

О Б Л І К Т А О Ц І Н Ю В А Н Н Я Т Р А Н С А К Ц І Й Н И Х В И Т Р А Т Н А П І Д П Р И Є М С Т В А Х У К Р А Ї Н И

Анотація. Розглянуто підходи щодо визначення трансакційних витрат та методики оцінювання останніх на мікрорівні. Проведено теоретико-методичний огляд сутності трансакційних витрат та аналіз найбільш поширених підходів, їх відображення в бухгалтерському обліку.

Аннотация. Рассмотрены подходы к определению трансакционных издержек и методики оценивания последних на микроуровне. Проведен теоретико-методический обзор сущности трансакционных издержек и анализ наиболее распространенных подходов, их отражение в бухгалтерском учете.

Annotation. The article discusses approaches to the definition of transaction costs and methods of evaluation of the latter on the microlevel. A theoretical and methodological review of the nature of transaction costs has been made and analysis of the most common approaches and representing them in accounting has been conducted.

Ключові слова: трансакційні витрати, облік, методика оцінювання, законодавча база обліку трансакційних витрат.

Через посилення процесів глобалізації економіки конкурентна боротьба змушує підприємства шукати додаткові джерела конкурентоспроможності, а отже, питання виявлення, оцінювання та обліку трансакційних витрат стають особливо актуальними. Трансакційні витрати (ТгС) – одне з ключових понять сучасної інституціональної теорії. Мабуть тому їх часто визначають як трансакційний аналіз або економічну теорію трансакційних витрат. Представниками цього напрямку є такі економісти, як: Р. Коуз, Д. Норт, О. Уільямсон, К. Далман, А. Алчіан, Г. Демсець, У. Меклінг, М. Дженсен, Й. Барцел, К. Ерроу, Дж. Стиглер, Ф. Хайск, С. Ченг, К. Менар, Е. Фуруботн, Р. Ріхтер, А. Олейник, Р. Капелюшников, С. Малахов, А. Шастітко, Р. Нуреев, Я. Кузьмінов, С. Архієреєв, В. Дементьев та ін. Але, не зважаючи на чисельні публікації щодо теми дослідження, проблеми виміру та оцінки потребує уваги українських економістів. Виходячи з цього, метою статті є узагальнення визначень ТгС та аналіз найбільш поширених підходів відображення даних витрат у бухгалтерському обліку.

ТгС – це витрати у сфері обміну, в основі якого лежить не просто факт фізичної передачі благ, а обмін правочинностями. Це витрати, які пов'язані зі збиранням, накопиченням, обробкою та аналізом інформації про ринок, проведенням переговорів та контролем і захистом виконання контрактів.

У тлумаченні поняття ТгС існує доволі багато суперечностей, що пов'язано з розбіжністю поглядів до пояснення суті досліджуваної категорії. ТгС є надзвичайно різноманітними. Вони охоплюють витрати на прийняття рішень, розробку планів й організацію майбутньої діяльності, ведення переговорів про її зміст і умови; витрати на зміну планів, перегляд умов угоди та вирішення спірних питань; витрати на забезпечення того, щоб учасники додержували досягнутої домовленості. Одночасно вони відображають невизначеність, суперечливість економічних інтересів партнерів, особливості і форми координації шляху трансакцій. До трансакційних можна віднести витрати, пов'язані зі збиранням, накопиченням, обробкою та аналізом інформації про ринок, проведенням переговорів і прийняттям рішень, контролем та захистом виконання контрактів. А також витрати на дослідження ринку та його інформаційне забезпечення, проведення переговорів та укладання контрактів, витрати на реалізацію угод і забезпечення конкурентоспроможності підприємства, витрати, пов'язані з реалізацією механізму оподаткування і соціальних заходів (безробіття, соціальне страхування, пенсійний фонд).

Поняття ТгС можна розглядати під різними кутами зору. З одного боку, трансакційні витрати, як і будь-які інші витрати, зменшують дохід підприємства. Однак з іншого боку, такі витрати, якщо вони спрямовані на розширення виробництва, захоплення нових сегментів ринку або ж якщо в результаті їх здійснення будуть скорочуватися інші витрати, мають позитивні наслідки і сприяють підвищенню ефективності роботи економічних суб'єктів. Отже, оскільки типологія трансакційних витрат має дещо розмитий характер, не існує загальноприйнятої номенклатури статей витрат на рівні підприємства.

Таким чином, через нечіткі методичні підходи до визначення поняття ТгС та значну кількість класифікацій останніх, аналіз виявлення та оцінювання даних витрат значно ускладнюється. Це обумовлює необхідність у додаткових дослідженнях щодо конкретизації номенклатури статей витрат. Огляд літератури з проблеми дослідження показав, що на сучасному етапі склались два підходи до проблеми виміру ТгС: кардиналістський та ординалістський. Перший підхід передбачає можливість безпосередньо кількісного виміру ТгС та включає в трансакційні такі витрати, які відбуваються усередині фірм у нетрансакційних галузях. Відповідно до другого підходу, який отримав більше поширення, для практичного застосування концепції ТгС має значення лише напрям їх виміру. Оскільки головна роль

TГC вбачається у визначенні ефективності різних соціально-економічних інститутів, то під час порівняння наявних альтернатив вважається достатнім установити їх відносну величину в рамках діючих інституційних угод.

Варто простежити за поглядами представників другого підходу. За думкою С. Малахова, значна частина цих витрат невліма, вони лишаються невидимими для неокласичної теорії, а в неінституціональній теорії вивчаються у порівняльному плані [1]. Згідно з В. Кокоревим, на мікрорівні транзакційні витрати визначаються часткою накладних витрат фірм щодо інших статей собівартості. Рівень TГC визначається через виявлення та підсумовування його складових. На думку Г. Кірейцева, категорія TГC є абстракцією реальних економічних відносин між людьми та підприємницькими структурами. Тому важливою передумовою гармонізації таких відносин є всебічне уявлення про якісні характеристики транзакційних витрат та знання закономірностей формування кількісних їй параметрів [2]. Як свідчить аналіз теоретико-методичних джерел, на даному етапі розвитку економічної теорії поки що не склалось єдиної загальноприйнятої, науково обґрунтованої та апробованої концепції вимірювання та оцінки TГC. Більшість авторів теоретичних робіт використовують метод порівняльної статистики, який ґрунтується на встановленні результатів підвищення або зниження рівня транзакційних витрат. Суттєвим недоліком цього методу є те, що зміна загального рівня транзакційних витрат залишається за межами уваги, в результаті чого можливість пояснення економічної системи є відсутньою.

Вперше методикою оцінки рівня непродуктивних TГC, тобто витрат, які вимушені нести економічні агенти для подолання штучно створених економічних та адміністративних бар'єрів на мікрорівні зробив Е. де Сото. Автор виділяє такі непродуктивні TГC (рис. 1) [3].

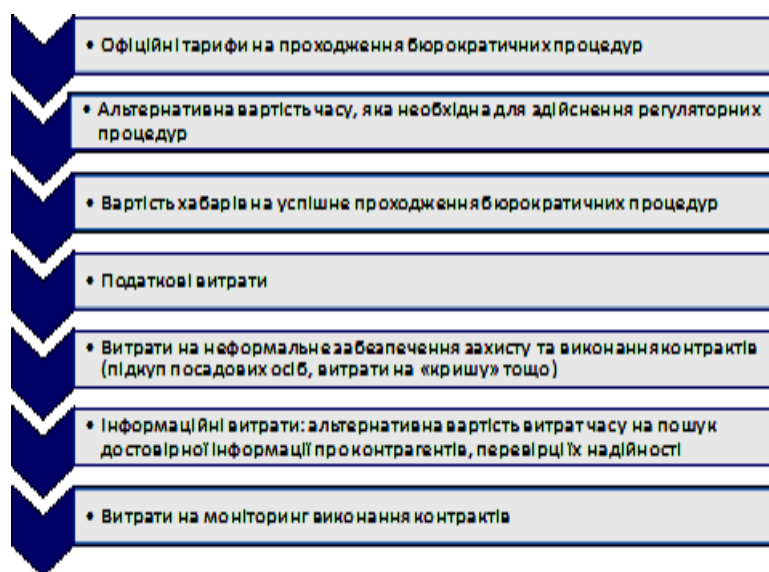


Рис. 1. Непродуктивні транзакційні витрати

Зробивши огляд даних видів витрат стає зрозумілим, що такі витрати, як офіційні витрати на проходження бюрократичних процедур, податкові витрати та частина витрат на моніторинг та виконання контрактів є офіційними, їх здійснення може бути підтвержене відповідними документами та відображене в бухгалтерському обліку, а отже, ці витрати можуть бути оцінені. Інші 4 види витрат за допомогою різних методик також можливо приблизно оцінити, але це оцінювання не вплине на бухгалтерській облік і ці витрати не знайдуть відображення у фінансовій звітності, хоча вони суттєво впливають на процес прийняття управлінських рішень, а отже, їх оцінка має вагомим значення. На основі методики Е. де Сото, були зроблені емпіричні дослідження, в результаті яких було виявлено, що витрати як офіційні, так і неофіційні на ведення бізнесу та сплати податків у структурі транзакційних витрат займають більше половини.

Високий рівень TГC спонукає підприємців знижувати ці витрати через відхід "у тінь". На думку Е. де Сото, основною причиною нелегального здійснення економічної діяльності є високі офіційні транзакційні витрати, тобто ті, які пов'язані з дією в рамках закону [4]. Таким чином, в умовах відсутності сприятливого інституціонального середовища не залежно від країни, підприємці будуть реагувати однаково та в разі можливості укласти більш вигідні неофіційні угоди, ухилитися від виконання формальних правил. Автор пояснює: "Якщо "ціна дотримання закону" перевищує "ціну уходу від закону", то фірма йде в нелегальний сектор економіки" [3]. До того ж, однією з основних причин недотримання формальних норм в інституціональному середовищі є високе податкове навантаження. Така ситуація притаманна більшості пострадянських країн. В. Лєсних та Є. Попов вказують на те, що в розвинених країнах значна питома вага TГC зумовлена великою кількістю потенційних суб'єктів господарювання та кількістю транзакцій, які здійснюються ними. Що стосується країн із перехідною економікою, то високий рівень цих витрат обумовлений ще і тим, що механізм взаємодії між державними органами і суб'єктами підприємства ще й досі не відпрацьований [3]. М. Проніна також звертає увагу на те, що суб'єкти господарювання несуть значні TГC у результаті походження адміністративних процедур: надання послуг зі сторони державних службовців, нескінченні узгодження та затвердження тощо. Таким чином, нелегальність здійснюваних платежів, які не мають підтвердження у первинних документах, ускладнюють оцінку TГC та унеможливають відображення цих витрат на бухгалтерських рахунках. Як свідчить аналіз, найбільші витрати у суб'єктів економічної діяльності виникають через опортуністичну поведінку ділових партнерів. На сьогодні існує таке поняття, як "одноденна фірма". Це такі фірми, які існують на папері

протягом декількох днів та одразу ж зникають після отримання передплати від контрагента згідно з укладеною угодою. Тому Т. Шишлова виділяє такі джерела виникнення ТгС підприємства (таблиця).

Таблиця

Джерела виникнення трансакційних витрат [5]

Джерело	Види витрат
Специфічний предмет угоди	Витрати захисту інформації і продукту
Невизначеність зовнішніх умов	Витрати дослідження ринку та управління
Непередбачуваність дій контрагента	Витрати збору інформації про партнера, переговори, контроль виконання умов угоди тощо

На даному етапі законодавча база України є недосконалою: відсутній механізм вільного доступу до ділової інформації про репутацію та діяльність фірм, слабкий механізм захисту прав власності з боку держави. Економіка України характеризується нерозвиненістю ринкових інститутів, недосконалістю інституційних структур, адміністративного апарату країни та заборгованістю держави перед суб'єктами господарювання, що призводить до підвищення рівня трансакційних витрат як на мікро-, так і на макrorівні.

Складність оцінки ТгС підприємства полягає в тому, що існуючі системи бухгалтерського та управлінського обліку не передбачають здійснення повноцінного обліку даних витрат, хоча облік ТгС дозволяє виявляти невикористані ресурси для здійснення трансакцій та регулювати рівень останніх. Тому для аналізу та оцінки рівня ТгС підприємству необхідно пройти етапи, визначені на рис. 2 [6].

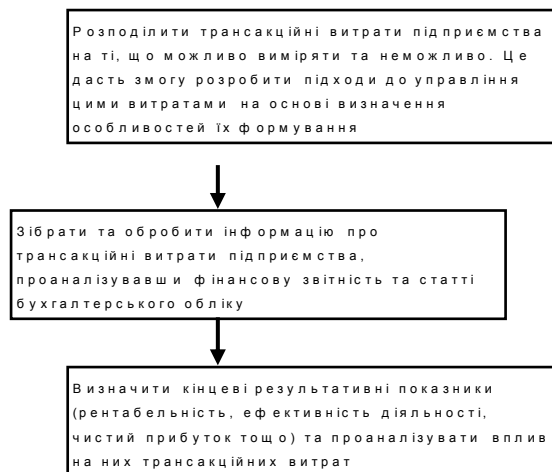


Рис. 2. Етапи оцінки та аналізу трансакційних витрат

Оскільки стала законодавча база відображення ТгС у бухгалтерському обліку в Україні тільки формується, виникає необхідність запровадження низки заходів щодо вдосконалення розвитку обліку трансакційних витрат (рис. 3) [7]. До того ж, на думку автора, доцільно застосовувати додаткові методи оцінки ТгС: соціологічний метод, проведення анкетного опитування керівників виробничих підприємств із використанням методу експертних оцінок.

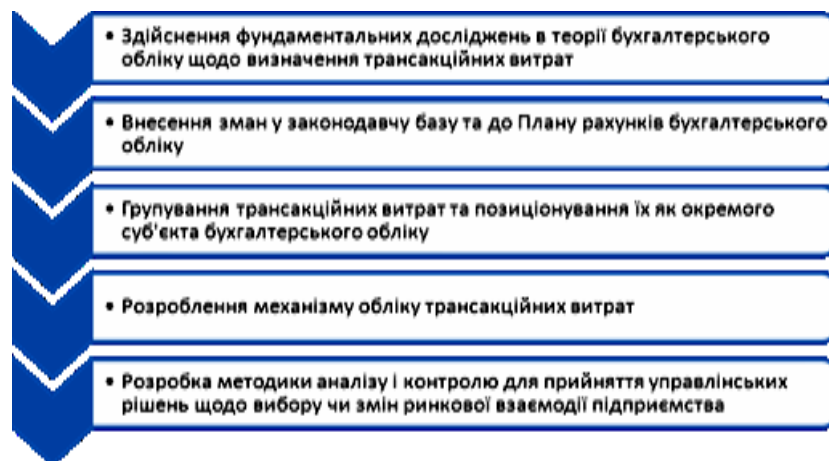


Рис. 3. Заходи, спрямовані на вдосконалення обліку трансакційних витрат

Існують й інші пропозиції. Так, О. Брендельова пропонує застосовувати такі методи оцінювання трансакційних витрат (рис. 4) [8]:

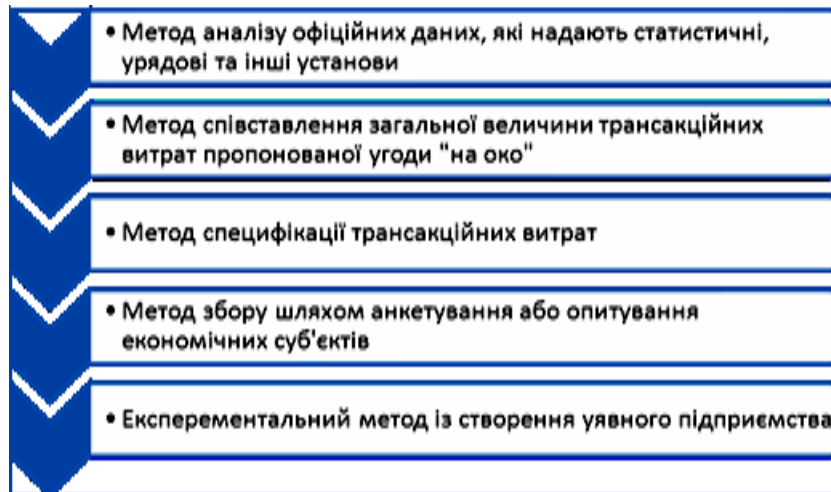


Рис. 4. Методи оцінювання трансакційних витрат

На думку О. Брендельової, для виміру ТгС необхідно провести збір повноцінної інформації про ТгС та їх ідентифікацію, виділити зі сукупності вимірюваних та не вимірюваних витрат, опрацювати сформовані дані та оцінити кінцеві результати.

Н. Сараєва вказує на існування суттєвих недоліків у методиках оцінювання ТгС, запропонованих у працях як російських, так і українських вчених. Вона вважає, що останні можуть забезпечити лише приблизні оцінки через відсутність окремого обліку ведення бізнесу та відповідних статистичних даних, що, в свою чергу, вказує на необхідність обліку ТгС окремих підприємств (на мікрорівні). Ще у 2002 році Н. Сараєва провела дослідження рівня регуляторних ТгС підприємницького сектору економіки України за першими трьома компонентами методики, яку запропонував Е. де Сото, в результаті чого рівень витрат склав 600 млн дол США, що у 2,5 рази більше порівняно з Росією [9].

Підхід, запропонований І. Булеевим, передбачає оцінку рівня ТгС на основі аналізу всіх статей видатків бухгалтерської звітності. Цей підхід передбачає врахування видатків на науково-дослідну працю, що пов'язано з вивченням ринку, розширенням збуту продукції та вдосконалюванням структури підприємства [10]. Тому його доцільно застосовувати середнім та великим підприємствам, де науково-інноваційну діяльність розглядають як спосіб забезпечення більшої конкурентоспроможності підприємства та досягання ТгС. Недоліком цього підходу є неповнота використання інформаційної бази, зокрема статистичних форм звітності підприємств, у результаті чого рівень ТгС залишається "недооціненим". Приєднуючись до думки І. Булеева, О. Шепеленко також виділяє лише офіційну частину, яка фіксується в бухгалтерському обліку. Таким чином, суттєвим недоліком цього підходу, є те, що неофіційні витрати, які пов'язані з подоланням бюрократичних бар'єрів залишаються поза даними обліку. І, нарешті, Г. Макухін, досліджуючи способи оцінки ТгС, пропонує використовувати ряд загальних та часткових показників. На його думку, до загальних показників входять: ТгС на гривню валового доходу підприємства, рентабельність ТгС та інтегральний коефіцієнт трансакційності. Використання даних показників дає змогу отримати панорамний вигляд ТгС підприємства. До числа часткових показників належить частина витрат на формування та ведення інформаційних баз, на маркетингові дослідження, рекламу тощо.

Отже, слід визнати, що, по-перше, ТгС становлять значну частку серед витрат підприємств та мають вагомий вплив на розвиток як окремих підприємств, так і на економіку в цілому. По-друге, проблема вимірювання та оцінювання ТгС є однією з провідних для вітчизняних вчених. По-третє, для того, щоб оцінити динаміку ТгС у сучасній економіці, необхідно визначити співвідношення між явною та неявною частинам трансакційних витрат. По-четверте, питання щодо обліку та оцінки ТгС підприємств досі залишається відкритим, а отже, потребує здійснення подальших наукових досліджень та вдосконалення методології бухгалтерського обліку даних витрат. По-п'яте, як встановлено під час дослідження, найбільш перспективними з вітчизняних є методики визначення та оцінювання ТгС є методики І. Булеева та О. Шепеленко, але й вони потребують удосконалення та адаптації на підприємствах. По-шосте, результати оцінки ТгС мають практичне застосування під час фінансового планування та управління витратами, забезпечення інвестиційної привабливості, конкурентоспроможності та економічної безпеки підприємств тощо.

Наук. керівн. Колесніченко І. М.

Література: 1. Малахов С. Трансакционные издержки в российской экономике / С. Малахов // Вопросы экономики. 1997. № 7. 2. Власенко О. П. Управление трансакционными затратами в агробизнесе: автореф. дис... канд. экон. наук: 08.00.04 / О. П. Власенко // Житомирский нац. Агроэкологический ун-т. – Житомир, 2009. – 20 с. 3. Лесных В. Минимизация трансакционных издержек / В. Лесных, Е. Попов // Общество и экономика. – 2005. – № 5. – С. 36–53. 4. Сото Э. де. Иной путь. Невидимая революция в третьем мире / Сото Э. де. – М.: Саталлаху, 1995. 5. Шишлова Т. А. Роль трансакционных издержек в международном маркетинге [Электронный ресурс] / Т. А. Шишлова. – Режим доступа: <http://www.mailo.shfsh@bfpq.ru>. – Название экрана. 6. Макалюк І. В. Необхідність і сутність управління трансакційними витратами на підприємствах / І. В. Макалюк // Сб. наукових трудов "Вестник НТУ "ХПИ": Технічний прогрес та ефективність виробництва. – 2011. – № 26. 7. Яцина В. В. Особливості визначення трансакційних витрат на підприємстві / В. В. Яцина // Сб. наукових трудов "Вестник НТУ

"ХПИ" : Технічний прогрес та ефективність виробництва. Вестник НТУ "ХПИ". – 2011. – № 26. 8. Бренделева Е. А. Неинституциональная экономическая теория : учебн. пособ. / Е. А. Бренделева. – М. : Дело и Сервис, 2006. 9. Сараева И. М. Проблемы оценки уровня транзакционных издержек в предпринимательском секторе экономики Украины / И. М. Сараева // Научные труды Дон НТУ. Серия: экономическая. Вып. 103-2. – Донецк : ДНТУ, 2006. – С. 153–159. 10. Булеев И. П. Управление транзакционными издержками в переходной экономике / И. П. Булеев // Ин-т экономики промышленности НАН Украины. – Донецк, 2002. – 154 с. 11. Данько М. Теоретико-методологічний аспект визначення трасакційних витрат / М. Данько // Економічна теорія. – 2007. – № 1.