

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 невідповідність міжнародної та національної систем регламентації бухгалтерського обліку до відображення сучасних явищ господарювання, наявності як трансформаційних, так і трансакційних витрат в економічній теорії та практиці.
- Доведено необхідність організації обліку і контролю трансакційних витрат, як важливого фактора забезпечення конкурентоспроможності.
- Уточнено дефініцію «трансакційні витрати» та запропоновано їх класифікацію з метою відображення в бухгалтерському обліку.
- Запропоновано алгоритм розбудови методології обліку трансакційних витрат.

Ключові слова: трансакційні витрати, інституціональна теорія бухгалтерського обліку, облік трансакційних витрат, теорія бухгалтерського обліку.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Выявлена неподготовленность международной и национальной систем регламентации бухгалтерского учета к отображению современных явлений хозяйствования, существованию как трансформационных, так и трансакционных затрат в экономической теории и практике.
- Доказана необходимость организации учета и контроля трансакционных издержек, как важного фактора обеспечения конкурентоспособности.
- Уточнена дефиниция «трансакционные издержки» и предложена их классификация с целью отображения в бухгалтерском учете.
- Предложен алгоритм развития методологии учета трансакционных издержек.

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

& Issues that are examined:

- The unpreparedness of international and national systems of regulation of accounting to display contemporary events of economic activity, transformational costs and transactional costs in economic theory and practice was discovered.
- The necessity of accounting and control of transaction costs as an important factor of competitiveness was proved.
- The definition "transaction costs" was specified. Classification of transaction costs according to the goals of accounting was proposed.
- Algorithm of development methodology of accounting of transaction costs was proposed.

Keywords: transaction costs, institutional theory of accounting, accounting of transaction costs, theory of accounting.

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 виокремлені 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 вчених-економістів, 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 (основною 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 витрат 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 посиляючись 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. Остеронь 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, транзакційні 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 означає орієнтири на здійснення спроб їх типологізації та класифікації.

Першим транзакційні 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 транзакційні витрати за типом (витрати на оцінку властивостей об'єктів обміну та витрати примусу) та за керованістю (вимірні та невимірні).

Розвиваючи характеристики прикладів транзакцій, даних Р. Коузом, автори російського навчально-наукового посібника «Неоінституціональная экономическая теория» виділяють три типи транзакцій та пов'язаних з ними витрат: транзакційні витрати добровільного обміну (транзакції-угоди), транзакційні витрати управління (транзакція-керівництво), транзакційні витрати нормування (транзакції розподілу ресурсів) [5].

Еггертссон виділяє таку класифікацію транзакційних витрат:

- витрати на пошук інформації про розподіл цін і якості 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 ендегенних 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 транзакційних 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 - транзакційні витрати, їх класифікацію у Р. Коуза та у більш пізніх неоінституціоналістів, мають певну контрастність: Коуз окреслює поле транзакцій широко, дозволяючи інтерпретувати в якості транзакційних витрат значно ширший спектр витрат, ніж «витрати ринково-контрактних транзакцій», 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 транзакційних витрат в обліку.

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

В бухгалтерському обліку, який ми націлюємо на забезпечення конкурентоспроможності, **дефініцію «транзакційні 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 транзакційних 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 їхній 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 транзакційних 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 транзакційних 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);

6. 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'явилися 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 вищезначені 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).

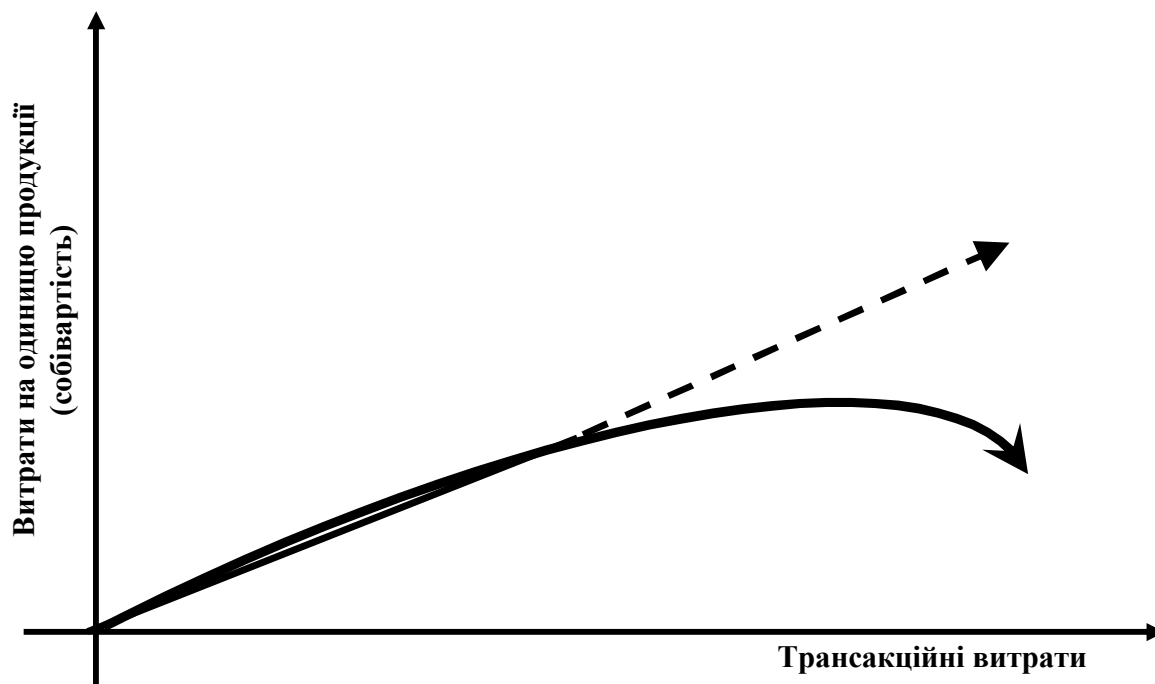


Рис. 1. Тренд трансакційних витрат в розвинутому, цивілізованому інституційному середовищі (фактор підвищення конкурентоспроможності)

Подібне розуміння проблеми показує і запропонована нами модель витрат в економіці розвинутих країн (рис. 2). 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). Більшість трансакційних витрат здійснюється у тішовій економіці. Частково в тішовому 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 напряду 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. Осмілилось 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.

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.

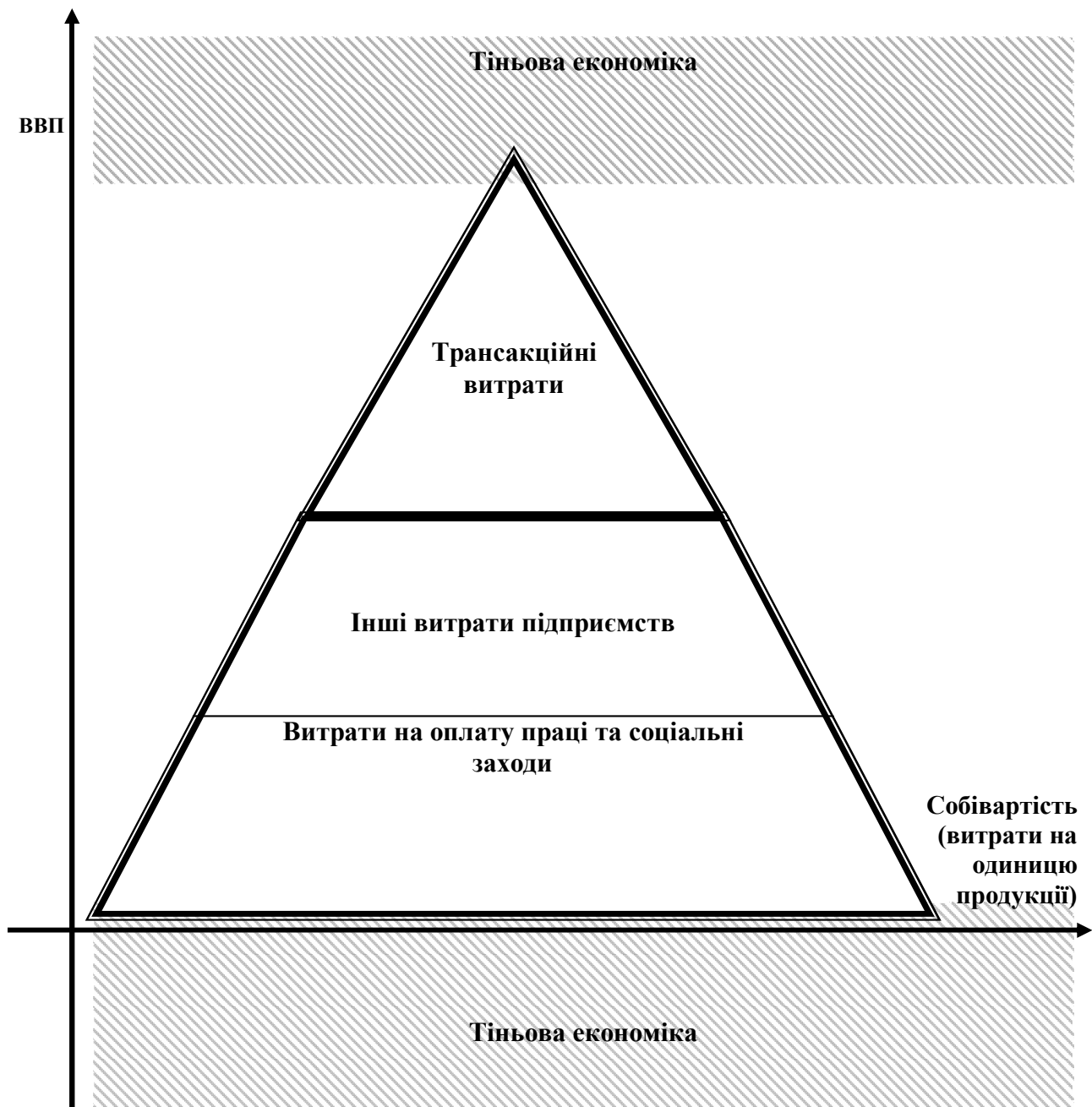


Рис. 2. Модель витрат в економіці в розвинутому, цивілізованому інституційному середовищі

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 країн 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 Standard&Poors 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 %).

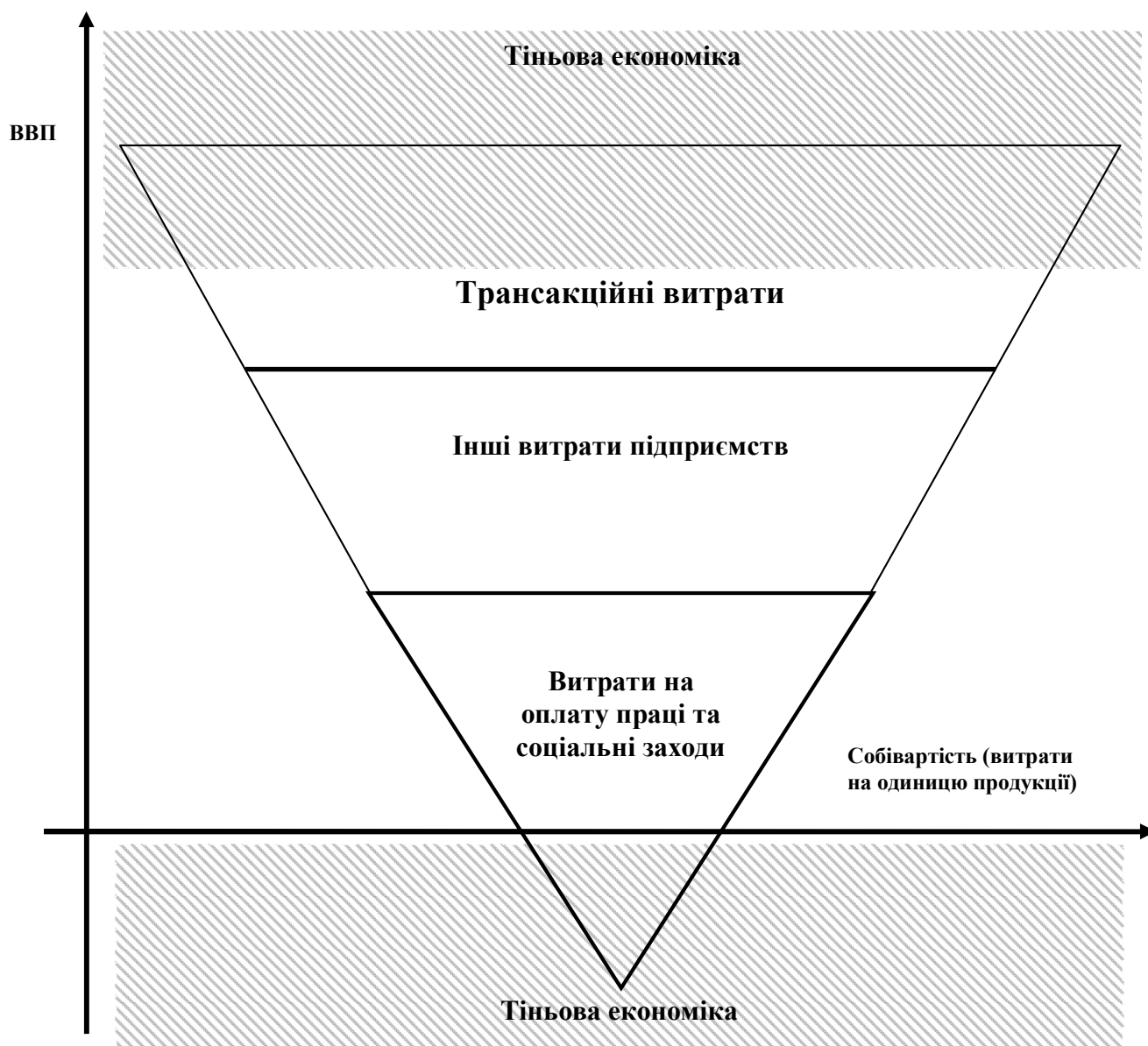


Рис. 3. Модель витрат в економіці з нецивілізованим інституційним середовищем (тіньова економіка, корупція)

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.

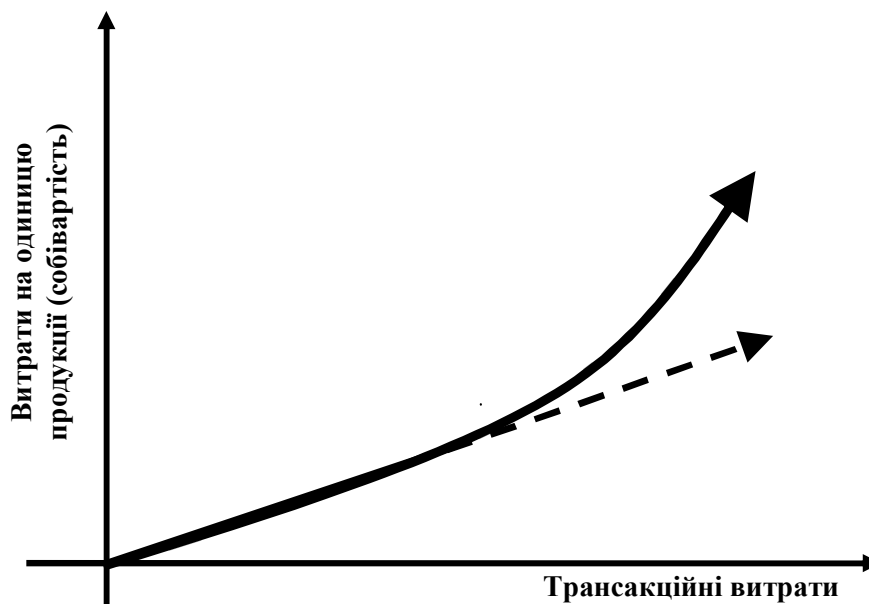


Рис. 4. Тренд трансакційних витрат в нецивілізованому інституційному середовищі (фактор зниження конкурентоспроможності)

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 відмити 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 Менделєєва, 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 ж «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):

Ошибка!

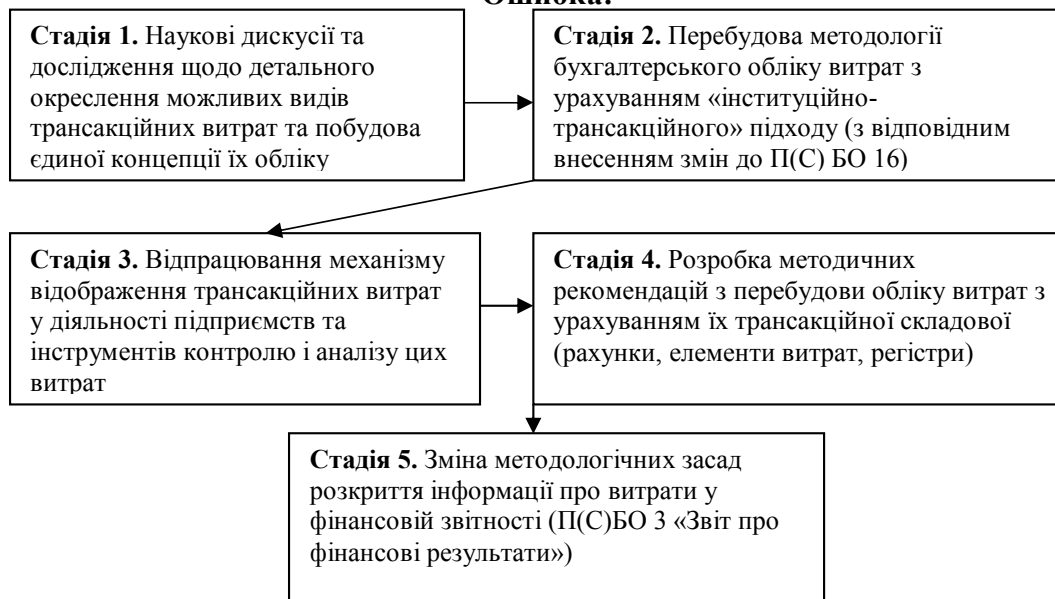


Рис. 5. Алгоритм розбудови методології обліку трансакційних витрат

До вищезначеного 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 соціально-економічному 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 впливають 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 соціально-економічних відносин у затребуваності інформації про трансакційні витрати, бухгалтерський облік повинен активно ініціювати «від свого імені» інформування громадськості про затратність утримання 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 заціклюватися 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.

4 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. Эггертссон Трауинн Экономическое поведение и институты / Трауинн Эггертссон. - 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 теория / Отв. ред. Л.И. Абикин. – 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: учебник / 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/panzhenskaya2006_4.pdf.