таке подання відображає сутність подій шляхом зменшення доходів на суму витрат, які виникають при тих же операціях. І як приклад наводяться витрати на виконання умов договорів по забезпеченню зобов’язань.

Вищесказане свідчить про можливості обліку трансакційних витрат в розвинутих економічних системах із «позитивною» системою інститутів.

**В системі МСФЗ щодо деталізації розкриття інформації про витрати існує досить чітка умова – суттєвість. З огляду на наведені вище факти, навряд чи можна стверджувати, що трансакційні витрати є несуттєвими для суб’єктів господарювання і в цілому для економіки.**

Відсутність методологічних підходів до ідентифікації і виділення таких витрат в системі МСФЗ (хоча ці витрати є суттєвими), на нашу думку, обумовлюється відсутністю теоретичного бачення цієї проблеми в бухгалтерській науці.

Не менш важливою є відсутність «цікавості» (принаймні поки що) до трансакційних витрат з боку користувачів бухгалтерської інформації. Як тільки користувач зрозуміє важливість цих витрат для управління, побачить в їх контролі дієвий резерв зниження затратності бізнес-діяльності – від практикуючих бухгалтерів вимагатимуть публічну інформацію про такі витрати. Адже, як зазначається у п. 86 МСБО 1, «розкриття інформації про компоненти фінансових результатів діяльності допомагає користувачам зрозуміти досягнуті фінансові результати діяльності та прогнозувати майбутні фінансові результати» [7].

Яка ж ситуація з обліком та контролем за рівнем трансакційних витрат в Україні? Національний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [9] не виділяє цих витрат ні за видами діяльності підприємства, ні за прийнятою поелементною класифікацією витрат. Але формулювання, що застосовуються в тексті стандарту, дозволяють виокремлювати «латентні» елементи цієї унікальної характеристики залежності бізнесу від інститутів. Зокрема, абзац 1. п. 7 П(С)БО 16 визначає, що витрати визнаються одночасно з доходом, для отримання якого були отримані. Однак складність є в тому, що трансакційні витрати (окрім тих, які пов’язані безпосередньо з укладенням контрактів на продаж товарів) зазвичай не можна пов’язати з конкретними надходженнями. Навіть більше, ці витрати часто здійснюються «авансом», а часто – і зовсім непродуктивно. Тим не менше, їх величина впливає на фінансовий результат підприємства, не кажучи уже про конкурентоспроможність.

«Сферу пошуків» трансакційних витрат у відповідності до даного нами визначення та класифікації суттєво звужує і абзац 2 п. 7 П(С)БО 16, згідно з яким витрати, які неможливо пов’язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того періоду, у якому були здійснені. Отже, в світлі чинного стандарту 16 напрошується висновок про те, що трансакційні витрати в системі рахунків та звітності відносяться до витрат періоду, а не до витрат на продукцію. Хоча «трансакційні» елементи присутні і в первісній вартості запасів, які оприбутковуються. Аналіз же переліку витрат, які П(С)БО 16 включає до витрат періоду, дозволяє робити висновок про присутність «трансакційних елементів» в рамках окресленого нами їх розуміння по всіх видах діяльності підприємства (ті ж витрати на охорону навколишнього середовища у складі загальновиробничих витрат; представницькі витрати та винагороди за професійні послуги у адміністративних витратах; витрати на маркетинг і гарантії, витрати на дослідження і розробки, штрафи і пеня у витратах іншої операційної діяльності; витрати на утримання об’єктів соціально-культурного призначення у інших операційних витратах; фінансові витрати, пов’язані з ринковими операціями тощо).

**Отже, зміст П(С)БО 16, хоч і не виділяє, та тим більше, не містить переліку трансакційних витрат, все ж засвідчує наявність передумов для їх виділення в принципі.**

В науковій площині ситуація подібна. Коло дослідників вузьке. Однак, варто відмитити теоретичні напрацювання професора Г.Г. Кірейцева. Чи не єдиною спробою практичного вирішення проблеми відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку є стаття російського науковця І.Г. Панженської, в якій вона пропонує виділити для обліку трансакційних витрат рахунок 47 «Трансакційні витрати» з субрахунками, які відображають функціональні види трансакційних витрат: 47-1 «Пошук клієнтів», 47-2 «Переговори», 47-3 «Забезпечення інтересів сторін», 47-4 «Процес обміну», 47-5 «Контроль», 47-6 «Адаптація», 47-7 «Коректування субоптимальних договірних умов», 47-8 «Послаблення стратегічних позицій», 47-8 «Завершення угоди»[11]. Як можна зрозуміти, через субрахунки прослідковується авторська класифікація трансакційних витрат. Перші чотири субрахунки відображають затрати на укладення договору, а витрати, які формуються на решті п’яти субрахунках, виникають після укладення договору.

Однак пропозиції Панженської містять декілька суперечливих моментів. По-перше, IV клас російського плану рахунків, до якого відноситься і рахунок 47, носить назву «Готовая продукция и товары». Але трансакційні витрати, хоча і впливають на фінансовий результат підприємств, після свого здійснення матеріальної субстанції не мають (навіть якщо на здійснення трансакцій були затрачені «готовая продукция и товары»).

По-друге, регістр, який запропоновано автором для обліку трансакційних витрат, схожий більше на «картку контракту», тобто відноситься більше до рахунків дебіторів та кредиторів. Він хоч і гучно називається «картка аналітичного обліку трансакційних витрат», але затрати по кожному з субрахунків у ньому зібрати неможливо, так як по кожному з субрахунків у відомості відкрито лише одну колонку, і для представлення результуючої інформації керівництву по видах затрат за субрахунками в кінці періоду доведеться «піднімати» всі картки контрактів та вибирати з них дані по колонках (логічніше було б вести аналітичні відомості по кожному з видів витрат,а вже з них розносити інформацію в розрізі кореспондуючих рахунків контрактів).

По-третє, автор статті вважає, що трансакційні витрати формують собівартість реалізації продукції та послуг, оскільки Коуз називає їх «виробничими». Однак трансакційні витрати за своєю сутністю в більшій мірі відповідають витратам періоду, ніж виробничим витратам.

Виділення окремого рахунку «Трансакційні витрати» в переповненому класі 9 «Витрати діяльності» плану рахунків бухгалтерського обліку України, подібно пропозиції Панжинської, поки що є передчасним. Для прийняття практичних рішень має відбутись глибша та потужніша наукова дискусія.

Дійсно, присутність елементів трансакційних витрат у виробництві та збуті, адміністративних витратах, інших операційних витратах, витратах фінансової та інвестиційної діяльності і навіть надзвичайних витратах є беззаперечною. Але трансакційні витрати, хоч і «ховаються» серед затрат підприємства, органічно вливаючись в їх структуру, все ж поки що відносяться до суто теоретичних понять в економіці. Ця дилема, з огляду на підняту вище необхідність ідентифікації трансакційних витрат, все ж потребує наукового вирішення. Враховуючи «суто інституційну» природу таких витрат, найбільш прийнятним для дискусії варіантом, на нашу думку, є виділення в обліку та звітності підприємств окремого елемента затрат «Трансакційні витрати». До речі, структура чинного Плану рахунків, аналогічно таблиці Мендєлєєва, незаповненими місцями для рахунків елементів затрат наче «очікує» свого доповнення.

Так, і у цьому підході є дискусійність. Суперечність полягає у тому, що трансакційні витрати в операційній діяльності підприємства вписуються у ті же «Матеріальні витрати», «Витрат на оплату праці», «Відрахування на соціальні заходи» та інших витрат. Тобто, мовляв, абсурдно стверджувати, що елементи витрат можуть «переплітатися» один в одному. Але на користь такої пропозиції для дискусії викладаємо два контраргументи.

По-перше, на тому і наголошується, що ці витрати є особливими. Їхня особливість дозволяє абсорбувати інші елементи, якщо вони не пов’язані з «трансформаційними витратами», в межах відповідних субрахунків до рахунків бухгалтерського обліку.

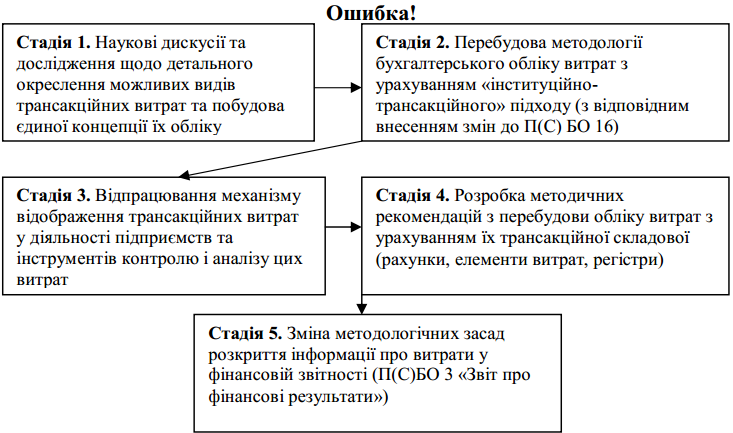
По-друге, в господарській діяльності підприємства мають місце та значну питому вагу не лише операційні витрати, що легко відслідковується по структурі рахунків бухгалтерського обліку. Трансакційні ж витрати, як зазначалось вище, супроводжують всі види діяльності підприємства. Тому вони і виходять за рамки регламентації п. 21 П(С)БО 16, що поділяє за елементами лише витрати операційної діяльності.

Це зумовлює перебудову методології обліку витрат відповідно до трансакційного підходу з розподілом неопераційних витрат (фінансових, від участі в капіталі ) за економічними елементами затрат. Адже і фінансова, і інвестиційна діяльність передбачають неоднорідність цих витрат, які в регістрах обліку по рахунках повинні розбиватися за статтями, сформованими за економічним принципом.

На цьому етапі пізнання досліджуваної проблеми важливо розумно забезпечити розподіл витрат на трансформаційні (звичайні) і трансакційні в межах кожного з рахунків витрат. Головне завдання - чітко визначитися з їх номенклатурою та послідовністю впровадження ідеології відображення трансакційних витрат.

Методологічне утвердження класифікації трансакційних витрат в бухгалтерському обліку за групами, визначеними у нашому дослідженні, сприятиме надзвичайно важливій цілі – виведенню неявних трансакційних витрат з «тіньового сектора». Адже через ширину охоплення цією класифікацією спектру затрат у підприємств з’явиться можливість їх реального відображення. Це принципово важливо для врахування цих витрат у загальному фінансовому результаті та для прийняття ефективних рішень по нарощуванню потенціалу конкурентоспроможності.

Науковий алгоритм побудови обліку трансакційних витрат повинен, на наш погляд, включати такі стадії (рис. 5):



***Рис. 5.*** *Алгоритм розбудови методології обліку трансакційних витрат*

До вищеозначеного додамо, що реалізація стадій 1-4 орієнтована на макрорівень управління, а стадія 5 повинна бути орієнтована не тільки на задоволення потреб керівництва, контрагентів та власників, але на вирішення більш масштабних завдань – контроль трансакційних витрат з боку держави з метою їх зменшення та виявлення «вузьких місць» у існуючій інституційній ієрархії, яка забезпечує розвиток бізнесу.

**Висновки.** За останнє століття у соціальноекономічному середовищі особливого значення набули трансакційні витрати. Ця нова і постійно зростаюча складова функціонує поза полем зору трансформаційних витрат та справляє значний вплив на комфортність ведення бізнесу. Наявність цих витрат та їх величина прямо випливають з наявності і зрозумілості інститутів та визначають конкурентоспроможність економік.

Однак, будь-яка нова категорія в економічній теорії, важливість будь-якого явища на практиці, потребує доведення мовою цифр. Єдиною в системі соціально-економічних інститутів, яка потенційно може надати конкретні цифри, пов’язані з трансакційними витратами, систематизувати їх і пояснити, тобто вивести «суто теоретичне поняття» в площину контролю і управління бізнесом, є система бухгалтерського обліку.

Зважаючи на пасивність суб’єктів соціальноекономічних відносин у затребуваності інформації про трансакційні витрати, бухгалтерський облік повинен активно ініціювати «від свого імені» інформування громадськості про затратність ут римання неефективних інститутів та про резерви оптимізації витрат на супроводження бізнесу в сучасному інституційному середовищі. Саме облік повинен запропонувати інструменти та базу для обліку, аналізу та контролю цих витрат, а не зациклюватися на технічних методах вимірювання і реєстрації уже визначених і регламентованих трансформаційних витрат.

Потужний поштовх для розвитку методології бухгалтерського обліку повинна забезпечити інституціональна теорія бухгалтерського обліку – теорія, яка досліджує інституційну природу нових – трансакційних витрат, орієнтує бухгалтерський облік на їх дослідження і виділення як автономного об’єкта і фактора ефективності підприємств та держав.

**Список використаних джерел:**

1. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз. - Пер. с англ. - М.: Новое издательство, 2007. – 224 с.

2. Норт. Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.

3. Matthews R.C.O. (1986) / The Economics of institutions and the Sources of growth // Economic Journal. – 1996. - (December). P. 903-910.

4. Эггертсссон Трауинн Экономическое поведение и институты / Трауинн Эггертсссон. - Пер. с англ. – М.: Дело, 2001. – 408 с.

5. Неоинституциональная экономическая теория: учебное пособие / Под ред. В.В. Разумова. – М.: Финансовая академия при правительстве РФ, 2005. – 338 с.

6. Нестеренко А.Н. Экономика и институциональная теорія / Отв. ред. Л.И. Абилкин. – М.: Эдиториал УРСС, 2002. – 416 с.

7. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013>.

8. Стан та оцінка можливих ризиків розвитку економіки України у 2012 році (науково аналітична записка) / За ред. В.М. Гейця. – Київ, 2012. – 36 с.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>.

10. Друри К. Управленческий и производственный учет: ученик / К. Друри. - Пер. с англ. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.

11. Панженская И.Г. Методика учета трансакционных издержек [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.vestnik.adygnet.ru/files/2006.4/371/panzhens kaya2006\_4.pdf.