

ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

Наталія ЛОХАНОВА

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНОЮ СТІЙКІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ

Проаналізовані підходи до обліку чинників зовнішнього середовища і трансакційних витрат в економічній літературі; визначені проблеми, пов'язані з організацією обліку, контролю і аналізу трансакційних витрат у сучасних умовах господарювання та можливі шляхи їх вирішення.

Ключові слова: *трансакційні витрати, потенційний капітал, потенційні зобов'язання, екологічні, соціальні, клієнтські активи, інституційні пастки.*

У сучасних умовах господарювання для забезпечення ефективного управління і підтримання стійкого розвитку підприємства змушені враховувати вплив чинників зовнішнього середовища на процес здійснення власної господарської діяльності. Однак для того, щоб врахувати такий вплив у ході прийняття управлінських рішень, має бути створена така управлінська інформаційна система, яка б забезпечила формування відповідної інформації про зовнішнє середовище, в якому перебуває компанія, та про зміни, що в ній відбуваються, що *актуалізує* тему дослідження.

Про необхідність створення управлінської інформаційної системи вищого порядку, яка б була здатна задовольнити вимоги користувачів не лише у внутрішній інформації, а й у різноманітній інформації зовнішнього середовища наголошується в роботах таких *вітчизняних дослідників*: Л. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, Л. А. Сухаревої, Н. М. Малюги, Є. П. Боримської, З. В. Гуцайлюка, С. Ф. Голова та ін.

Для визначення цієї системи автори застосовують терміни "контролінг", "стратегічний облік" тощо. Не зовсім погоджуємося з наведеною термінологією, оскільки вважаємо, що термін "облік" звужує зміст відповідної системи і тому не повною мірою прийнятний. Однак, не вдаючись у термінологічні суперечки, зазначимо, що справа не в тому, як назвати відповідну систему, а в тому, які завдання вона має вирішувати в умовах складного і мінливого ринкового середовища.

У цьому разі йдеться, як зазначалося вище, про інформаційну систему управління вищого рівня, в якій усі управлінські функції взаємопов'язані і забезпечують формування інформації як внутрішнього, так і зовнішнього характеру, що відповідно створює інформаційні передумови для правильної постановки і досягнення стратегічної мети підприємства. У такій системі для задоволення цілей управління мають знайти відображення різноманітні економічні об'єкти господарської діяльності і, зокрема, трансакційні витрати як один із важливих і водночас *недостатньо досліджених об'єктів*.

Мета статті полягає в оцінці підходів до обліку чинників зовнішнього середовища в сучасній економічній літературі, в тому числі до обліку трансакційних витрат; з'ясуванні проблем, пов'язаних з організацією обліку, контролю і аналізу трансакційних витрат у сучасних умовах господарювання, та визначенні можливих шляхів їх вирішення.

Насамперед слід звернути увагу на те, що відносно формування інформації про внутрішні процеси, що відбуваються на підприємствах, суттєвих проблем фактично немає. Добре побудована система бухгалтерського обліку забезпечує вирішення відповідного завдання. Однак аналогічний висновок не може бути зроблений відносно інформації про зовнішнє середовище. Така інформація, якщо і створюється, то над її накопиченням і обробкою працює низка часто розрізнених між собою відділів, наприклад, постачання, логістики, маркетингу та інших. Постає запитання: а чи можливе формування інформації про зовнішнє середовище в системі цілісного бухгалтерського обліку?

Відповідь на це запитання намагалися знайти і зарубіжні, і вітчизняні дослідники. При тому чітко простежуються два основні підходи до відображення чинників зовнішнього середовища в бухгалтерському обліку, запропоновані в сучасній економічній літературі [1, с. 137–143].

Перший підхід передбачає необхідність створення взагалі нової системи бухгалтерського обліку, так званої потрійної. Автором концепції обліку "в трьох вимірах" є Ю. Іджірі (Yuji Ijiri). Головна теза дослідника полягає в тому, що двовимірний бухгалтерський облік не є завершеною системою, котра в подальшому вже не розвивається. На думку автора, сутність одновимірного бухгалтерського обліку полягає в реєстрації величини майна підприємства. Додавання другого виміру дає змогу реєструвати розміри потоків доходів і витрат, розмір яких окреслює причини змін величини майна. Природним поштовхом до третього виміру постає використання таких категорій, які б пояснили причини зміни величини потоків доходів і витрат [1, с. 137–138; 2, с. 746].

Як зазначено в праці за редакцією Ф. Ф. Бутинця [1, с. 138], "...аналогом звіту про майно у вітчизняній практиці постає баланс (форма № 1), звіту про доходи – Звіт про фінансові результати (форма № 2). Новою формою звітності в трансформаційному економічному середовищі має стати Звіт про сили (в першу чергу, зовнішні, які значно впливають на зміну потоків доходів і витрат)".

У роботах Ю. Іджірі визначено два показники, які є предметом вимірювання у другому вимірі бухгалтерського обліку: дохід (income) і поштовх (тобто рушійна сила) (momentum) [2, с. 748–749]. При цьому дохід відображає приріст власного майна за період як різницю між величиною власного майна на кінець і на початок періоду. Поштовх є величиною, котра характеризує темп зміни власного майна в часі, здатність підприємства створювати прибуток. Тобто він відображає темп зміни власного майна, або, що є рівнозначним, темп досягнення результату. Результат вимірюється в грошових одиницях, а поштовх – у грошових одиницях за період (наприклад, грн./період). Темп змін поштовху в часі визначається через вплив економічних сил [1, с. 139; 2, с. 748].

Однак для застосування моделі бухгалтерського обліку, запропонованої Ю. Іджірі, необхідно здійснити підбір системи економічних сил. Проте яким чином це зробити, які конкретні методики визначення переліку відповідних сил застосовувати автор не запропонував. І загалом проблема визначення і вимірювання економічних сил, як

окреслено в праці за редакцією Ф. Ф. Бутинця [1, с. 139], є проблемою, що не знайшла до даного моменту ефективного вирішення.

Тому як альтернативу тривимірній системі обліку Н. М. Малюга і Є. П. Боримська [1, с. 139–146] запропонували інший підхід до відображення чинників зовнішнього середовища. В основу підходу покладена теза про доцільність відображення переваг зовнішнього середовища в активі бухгалтерського балансу. За таких умов з метою відображення достовірної інформації в системі бухгалтерського обліку з'являється необхідність вести облік не тільки в системі майнових і результатних рахунків, а й у новій системі рахунків, яка названа авторами калактичною. В ній має знайти відображення достовірна інформація про вплив як внутрішніх, так і зовнішніх чинників на систему бухгалтерського обліку.

При цьому, як пропонують автори, на рахунках калактичного типу, відкритих для організації обліку нових об'єктів, може формуватися вичерпна інформація про дію тих чи інших економічних сил (зовнішніх: дія сил природи, загальна соціально-політична ситуація в країні, економічні катаклізми; внутрішніх: дослідництво, фінансові інвестиції тощо). Як зазначено в праці Ф. Ф. Бутинця [1, с. 141], за допомогою цієї системи рахунків вимірюється вплив за певний період сукупності економічних чинників на зміну доходів і витрат діяльності. Таким чином, у цій групі рахунків записуються результати досліджень причин приросту доходів і витрат протягом певного проміжку часу. Якщо застосовувати термінологію першого підходу, про який йшлося вище, запропонованого Ю. Іджирі і розвинутого М. Добією [3, с. 21], так реєструються зміни економічного поштовху (рушійної сили).

У розвиток відповідної концепції у зв'язку із запровадженням нової системи рахунків бухгалтерського обліку Н. М. Малюга і Є. П. Боримська пропонують видозмінити структурну побудову балансу [1, с. 141–142]. При цьому в лівій частині балансу, крім традиційної складової у вигляді всіх видів економічних ресурсів, що контролюються підприємством унаслідок минулих подій і використання яких, як очікується, приведе до отримання прибутку в майбутньому, також пропонується відображати нові види активів – екологічні, соціальні, клієнтські. Перша група активів пов'язується авторами з межами капіталізації трансформаційних витрат, а друга – з межами капіталізації трансакційних витрат [1, с. 142].

Що стосується пасиву у запропонованій структурі балансу, то в ньому передбачається відокремлювати поряд із традиційною складовою у вигляді власного і залученого капіталу нову складову – так званий потенційний капітал і потенційні зобов'язання [1, с. 142–143], що забезпечує балансування для нововведених груп активів (соціальних, екологічних і клієнтських).

Вважаємо обидва запропонованих підходи до обліку чинників зовнішнього середовища в системі бухгалтерського обліку цікавими з наукової точки зору. Водночас не можемо не звернути увагу на їх певні обмеження.

Перший варіант, запропонований Ю. Іджирі, як зазначалося вище, потребує подальшого опрацювання, оскільки не містить конкретних методик визначення і вимірювання економічних сил.

Другий варіант, окреслений у праці за редакцією Ф. Ф. Бутинця [1, с. 128–156], також потребує подальшого обґрунтування. Зокрема, на нашу думку, обмеження цього підходу пов'язані з наступним.

По-перше, залишається спірною можливістю капіталізації значної частини трансакційних витрат і відповідне їх зарахування до активів.

Наприклад, розглянемо ситуацію з так званими "клієнтськими активами" [1, с. 144–145]. Так, відповідно до вимог МСФЗ 38 "Нематеріальні активи" і однойменного національного П(С)БО 8, витрати, пов'язані з внутрішньогенерованими клієнтськими взаємовідносинами (портфелем клієнтів), не підлягають капіталізації і не є активом. Лише у разі об'єднання компаній відповідно до МСФЗ 3 "Об'єднання компаній" відповідні об'єкти підлягають визнанню і відображенню у складі активів, якщо вони можуть бути ідентифіковані. У праці за редакцією Ф. Ф. Бутинця [1, с. 144–145] пропонується вважати списки клієнтів активом навіть у ситуації, якщо вони відносяться до власного бізнесу і не були об'єктом купівлі-продажу в процесі об'єднання компаній. З одного боку, не можна погодитися з аргументами авторів, що можливість отримання юридичних прав на ринкові активи, в тому числі компіляції (бази) даних клієнтів, закріплена Цивільним кодексом України, згідно з яким вони є об'єктами авторського права, якщо за відбором чи упорядкуванням їх складових – це результат інтелектуальної діяльності [4]. І в цьому разі зрозуміло, що тим самим створюються підстави для дотримання критерію контрольованості як одного з найважливіших критеріїв визнання об'єкта активом. Однак, з іншого боку, що стосується другого критерію визнання активом – здатності приносити економічні вигоди в майбутньому і можливості надійно їх оцінити, не може бути такого однозначного висновку. Здатність так званих "ринкових (клієнтських) активів" забезпечити економічні вигоди шляхом генерації виручки від продажу товарів, продукції, робіт, послуг є можливою, але не очевидною. Чи забезпечить внутрішньо створений список клієнтів шляхом його використання в господарській діяльності грошовий потік, чи ні – це питання відкрите і неоднозначне. Можливість отримання економічних вигод шляхом продажу відповідного списку також є спірним питанням доти, доки така подія не відбулася. Тому вести мову про повну відповідність внутрішньо генерованих списків клієнтів критеріям визнання нематеріальним активом, на нашу думку, можна не завжди. До того ж постає питання, як надійно оцінити вартість таких об'єктів, яким чином розмежувати між собою витрати на підтримання бізнесу від витрат на створення баз клієнтів. Все це залишається незрозумілим.

Тому логіка МСФЗ 38 і П(С)БО 8, які чітко забороняють капіталізацію відповідних витрат, є прийнятною і такою, що відповідає принципу консерватизму з Концептуальних основ складання фінансової звітності. Інші ж підходи вважаємо суперечливими і такими, що потребують додаткового обґрунтування.

Охарактеризуємо так звані "екологічні активи". У цій групі об'єктів частина витрат підприємств на забезпечення захисту навколишнього середовища міститься у складі об'єктів, що є активами підприємства в їх традиційному розумінні. Наприклад, витрати на виведення основних засобів з експлуатації і відновлення навколишнього середовища під час їх ліквідації за правилами діючих МСФЗ 16 і П(С)БО 7 мають бути враховані у складі первісної вартості основних засобів під час їх введення в експлуатацію з одночасним створенням забезпечення. Що стосується інших видів екологічних витрат, то слід з'ясувати, про які конкретно витрати йдеться. Якщо маються на увазі витрати на участь підприємства в різних програмах із захисту навколишнього середовища, що не пов'язані прямо з виробничою діяльністю самого підприємства, наприклад, витрати на озеленення території міста чи інші витрати на участь в екологічних муніципальних програмах, то такі витрати не пов'язані зі створенням ідентифікованого активу, що контролюється підприємством, і відносно них важко оцінити, чи зможуть вони принести йому реальні економічні вигоди. Тобто в цьому

разі критерії визнання активами недотримані. Якщо ж до "екологічних активів" зарахувати витрати на розробки, спрямовані на отримання більш якісної і екологічно чистої продукції, чи якісь інші аналогічні розробки екологічної спрямованості, то такі витрати можуть бути визнані як нематеріальний актив і сьогодні, якщо будуть дотримані критерії визнання витрат на розробки, передбачені МСФЗ 38 і відповідного П(С)БО 8.

Перелік витрат на екологію можна продовжити, однак мета дослідження в цьому разі не полягає в тому, щоб перерахувати всі їх можливі види, а тільки в тому, щоб звернути увагу на те, що більшість екологічних витрат, які мають бути капіталізовані і відповідають критеріям визнання активами, і зараз потрапляють до балансу компаній. А отже, доцільності відокремлювати якісь інші "екологічні активи" немає.

Питання доцільності відокремлення додатково так званих "соціальних активів" висвітлювати не будемо, оскільки через відсутність конкретних прикладів [1, с. 152–154] не зрозуміло, які саме об'єкти, що зараз не враховані на балансах компаній, пропонуються до них відносити.

По-друге, доповнення балансу новими видами активів (екологічними, соціальними і клієнтськими) пов'язується з межами капіталізації трансакційних витрат, однак самі собою трансакційні витрати не в усіх випадках пов'язані зі створенням переваг для підприємства і у значній частині ситуацій стосуються витрат для суб'єкта господарювання, а отже, взагалі не можуть потрапити до балансу, оскільки мають бути списані на витрати періоду. Хоча це не означає, що відповідний об'єкт втрачає інтерес як новий об'єкт обліку.

Відносно трансакційних витрат, на нашу думку, мова має йти не стільки про необхідність їх капіталізації, скільки про доцільність формування більш докладної інформації про ці витрати з метою їх оптимізації. Тобто, коли йдеться про облік трансакційних витрат, головне не в тому, щоб ввести їх до складу балансу в капіталізованому вигляді і тим самим завищити вартість майна підприємства, а щоб організувати контроль за процесом їх виникнення. І саме це, на наш погляд, і становить найбільш суттєву проблему, оскільки трансакційні витрати є розосередженими в обліку, при тому певна їх частина взагалі не потрапляє до облікової інформаційної системи.

Отже, обидва розглянутих підходи щодо врахування зовнішнього середовища в обліку мають певні обмеження. Однак за будь-яких умов вже той факт, що вони привертають увагу щодо необхідності змін у парадигматиці ведення обліку і містять спроби врахувати нові економічні об'єкти, заслуговує на позитивну оцінку.

Загалом погоджуємося, що саме трансакційні витрати на сьогодні є одним з найбільш цікавих і недостатньо досліджених економічних об'єктів. При тому, на нашу думку, саме через організацію обліку, контролю і аналізу трансакційних витрат може бути вирішено завдання їх оптимізації, що відповідно забезпечує суттєві резерви для підвищення ефективності господарської діяльності загалом. І тому здійснимо їх дослідження докладніше.

Поняття "трансакційні витрати" було введено Г. Коузом у 1937 р. у роботі "Природа фірми" і розглядалося як "витрати використання механізму цін", "здійснення трансакцій обміну на відкритому ринку". Категорія трансакційних витрат отримала подальший розвиток у роботі "Проблема соціальних витрат", яка вийшла в 1960 р. При тому Г. Коуз використав категорію "витрати ринкових трансакцій" і пояснив їх сутність так: "...щоб здійснити ринкову трансакцію, необхідно визначити, з ким бажано укласти угоду і на яких умовах, провести попередні перемовини, підготувати контракт, зібрати дані, щоб впевнитися в тому, що умови контракту виконуються, і таке інше" [5].

К. Далман уточнив зміст категорії "трансакційні витрати", сформулювавши їх як витрати збору і обробки інформації, витрати проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю і юридичного захисту виконання контракту [5].

Питання трансакційних витрат у подальшому розглядалося у межах наукових розробок із теорії фірми в роботах низки дослідників: А. Алчіяна і Г. Демсеца, У. Меклінга і М. Дженсена, Й. Барцеля, О. Уільямсона та інших. Як зазначає Є. В. Ніколаєва [5], посилаючись на думку багатьох інших економістів, найбільш вагомий внесок у розвиток теорії трансакційних витрат фірми зробив О. Уільямсон, який у праці "Економічні інститути капіталізму" (1985) здійснив розробку і в подальшому застосував для дослідження різних організаційних структур на мікрорівні основні методологічні принципи теорії.

До них зараховані такі основні принципи:

1. Трансакція є базовою одиницею аналізу.
2. Будь-яку проблему, яку прямо чи непрямо можна розуміти як контрактну, корисно вивчати з точки зору мінімізації трансакційних витрат.
3. Економія трансакційних витрат досягається шляхом диференційованого закріплення різних трансакцій за структурами управління ними (що представляють собою організаційні оболонки контрактних відносин, у межах яких забезпечується стійкість останніх) тощо.

Категорія трансакційних витрат у сучасній економічній теорії розглядається дуже широко і використовується для визначення витрат, що виникають у ході обміну товарами, у зв'язку із юридичними зобов'язаннями, угодами короткотермінового і довготермінового характеру, що потребують детального документального оформлення і передбачають взаєморозуміння сторін.

За визначенням О. Уільямса, трансакційні витрати – це витрати, що не пов'язані з процесом виробництва. При цьому відокремлюють трансакційні витрати, що виникають при укладанні проекту договору, веденні перемовин і забезпеченні гарантій угоди, і трансакційні витрати, пов'язані з неефективною адаптацією і коригуванням договору і які виникають, коли реалізація контракту не здійснюється за встановленим курсом унаслідок "пробілів" у договорі, помилок, упущень і непередбачених зовнішніх обставин [5].

Огляд економічної літератури засвідчує, що загальноприйнятої класифікації трансакційних витрат зараз немає, кожний з авторів під час розгляду відповідного питання відокремив певну групу витрат, яку вважав найбільш цікавою. Наприклад, Дж. Стиглер виокремив серед трансакційних так звані "інформаційні витрати", О. Уільямсон – "витрати опортуністичної поведінки", М. Дженсен і У. Меклінг – "витрати моніторингу за поведінкою агента і витрати його самообмеження", Й. Барцель – "витрати виміру", П. Мілгром і Дж. Робертс – "витрати впливу", Г. Хансманн – "витрати колективного прийняття рішень". К. Далман додав "...витрати збору і переробки інформації, витрати проведення перемовин і прийняття рішень, витрати контролю і юридичного захисту виконання контракту", С. Чун до трансакційних зарахував всі витрати, крім власне витрат виробництва [6]. Систематизацію різноманітних класифікацій трансакційних витрат здійснено в роботі Г. Капелюшнікова [7].

Наведений перелік груп витрат дає змогу зробити висновок, що більшість з них не може вважатися безпосередньо об'єктами традиційного бухгалтерського обліку, який фіксує сталі факти господарського життя, тобто господарські операції, що вже відбулися, оскільки частина навіть фактично понесених трансакційних витрат не

фіксується в обліку. До того ж під час оцінки і аналізу трансакційних витрат поряд з аналізом фактичних витрат не менше значення має аналіз очікуваних витрат, що можуть бути понесені залежно від того, яке управлінське рішення буде прийнято. І саме з таких позицій вони становлять найбільший інтерес.

Слід зазначити, що на сьогодні практично будь-яка угода потребує здійснення певних трансакційних витрат, оскільки передбачає проведення перемовин, установлення інших контактів з контрагентами, власне укладення самого контракту, що потребує юридичного супроводження тощо. При цьому трансакційні витрати виникають як у зв'язку з входженням підприємства в контакт із зовнішніми суб'єктами (контрагентами, державними інститутами тощо), так і в межах самого підприємства, враховуючи, що підприємство становить собою певну ієрархічну структуру і тому також зазнає внутрішніх ускладнень при прийнятті рішень щодо укладання угод тощо.

Щодо економічної стійкості підприємства і трансакційних витрат, слід зазначити, що, з одного боку, здійснення окремих видів трансакційних витрат сприяє підвищенню економічної стійкості підприємства, з іншого боку, навпаки, певна група трансакційних витрат впливає негативно на рівень економічної стійкості. Для останньої групи витрат рекомендуємо застосовувати термін "ізотопні трансакційні витрати", що підкреслює їх шкідливий характер.

Щодо питання про організацію обліку трансакційних витрат, на перший погляд, найбільш оптимальним шляхом узагальнення даних про них вважається накопичення інформації на окремому рахунку. Однак проблема облікового відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку полягає в тому, що в кожному обліковому об'єкті закладена частина трансакційних витрат, тобто цей вид витрат розсіяний між різними частками майна і зобов'язань підприємства. І завдання, яким саме шляхом здійснити системне узагальнення інформації про ці витрати, нині залишається невирішеним.

Загалом можна визначити такі основні проблеми відображення в обліку трансакційних витрат:

1) трансакційні витрати розосереджені між різними обліковими об'єктами, що ускладнює їх узагальнення;

2) найбільш ефективним з позицій підтримання економічної стійкості підприємства вважається проведення аналізу трансакційних витрат не за фактичними даними, а очікуваними, прогнозними з метою оптимізації їх рівня. Однак для вирішення цього питання необхідне ґрунтовне дослідження складу цих витрат, оцінка основних причин їх виникнення на різних стадіях господарської діяльності, прогноз їх величини за різних умов, що є доволі складним процесом;

3) значна частина трансакційних витрат має нелегальний характер і через ці причини взагалі не фіксується в офіційній системі вітчизняного бухгалтерського обліку, хоча здійснює суттєве навантаження на бізнес, наприклад, це стосується витрат на оплату "відкатів", які виплачуються для сприяння в укладенні угод. У цьому разі слід зазначити, що при веденні так званого "внутрішнього обліку" відповідні суми витрат враховуються особами, що приймають рішення, однак, відображення їх у системі офіційного обліку і звітності за наших умов є практично неможливим, бо це вияв участі в незаконних корупційних схемах;

4) частина трансакційних витрат вітчизняних підприємств є неефективною за суттю, що зрозуміло без будь-якого додаткового аналізу, однак у суб'єкта господарювання взагалі відсутня можливість впливати на їх рівень. Наприклад, наведемо ситуацію з

витратами на обов'язкову сертифікацію товарів, устаткування та інших цінностей, які ввозяться в Україну.

Загалом не заперечуючи необхідність проведення відповідного контролю за якістю цінностей, що імпортується в країну, слід звернути увагу на те, що процес проведення сертифікації у багатьох випадках має формальний характер і спрямований не стільки на вирішення завдання "забезпечення якості продукції", скільки на отримання доходу у вигляді плати за сертифікацію та одержання інших благ, які постають для підприємства типовими трансакційними витратами неефективного характеру, а для кінцевого споживача є безкорисними. Зазначимо, що при сертифікації серійної продукції контролювати можуть виробництво шляхом проведення його обстеження. При цьому мета обстеження виробництва полягає в тому, що здійснюється визначення відповідності фактичного стану виробництва вимогам документації, підтвердження можливості підприємства виготовляти продукцію відповідно до вимог нормативних документів, що діють в Україні. І якщо підприємство планує завозити устаткування чи товари, наприклад, з Німеччини, Польщі чи іншої країни, то таке обстеження має проводитися на підприємстві-продавці в країні, з якої здійснюється імпорт. При тому наявність сертифіката якості, виданого тією самою країною, не береться в розрахунок. Вітчизняне підприємство стає змушеним оплатити відрядження групі експертів з України, які мають провести відповідне обстеження виробництва і надати свій висновок. На скільки таке обстеження реально необхідне, якщо в іноземного постачальника є визнаний у межах Європейського Союзу сертифікат якості? За суттю воно не дає нічого корисного ні підприємству-імпортеру, ні кінцевим споживачам в Україні. Вважаємо, що це типові неефективні трансакційні витрати, відносно яких мають бути прийняті загальнодержавні рішення шляхом внесення змін у нормативну базу щодо сертифікації продукції в Україні. Мається на увазі, що доцільним є узгодження вітчизняної сертифікаційної системи з європейською і уникнення подвійної сертифікації товарів при імпорті з тих країн, сертифікаційні системи яких є прийнятними для нашої країни.

Не можна не звернути увагу ще на одну групу трансакційних витрат, які змушені нести вітчизняні підприємства, якщо вони хочуть здійснювати свою господарську діяльність в Україні, і які зараз відображаються в офіційній системі бухгалтерського обліку, але є свідомо неефективними. Це витрати на сплату додаткових послуг, що нав'язуються суб'єкту господарювання з боку державних підприємств (інститутів), наприклад, УМВС, податкових органів, органів місцевого самоврядування тощо, і які за суттю також є певним виявом корупційних дій, але узаконених на державному рівні.

Наприклад, всім суб'єктам господарювання відома ситуація з необхідністю отримання електронних ключів для здачі звітності, послуги з формування яких спочатку були безкоштовними, а потім стали платними. При тому надання цих послуг передається окремій групі підприємств, пов'язаних певними відносинами з податковими органами. Для підприємства – це типові неефективні трансакційні витрати, але для продовження своєї діяльності воно змушене періодично оплачувати відповідні послуги. Ситуація з УМВС України схожа – при наданні послуг для отримання закордонного паспорта співробітником підприємства для від'їзду в закордонне відрядження, поряд зі сплатою послуг ОВІРУ, вартості бланку і державного мита, необхідно додатково сплатити вартість так званих "інформаційних послуг" на рахунок "третьої особи". Отже, маємо типові неефективні трансакційні витрати, які є тягарем

для бізнесу, однак ніяким чином не підвищують ефективність його господарської діяльності.

Фактично підприємство постійно потрапляє в так звані "інституційні пастки", тобто в ситуації, де воно змушене нести суттєві трансакційні витрати, оплачуючи різноманітні послуги державних чи пов'язаних із ними інститутів для того, щоб отримати право на здійснення власної господарської діяльності.

Перелік прикладів можна продовжити, однак у цьому разі мета полягає не у виявленні всіх відповідних ситуацій виникнення неефективних трансакційних витрат, а лише в тому, щоб наголосити, що для підняття рівня економічної стійкості вітчизняних підприємств необхідно звернути увагу на наявність такої проблеми, для вирішення якої мають бути задіяні загальнодержавні механізми упорядкування нормативної бази і боротьби з корупцією.

На перший погляд, це питання не стосується власне бухгалтерського обліку, однак вважаємо, що саме облік може продемонструвати, яку саме частку витрат підприємство вкладає без вигоди, тобто які витрати є неефективними з позицій як підприємства, так і економіки України загалом, і в такому контексті ця проблема заслуговує на увагу.

Ще одна обставина, на нашу думку, потребує дослідження відносно трансакційних витрат. Вважаємо, що саме рівень відповідних груп цих витрат може бути показником, який дає змогу оцінити ефективність (або неефективність) роботи окремих груп управлінського персоналу. І тому відокремлення цих витрат бажано здійснювати під час складання бюджетів (планів, прогнозів) і в подальшому звітів про їх виконання. Наприклад, звернемо увагу на такий вид трансакційних витрат, як "витрати на проведення перемовин". Так, що відповідні витрати є необхідними для укладання договорів (контрактів), спрямованих на обслуговування господарської діяльності, однак якщо постійно оцінювати і відстежувати рівень цих витрат, то можна стверджувати про ефективність (або неефективність) витрат на переговорний процес осіб, що здійснюють відповідні управлінські функції.

Аналіз витрат на укладення договорів протягом певного проміжку часу, на наш погляд, дасть можливість визначити, по-перше, резерви можливого їх зниження, по-друге, виявити осіб, які з метою задоволення власних економічних інтересів і не на користь підприємства (на збиток інтересів власників) завищують відповідні витрати, укладаючи угоди з певною групою контрагентів (так звана "опортуністична поведінка").

Вважаємо, що групування витрат на трансформаційні і трансакційні має зайняти важливе місце при укладанні бюджетів компаній і прийнятті управлінських рішень, поряд з групуваннями витрат на контрольовані та неконтрольовані, релевантні і нерелевантні та інші. При тому різні групування можуть накладатися одні на одні, тобто певні трансакційні витрати можуть бути контрольованими і релевантними, тоді як інші, навпаки, неконтрольованими і нерелевантними.

У цьому разі лише окреслено поле проблемних аспектів відносно доцільності дослідження трансакційних витрат у системі обліку, контролю і аналізу вітчизняних підприємств. Як бачимо, проблем у цій сфері певною мірою значно більше, ніж способів їх вирішення. Однак, незважаючи на це, вважаємо, що саме актуалізація проблеми обліку трансакційних витрат має важливе значення для пошуку шляхів підвищення економічної стійкості вітчизняних суб'єктів господарювання в сучасних умовах.

На наш погляд, взаємодія підприємства з різноманітними інститутами й іншими зовнішніми суб'єктами з фінансової точки зору, поряд із іншими чинниками, знаходить втілення саме в складі і сумі трансакційних витрат.

При цьому, з одного боку, трансакційні витрати можуть формувати для підприємства переваги щодо привілеїв у веденні бізнесу, а з іншого – вони можуть бути тягарем, що обтяжує бізнес, і типовими втратами, які не забезпечать жодних економічних вигод.

Отже, інформаційна система підприємства має забезпечити інформацію для того, щоб при прийнятті управлінських рішень можна було оцінити, чи доречно нести певні види трансакційних витрат, наприклад, для отримання вигаду в тендері, чи є такі витрати ефективними або неефективними; чи доречно здійснювати сертифікацію виробництва, чи достатньо сертифікувати окремих товар, який ввозиться в країну тощо. Тобто підприємствам необхідно накопичувати відповідні дані, і тому трансакційні витрати мають стати окремим об'єктом обліку, незважаючи на всі труднощі їх обрахування.

Вважаємо, що немає сенсу вводити окремий єдиний рахунок для накопичення трансакційних витрат, оскільки, як було зазначено вище, вони є дуже розосередженими між різними об'єктами обліку і відповідно рахунками. Однак застосування класифікації витрат (трансформаційні і трансакційні) необхідне під час укладання бюджетів на всіх рівнях управління з метою подальшого аналізу кожної із складових. До того ж на рівні аналітичного обліку трансакційні витрати можуть відокремлюватися як окремі статті собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут тощо.

І хоча значною мірою вплив на окремі групи трансакційних витрат здійснюють поза межами підприємства, інтерес до них з позицій власне бізнесу стійкий, бо саме бізнес має прийняти рішення про те, яким чином спрямувати власні ресурси для найбільш ефективного їх використання.

На підставі проведеного дослідження можна зробити *такі основні висновки*:

1. Сучасний стан розвитку вітчизняних суб'єктів господарювання в складних економічних умовах фінансово-економічної кризи, яка не завершується, а тільки переходить у нові форми, висуває на перший план необхідність врахування зовнішніх чинників для забезпечення достатнього рівня економічної стійкості підприємств. Це відповідно ставить завдання перед інформаційною системою будь-якого економічного суб'єкта – надати дані про дію зовнішніх чинників, що впливають на стан економічної стійкості.

2. Одним із виявів дії різноманітних інститутів і зовнішніх суб'єктів щодо підприємства з фінансової точки зору є трансакційні витрати.

3. Трансакційні витрати є відомим поняттям у неінституціональній економічній теорії, але новим об'єктом обліку і контролю. Вони розглядаються як будь-які витрати, крім витрат виробництва, пов'язані з виконанням функції обміну, котрі виникають у процесі налагодження відносин між економічними суб'єктами.

4. Облік витрат для цілей управління має чітко відокремлювати трансформаційні і трансакційні витрати, при тому у межах останніх можуть бути виділені ефективні та неефективні, контрольовані і неконтрольовані, релевантні та нерелевантні витрати тощо. Тобто відомі класифікації витрат, які традиційно використовуються при прийнятті управлінських рішень, мають бути доповнені новими групуваннями із подальшим розкриттям їх взаємозв'язку.

5. Узагальнення даних про трансакційні витрати може здійснюватися шляхом їх відокремлення в системі аналітичного обліку окремими статтями у складі собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут тощо.

6. Контроль за процесом формування трансакційних витрат доцільно здійснювати в превентивному режимі на стадії прийняття управлінських рішень і закладати

нормативи відповідних витрат у бюджети окремих відділів і служб, які мають повноваження їх контролювати.

Вважаємо, що проблеми обліку, контролю і аналізу трансакційних витрат потребують подальшої уваги з боку вітчизняної науки і практики, і містять ще багато цікавого для пошуку резервів підвищення економічної стійкості суб'єктів господарювання, а отже, потребують подальших наукових досліджень.

Література

1. *Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы : моногр. / [Ф. Ф. Бутынец и др.] ; под общ. ред. Ф. Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 484 с.*
2. Ijiri Y. *Framework for Triple-Entry Bookkeeping* / Y. Ijiri // *The Accounting Review*. – 1986. – № 4. – P. 745–759.
3. Dobija M. *Teoretyczne i organizacyjne podstawy systemu trojwymiarowej rachunkowosci* / M. Dobija // *Zeszyty naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie*. – 1990. – № 329. – S. 19–33.
4. *Цивільний кодекс України № 435-IV від 16 січня 2003 р.*
5. Николаева Е. В. *Эволюция взглядов на проблему трансакционных издержек [Электронный ресурс]* / Е. В. Николаева. – Режим доступа : <http://www.lib.csu.ru/vch/102/006.pdf>.
6. Дмитриева Л. Н. *Классификация внутренних трансакционных издержек, возникающих в процессе управленческой деятельности [Электронный ресурс]* / Л. Н. Дмитриева. – Режим доступа : <http://www.hr-portal.ru/article/klassifikatsiya-vnutrennikh-transaktsionnykh-izderzhek-voznikayushchikh-v-protsesse-upravlen>.
7. Капелюшников Р. *Категория трансакционных издержек [Электронный ресурс]* / Р. Капелюшников. – Режим доступа : <http://ecomanager.narod.ru/inst/webogr.htm>.

Редакція отримала матеріал 23 грудня 2011 р.