

УДК 657.471.1.011.27

Бонарев В.В.

Чернівецький національний університет ім. Ю.Федьковича

## **ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ ВІДОБРАЖЕННЯ ПРОБЛЕМИ КЛАСИФІКАЦІЇ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ**

У статті описуються авторські підходи до розгляду проблеми класифікації трансакційних витрат саме з урахуванням облікового аспекту. Розкриваються основні види та критерії класифікацій, надається їх порівняльна характеристика.

Ключові слова: економічна категорія, класифікація, трансакційні витрати, обліковий аспект, види трансакційних витрат, організація трансакційних витрат.

Bonarev V.

## **THE ACCOUNTING ASPECT OF THE DISPLAY PROBLEM OF CLASSIFYING THE TRANSACTION COSTS OF**

The article describes the author's approaches to the problem of the classification of transaction costs in the light of the accounting aspect. The author described the main types of and criteria for classifications, provided their comparative characteristics.

Key words: economic category, classification, transaction costs, accounting aspect, the types of transaction costs, the organization of transaction costs.

Бонарев В.В.

## **УЧЕТНЫЙ АСПЕКТ ОТОБРАЖЕНИЯ ПРОБЛЕМЫ КЛАССИФИКАЦИИ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК**

В статье описываются авторские подходы к рассмотрению проблемы классификации трансакционных издержек принимая ко вниманию именно учетный аспект. Раскрываются основные виды и критерии классификаций, предоставляется их сравнительная характеристика.

Ключевые слова: экономическая категория, классификация, трансакционные издержки, учетная аспект, виды трансакционных издержек, организация трансакционных издержек.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Розвиток господарської діяльності суб'єкта господарювання в значній мірі залежить від впливу трансакційних витрат. В економічній науці дослідники приділяють увагу вивченню та дослідженню сутності даного питання. Для вчених складає труднощі те, що трансакційні витрати є невидимими, вони

включаються до всіх видів витрат діяльності. Тому розгляд класифікації трансакційних витрат є одним з основних пріоритетних завдань дослідження вчених. На нашу думку, класифікація трансакційних витрат з облікової точки зору допоможе структурувати та дасть можливість організувати облік, контроль, управління та аналіз даних витрат, що призведе до ефективного їх виділення та зменшення.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Питанням дослідження та класифікації трансакційних витрат займалися вітчизняні та зарубіжні вчені, такі як: С. Авдашева, С. Архієреєв, А. Балабанець, С. Барсукова, І. Белоусова, О. Вільямсон, М. Данько, Т. Еггертссон, О. Замазій, Я. Іщенко, О. Кириченко, Р. Коуз, П. Мілгром, В. Милошик, Д. Норт, Ю. Погорелов, В. Полтерович, М. Пушкар, Дж. Робертс, І. Сараєва. Проблема класифікації трансакційних витрат у бухгалтерському обліку присвячено праці О. Боровича, Г. Козаченко, Н. Лабинцева, В. Литвиненка, Г. Макухіна, С. Мельника, А. Парашенка, І. Садовської, О. Шепеленко, М. Шигун, Ж. Ющак.

Сутність економічної категорії трансакційних витрат вперше була розкрита Р. Коузом, який у своїй науковій статті «Природа фірми» (1937 р.) де саме і була введена дана категорія в економічну думку.

На основі досліджень Р.Коуза (О. Вільямсон, Д. Норт, Т. Еггертссон та ін.) почали більш детально вивчати та досліджувати трансакційні витрати.

Щодо класифікації трансакційних витрат американський учений О.Вільямсон, послідовник коузівської концепції трансакційних витрат, стверджував, що «доцільно розмежувати трансакційні витрати двох видів – ex ante (витрати понесені до укладання угоди) і ex post (витрати після укладання угоди)» [2, с. 36].

Використавши здобутки попередників (Р. Коуза, О. Вільямсона) Д. Норт і Т. Еггертссон класифікували трансакційні витрати на основі видів діяльності, які беруть участь на окремих етапах реалізації контрактів, та виділили такі види трансакційних витрат, як: витрати пошуку інформації, витрати ведення переговорів, витрати укладання контракту, витрати моніторингу, витрати примушення до укладання контрактів (витрати опортуністичної поведінки) та витрати захисту від третіх осіб [8, с. 229].

**Цілі статті.** Описати та дати інтерпретацію основним підходам до класифікації трансакційних витрат в розрізі облікового аспекту.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Для більш детального аналізу витрат підприємства трансакційні витрати на думку

Н.Т.Лабинцева необхідно класифікувати за такими елементами [4, с. 181]:

- витрати виявлення альтернатив;
- витрати вимірювання;
- витрати укладання договору;
- витрати специфікації та захисту прав власності;
- витрати опортуністичної поведінки.

Також М. Т. Лабинцев та А. Н. Паращенко запропонували основні трансакційні витрати, які можуть використати на практиці вітчизняні підприємства представлені у такому переліку: витрати пошуку інформації; витрати проведення переговорів; витрати укладання договору; витрати моніторингу; витрати примушення до виконання договору; витрати захисту від третіх осіб; податки; витрати виміру; витрати зв'язку і домовленостей в середині холдингу (підприємства) та інші трансакційні витрати [5, с. 5].

Отже, можна сказати, що автори класифікують трансакційні витрати за стадіями договірної процесу.

За функціями здійснюваних операцій класифікує трансакційні витрати О. В. Борович (табл. 1) [1].

Таблиця 1

Трансакційні витрати за функціями здійснюваних операцій

Витрати, що виникають у процесі здійснюваних операцій	Склад трансакційних витрат
Витрат, що виникають у процесі постачання	Основна та додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи експедиторів та інших працівників, витрати на відрядження та переміщення працівників, зайнятих пошуком інформації про наявність цінностей та укладанням договорів, витрати на перевірку якості придбаних цінностей, тобто на їх лабораторний аналіз, витрати на сплату дозволів за право роботи з різними цінностями
Витрати, що виникають у процесі виробництва	Витрати, що згідно вимог нормативних актів включаються у виробничу собівартість продукції, але вони не викликані технологічною необхідністю з виробництва продукції, а також ті, що зумовлені різними угодами (податки та збори, що включаються до собівартості продукції, а також нарахована орендна плата за земельні паї, основні засоби та інші необоротні активи, що використовуються підприємством на умовах оперативної або фінансової оренди для загальновиробничих потреб)

Продовження табл. 1

Витрати при управлінні підприємством (адміністративні)	Витрати вартості послуг банку за розрахунково-касове обслуговування та за інші операції; оплата консультаційних та інформаційних послуг, в тому числі, аудиторські перевірки, вартість ліцензій та інших дозволів на ведення діяльності; витрати на службові відрядження, переміщення та транспортне обслуговування адміністративного персоналу; податки та збори та обов'язкові платежі, які не відносяться до виробничої собівартості чи до інших об'єктів обліку (комунальний податок за адміністративний персонал, плата за воду, яку вибирають із водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежів за використання інших природних ресурсів тощо).
Витрати, що виникають при збуті продукції	Витрати на підписання договорів, витрати на рекламу та дослідження ринку, витрати у сумі сплачених коштів за включення до Тематичного каталогу учасників процедур закупівель та за витяг з Тематичного каталогу, за банківську гарантію, за тендерну документацію, за послуги кур'єрської пошти та реєстраційний збір за проведення біржових торгів

Одним з недоліків даної класифікації на нашу думку є те, що автор класифікує трансакційні витрати тільки зі сторони операційної діяльності, але як відомо трансакційні витрати виникають і в фінансовій та інвестиційній діяльності.

Г. В. Козаченко, Г. А. Макухін класифікують трансакційні витрати підприємства виходячи з можливостей локалізації трансакційних витрат, визначення їх величини на основі даних оперативного та бухгалтерського обліку, та зведеного до вичерпного переліку елементарних витрат, що складають загальну величину трансакційних витрат кожного виду. На думку авторів трансакційні витрати поділяються на [3, с. 58–59]:

- витрати на отримання і формування економічної та комерційної інформації (витрати на дослідження стану ринків збуту, ринків сировини та матеріалів, цінової політики конкурентів; витрати на просування товару на ринку);

- витрати на укладання та обслуговування реалізації контрактів (витрати на проведення переговорів, укладання та юридичне оформлення угод та витрати на контроль і дотримання умов угоди);

- витрати на вимірювання (витрати на забезпечення якості продукції);

- витрати на специфікацію прав власності (витрати на захист прав власності);

- «ціна підпорядкування закону» (витрати на забезпечення юридичної легітимності та витрати на здійснення діяльності в межах закону);

- «ціна поза легальності» (оплата послуг представників органів державної влади; витрати, що пов'язані з ухиленням від правових санкцій, з трансфертом доходів та з ухиленням від податків та нарахувань на заробітну плату; витрати, що пов'язані з відсутністю легально зафіксованих прав власності; витрати на утримання інших організацій).

Наведена вище класифікація трансакційних витрат підприємства стала підґрунтям для вивчення процедур дослідження таких витрат і формування їх інформаційного забезпечення.

Для правильної організації обліку трансакційних витрат необхідно знати класифікацію стосовно системи обліку. Таку класифікацію запропоновано Ж. М. Ющак і С. І. Мельник, які виділяють такі два види трансакційних витрат як: контрольовані (ті, що відображаються, або можуть відобразитися в бухгалтерському обліку) та неконтрольовані (ті, що не відображаються в бухгалтерському обліку).

До контрольованих трансакційних витрат автори відносять витрати на пошук інформації, проведення переговорів та укладання угод, також витрати на утримання, вимірювання та специфікацію. Що стосується неконтрольованих, то дослідники пропонують згрупувати їх за такими складовими витрат як: витрати захисту від третіх осіб; витрати опортуністичної поведінки; витрати, пов'язані з «ціною поза легальності» [10, с. 159].

І. Б. Садовська досліджує та класифікує трансакційні витрати з точки зору управлінського аспекту, тут вчена описує такі витрати, як: контрольовані (ті, що відображаються і контролюються з боку керівника, або можуть відобразитися в бухгалтерському обліку і контролюватися) та неконтрольовані (ті, що не відображаються в бухгалтерському обліку і не можуть контролюватися з боку керівника) (рис. 1).

Також І. Б. Садовська розглядаючи трансакційні витрати як сукупність витрат та затрат пропонує класифікувати трансакційні витрати та трансакційні затрати. До перших вчена відносить такі витрати: непередбачених подій; пов'язані з можливим різночитанням положень контракту та з неузгодженістю законодавства або інших нормативно-правових актів; відсутності дієвого контролю та примусу до наслідування законодавчих норм; опортуністичної поведінки. До других відносить такі: затрати укладання угоди; інформаційні затрати; затрати специфікації та захисту прав власності; затрати здійснення розрахунків [7].

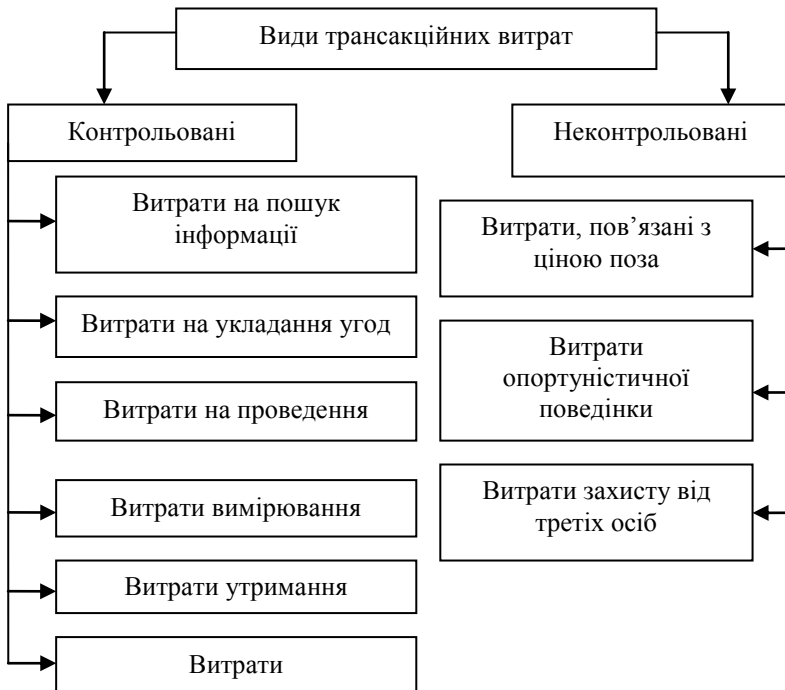


Рис. 1. Види трансакційних витрат в управлінському обліку [7, с. 124]

Отже, як ми бачимо, Ж. М. Ющак, С. І. Мельник та І. Б. Садовська класифікують трансакційні витрати однаково, але за основу вчені беруть різні сторони обліку, що і призводить до розгалуженості і багатогранності класифікації трансакційних витрат з облікової точки зору.

В цілях ведення бухгалтерського обліку, для надання релевантної інформації для управлінського персоналу, М. М. Шигун пропонує поділ трансакційних витрат на наступні види: 1) за відношенням до середовища виникнення (зовнішні та внутрішні); 2) за частотою виникнення (разові та регулярні); 3) за податковим визнанням (податкові (знижує податковий тягар), фінансові (відшкодовуються за рахунок прибутку); 4) за характером господарських процесів (інформаційні трансакційні витрати (послуги інформаційних агенцій, вивчення економічного середовища, галузі), договірні трансакційні витрати (заходи з організації та проведення переговорів), комунікаційні витрати (телефонні витрати, транспортні й відрядні витрати), торгові трансакційні витрати (до продажне обслуговування (надання інформації про продукт, оголошення акцій,

реклама), продажне обслуговування (сервісне обслуговування, доставка продукції, заохочувальні подарунки, знижки), післяпродажне обслуговування (гарантійний ремонт, розіграші призів), правові трансакційні витрати (реєстраційні витрати, оплата за отримання або передачу прав власності, контроль якості продукції, оплата пені, штрафів, неустойок, використання системи захисту інформації та безпеки ведення бізнесу) [8, с. 230–231].

В. С. Литвиненко для покращення класифікації трансакційних витрат пропонує систему управлінського обліку трансакційних витрат, яка передбачає такий алгоритм (рис. 2)

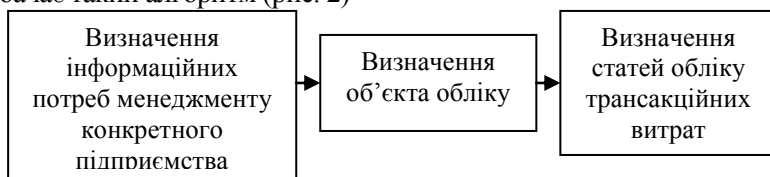


Рис. 2. Алгоритм побудови системи управлінського обліку трансакційних витрат [6]

Вагомий внесок у вдосконалення класифікації трансакційних витрат внесла О. В. Шепеленко, яка здійснила класифікацію трансакційних витрат на основі узагальнення облікового, фінансового, інформаційного і ресурсного підходів до визначення витрат. У якості критеріїв класифікації трансакційних витрат автор використала групування їх за рівнем можливості віддзеркалення у фінансових документах, доцільністю використання, візуалізацією, періодичністю, сферою виникнення, видами діяльності суб'єктів господарювання, відношенням щодо інституціональної економіки, контракту, носія, офіційної економіки, суб'єкта господарювання, економічної системи, трансакції, що дозволяє підвищити якість прогнозування розвитку суб'єктів господарювання; виявленням і реалізацією резервів зростання їх прибутку [9, с. 240–241].

**Висновки.** Трансакційні витрати у вітчизняній економічній думці вийшли на новий рівень свого розвитку, але що стосується розгляду категорії трансакційних витрат саме з погляду облікової інтерпретації, то поняття є новим та малодослідженим. Отже, можна зробити висновок, що в обліковій науці існують спроби класифікації трансакційних витрат, але на даний момент єдиної облікової інтерпретації класифікації трансакційних витрат не існує. Як відомо трансакційні витрати виникають в усіх видах діяльності, тому, на нашу думку, необхідно класифікувати трансакційні витрати в системі обліку за віднесенням до витрат діяльності підприємства. Тут ми виділяємо два типи трансакційних витрат: прямі (ті,

що можна прямо віднести до витрат діяльності) та тіншові (ті, витрати, які несе підприємство, та які не відображаються ні в системі бухгалтерського обліку, ні в звітності підприємства, але вони збільшують витрати діяльності).

Також в даній класифікації прями витрати можна поділити на постійні та разові трансакційні. До постійних відносяться: витрати пошуку інформації, витрати ведення переговорів, витрати вимірювання, витрати укладання контракту, до разових: витрати, пов'язані з реєстрацією підприємства та витрати захисту прав власності та специфікації.

1. Борович О.В. Трансакційні витрати сільськогосподарських підприємств: склад і класифікація / О. В. Борович // Зб. наук. Пр. «Науковий вісник Академії муніципального управління». – Серія «Економічна». – 2009. – №7. – С. 50–58.
2. Гришко Н. В. Сучасні концепції управління витратами промислових підприємств / Н.В.Гришко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://lukuяnenko.at.ua/\\_ld/2/208.pdf](http://lukuяnenko.at.ua/_ld/2/208.pdf).
3. Козаченко Г. В., Макухін Г. А. Оцінювання трансакційних витрат підприємства / Г.В.Козаченко, Г. А.Макухін // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – №8(50). – С. 56–63.
4. Лабынцев Н.Т. Управленческий учет трансакционных издержек / Н.Т. Лабынцев // Зб. наук. пр. «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу». – Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 2 (17). – Житомир : ЖДТУ, 2010. – С. 178–185.
5. Лабынцев Н.Т., Паращенко А.Н. Трансакционные издержки и методика их учета / Н.Т.Лабынцев, А.Н.Паращенко // Учет и статистика. –№3 [23]. – 2011. – С. 5–10.
6. Литвиненко В.С. Класифікація трансакційних витрат для цілей побудови системи бухгалтерського обліку / В.С. Литвиненко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuв.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2010\\_1/11\\_Litv.pdf](http://www.nbuв.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/11_Litv.pdf)
7. Садовська І.Б. Управлінський облік трансакційних витрат в контексті їх вартісного виміру / І.Б.Садовська // Удосконалення бухгалтерського обліку та звітності на підприємствах аграрного сектору економіки. – Серія: «Економічні науки». – Том 1. – Випуск 5. – Вінниця: ВНАУ, 2010. – С. 119–126.
8. Шигун М. М. Бухгалтерський облік трансакційних витрат: проблеми визначення поняття і класифікації / М. М. Шигун // Зб. наук. пр. «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу». – Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Випуск 2(14). – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 224–234.
9. Юшак Ж. М. Підходи до класифікації трансакційних витрат для потреб бухгалтерського обліку / Ж.М.Юшак // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuв.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2009\\_2/27.pdf](http://www.nbuв.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_2/27.pdf)
10. Юшак Ж. М., Мельник С. І. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі: ХХІ століття – нове уявлення майбутнього / Ж.М. Юшак, С.І.Мельник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuв.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2009\\_1/stat16.pdf](http://www.nbuв.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat16.pdf)