

ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ ДЛЯ ПОТРЕБ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Розглянуто підходи до класифікації трансакційних витрат з метою
відображення їх в обліку*

Постановка проблеми. Розмаїття трансакційних витрат та широта даного поняття зумовили цілу низку їх класифікацій. Здебільшого дослідники розглядають класифікації трансакційних витрат відповідно до договірного процесу. Однак, незважаючи на єдність вихідного постулату, кожен автор наводить власні підходи до класифікації за власними визначеними класифікаційними ознаками.

Класифікація трансакційних витрат підприємства дозволить чітко їх виділити, визначити ті витрати, які є пріоритетними, організувати їх контроль, визначити заходи щодо їх зменшення, а також методику їх обліку. Для того, щоб оптимізувати класифікацію трансакційних витрат для потреб обліку та контролю на підприємстві, необхідно розглянути та проаналізувати ті погляди та підходи, які наявні в літературі на даний момент.

Аналіз досліджень та публікацій. Проблеми класифікації трансакційних витрат піднімалися в працях таких вітчизняних та зарубіжних вчених: С.І. Архієреєв, С.Ю. Барсукова, С.О. Біла, О.А. Бондаренко, П.В. Брінь, С.В. Кузьминов, С.В. Лосєв, В.І. Милошик, Д. Норт, В.М. Полтерович, Томас М. Фишер, А.Є. Шастіко, Т. Еггерстон, М. Олсон та ін.

Виклад основного матеріалу. Найпоширенішою можна назвати класифікацію трансакційних витрат, яка поділяє їх на п'ять груп, а саме: витрати на пошук інформації, витрати на ведення переговорів, витрати вимірювання, витрати специфікації та захисту прав власності та витрати опортуністичної поведінки. Це найпоширеніша класифікація, але не єдина. В таблиці 1 представлено підходи до класифікації трансакційних витрат, запропоновані вітчизняними та зарубіжними авторами.

Дані підходи здебільшого підтримують загальноприйнятую класифікацію. Але серед них можна виділити досить цікаві види трансакційних витрат. Так, С.О. Біла [5] виділяє витрати "інституціонального склерозу". Вона зазначає, що досить часто, з метою економії трансакційних витрат, економії часу і зусиль, бюрократичні та ієрархічні зв'язки замінюють прямі зв'язки фірми з іншими фірмами. Водночас постійні зміни зовнішніх умов, або ж найменша нестабільність, ілюструють всю неспроможність такої "економії". Отже, до витрат "інституціонального склерозу" можна віднести як прямі витрати, внаслідок збільшення бюрократичних процедур та витрат фірми на їх забезпечення, так і опосередковані. До останніх слід віднести витрати, що виникають внаслідок несвоєчасності реакції фірми на зовнішні зміни; несвоєчасності освоєння випуску нової продукції тощо. Про цю особливість діяльності фірми досить багато писав М. Олсон. Саме йому належить і термін "інституціональний склероз" [27, с. 78].

Таблиця 1. Підходи до класифікації трансакційних витрат різними авторами

Види витрат	Автор														
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Витрати пошуку інформації															
Витрати виявлення альтернатив															
Витрати проведення переговорів та укладання угод		+	+	+		+	+				+	+	+	+	+
Витрати вимірювання		+	+	+			+				+		+	+	+
Витрати здійснення розрахунків	+														
Витрати укладання контрактів	+														
Витрати спеціфікації і захисту прав власності	+	+	+	+			+		+		+	+	+	+	+
Витрати опортуністичної поведінки (витрати виокремлення)	+	+	+				+		+	+	+	+	+	+	+
Витрати колективного прийняття рішень									+						
Витрати непередбачених подій	+														
Витрати непередбачених дій контрагентів	+														
Витрати, пов'язані із можливим різночитанням положень контракту	+														
Витрати неузгодженості законодавства та інших нормативних актів	+														

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Витрати через відсутність дієвого контролю та примусу до дотримання законодавчих норм	+														
Витрати політизації			+												
Витрати моніторингу					+							+			
Інформаційні витрати	+									+					
Витрати примусу					+					+					
Витрати масштабу										+					
Витрати поведінки										+					
Витрати дії (пов'язані з подоланням незрозумілості інформаційного простору)								+							
Витрати бездіяльності (виникають у випадку невиконання потрібних транзакційних дій)								+							
Витрати створення, впровадження і ліквідації формальних правил					+										
Витрати перевірки на предмет договору конституційності					+										
Витрати втрачених можливостей		+													
Витрати "інституціонального склерозу"		+													
Витрати статусної активності		+													
Витрати на підтримку спільності переконань		+													

Як видно з табл. 1, одні й ті ж види трансакційних витрат у різних авторів мають різні назви (витрати пошуку інформації, витрати виявлення альтернатив, інформаційні витрати; витрати вимірювання та витрати здійснення розрахунків тощо). Дана різноманітність підходів до класифікації є перешкодою до розробки єдиної методики бухгалтерського обліку.

На основі підходу до трансакційних витрат як до економічних витрат, що включають неявні витрати (втрати), які визначаються за альтернативним принципом, С. І. Архієреєвим було запропоновано визначення трансакційних витрат як сукупності втрат, що виникають при обміні правами власності, і затрат, призначених для зменшення цих втрат, це дозволило йому виділити такі типи трансакційних витрат як трансакційні затрати і трансакційні втрати. Також відповідно до структури трансакцій вчений поділяє трансакційні витрати на витрати товарних трансакцій (трансакційні витрати у вузькому сенсі), витрати інституційних трансакцій (креативних) та витрати підтримки інституційних норм (репродуктивних трансакцій) [2, с.15].

Витрати шантажу – той вид витрат, який було виділено М. А. Йохна [8].

Чумаченко Б., Лавров К. досліджуючи міжнародний трансфер технологій, а саме досвід американських корпорацій, виділили додаткові витрати на технологію: вимушені витрати на оплату постпатентного використання технологій за умови існування нових технологій, витрати на використання ноу-хау після закінчення строку дії договору, витрати на передбачення компенсації витрат на поліпшення переданих технологій та витрати на утримання цін на продукцію, виготовлену за переданими технологіями [24].

Трансакційні витрати, пов'язані з контролем і розподілом відповідальності, виділяли Я.І. Кузьминов, М.М. Юдкевич. До переліку даних витрат вони відносили витрати солідарної відповідальності (полягають у неоднаковому ступені забезпеченості ризиків неефективної спільної діяльності капіталами сторін), витрати неефективного розподілу власності (полягають у тому, що прибуток партнера фіксований і не залежить від ефективності його роботи), витрати на право старшого партнера (полягають у дисонансі прибутків від діяльності та наданих повноважень “старшого” партнера, таким чином старший партнер може укласти не вигідні контракти, отримуючи за це доходи у вигляді хабарів, що призводить до збитків інших учасників угоди) [11].

Досить змістовну класифікацію наводить С. Суворова (табл. 2).

Таблиця 2. Класифікація трансакційних витрат [20]

Класифікаційна ознака трансакційних витрат	Класи, види
1	2
За призначенням та змістом	Витрати пошуку інформації
	Витрати ведення переговорів
	Витрати вимірювання кількості та якості товарів, що вступають в обмін
	Витрати специфікації та захисту прав
	Витрати опортуністичної поведінки
За характером	Специфічні трансакції
	Повторювані трансакції
	Невизначені трансакції

Продовження табл. 2

1	2
За типом контракту	Класичний контракт – разові та повторювані угоди по стандартним товарам
	Неокласичний контракт – угоди середнього рівня специфічності
	Контракти відносин – угоди високо специфічні
За суб'єктами	Трансакційні послуги комерційного (приватного) сектору
	Трансакційні витрати державного сектору
По відношенню до ринкових механізмів	Ринкові компоненти трансакційних витрат, що отримують явну вартісну оцінку на ринку з точки зору покупця та продавця
	Неринкові компоненти, пов'язані з негативними явищами (надлишкова бюрократія, хабарництво, криміналізація бізнесу і т. п.)
За організаційною формою	Трансакційні витрати, що супроводжують трансакції зовнішньої направленості, використання зовнішніх можливостей
	Трансакційні витрати, що супроводжують трансакції внутрішньої направленості по внутрішньо фірмовій ієрархії

Відповідно до табл. 2, можемо припустити, що для потреб бухгалтерського обліку можна використати класифікацію трансакційних витрат за першою ознакою – за змістом та призначенням. Витрати, визначені за іншими класифікаційними ознаками, можна використовувати для проведення аналізу та контролю на підприємстві.

Вільямсон О. класифікував трансакційні витрати відповідно до етапів укладання угоди – витрати *ex ante* (виникають на передконтрактній стадії) та *ex post* (на післяконтрактній) [14, с. 55-59] (рис. 1).

Класифікація, наведена на рис. 1, на нашу думку, не є доцільною для цілей бухгалтерського обліку, але її варто застосовувати для проведення економічного аналізу на підприємстві.

Томас М. Фішер в області закупок і збуту виділяв трансакційні витрати, пов'язані з якістю. Мова йде про витрати, які виникають в процесі інформації і комунікації по аспектам якості в ході обміну послугами, включаючи налагодження контакту, попередні переговори, укладання договору, контроль за його виконанням, адаптацію до певної послуги і завершення його виробництва. По частоті виникнення вчений розрізняв дві великі категорії трансакційних витрат – одноразові та регулярні [22, с. 65].

Розглядаючи трансакційні витрати входження на ринок малих підприємств С.Ю. Барсукова виділяла наступні види витрат: платежі за отримання прав власності (реєстрації, ліцензування); платежі за доступ (а не оплата власне ресурсу) до матеріальних, фінансових та інтелектуальних ресурсів; витрати отримання індивідуальних пільг та привілеїв; витрати укладання та підтримки контрактних відносин з партнерами (пошук інформації про партнерів; розповсюдження інформації про себе; ведення переговорів; оформлення угод і контрактів, включаючи найм працівників; надання неформальних послуг і допомоги; введення пільг і незастосування санкцій); витрати специфікації і захисту прав власності (плата за юридичні консультації і аудиторські перевірки; оплата судових і арбітражних витрат, охоронних служб і забезпечення безпеки); витрати обслуговування тіньових операцій (витрати по оформленню уникання податків, переведення в готівку коштів і таке інше) [3, с. 109].



Рис. 1. Класифікація трансакційних витрат у відповідності з етапами укладання договору (угоди)

Розглядаючи трансакційні витрати на рівні підприємства, В. Полтерович класифікував їх відповідно до етапів проектної діяльності: витрати на складання проекту, витрати на лобювання проектів, витрати на створення та підтримку проміжних інститутів для реалізації проекту, витрати на реалізацію проекту та на адаптацію системи до нового інституту [17, с. 15, 34].

Авдашева С. вирізняє зовнішні трансакційні витрати (інституційні витрати суспільства та підприємств) і внутрішні трансакційні витрати (додаткові витрати на забезпечення контрактів усередині підприємства) [1, с. 107].

Значний внесок в дослідження природи трансакційних витрат внесла О.В. Шепеленко, яка здійснила класифікацію трансакційних витрат на основі узагальнення облікового, фінансового, інформаційного і ресурсного підходів до визначення витрат, обґрунтовано критерії класифікації за рівнем, можливістю віддзеркалення у фінансових документах, доцільністю використання, візуалізацією,

періодичністю, сферою виникнення, видами діяльності суб'єкта господарювання, відношенням щодо інституціональної економіки, контракту, носія, офіційної економіки, суб'єкта господарювання, економічної системи, трансакції, що дозволяє підвищити якість прогнозування розвитку суб'єктів господарювання; виявлення і реалізації резервів зростання їх прибутку. Дану класифікацію слід доповнити наступними видами трансакційних витрат, які виділяються за такими ознаками: за економічним наслідком, за характером контрактів, за джерелом відшкодування, за типом інституцій, за сферою та періодичністю виникнення [21, с. 161]. Дана класифікація надає перелік безпосередньо тих витрат, які автори Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.А. Макухін. виділяли на підприємстві (рис. 2).

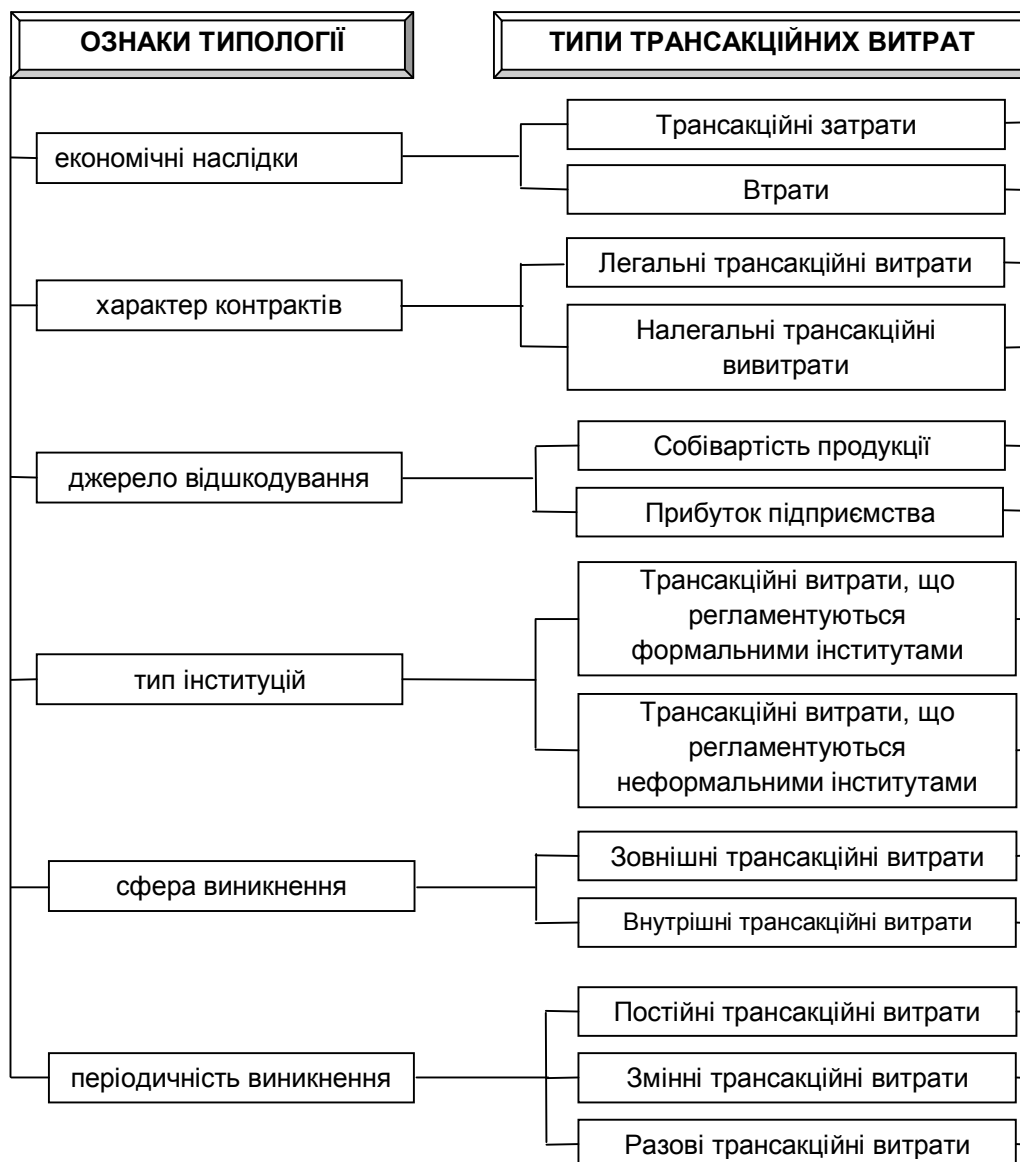


Рис. 2. Типологія трансакційних витрат підприємства за Г. Макухіним [21, с. 161]

Сараєва І.Н. виділяє такі основні трансакційні витрати, які виникають в процесі підприємницької діяльності, зазначаючи, що в Україні надзвичайно високий рівень так званих непродуктивних витрат, тобто тих витрат, які доводиться нести економічним агентам для подолання всіляких штучно створених бар'єрів – економічних, адміністративних та ін. (табл. 3).

Таблиця 3. Основні види трансакційних витрат в процесі підприємницької діяльності [19, с. 154]

	Етапи підприємницької діяльності	Трансакційні витрати
1	2	3
1	Вивчення ринку (маркетинг)	Витрати, пов'язані з отриманням необхідної інформації (про законодавчу базу, про необхідність даного виду діяльності, про співвідношення попиту і пропозиції на дану продукцію, про можливих торгових партнерів і т.д.).
2	Пошук нової ідеї	Витрати, пов'язані з отриманням інформації (проведення науково-дослідних робіт, патентна інформація та ін.)
3	Складання бізнес-плану	Витрати на підвищення кваліфікації (проходження необхідних тренінгів, курсів, вивчення літератури)
4	Пошук необхідних ресурсів	Платежі за доступ до матеріальних, фінансових і інтелектуальних ресурсів (саме за доступ, а не оплата власне ресурсу), витрати на пошук необхідної інформації, отримання кредитів, вигідних контрактів, індивідуальних пільг і привілеїв, висновок франчайзингових угод та ін.)
5	Отримання прав власності	Платежі за отримання прав власності (реєстрація, ліцензування, сертифікація, покупка патентів), витрати, пов'язані з подоланням бюрократичних бар'єрів, оплата послуг представників державної влади (формальні і неформальні)
6	Організація і управління створеним підприємством	Витрати, пов'язані з підбором і навчанням персоналу, орендою приміщень, придбанням нового або модернізацією старого устаткування, висновком лізингових і франчайзингових угод та ін.)
7	Вихід на ринок	Витрати, пов'язані з отриманням інформації про стан ринку, оплатою маркетингових послуг, прогнозу інформації, рекламних послуг
8	Діяльність на ринку	Витрати обігу, здійснення операцій, забезпечення якості продукції, оплата юридичних і посередницьких послуг, витрати конкурентної боротьби (витрати від несумлінної конкуренції), витрати ведення експортно-імпорتنих операцій, проходження митних процедур
9	Логістичні витрати	Вартість ресурсів, використовуваних для пошуку торгових партнерів, проведення переговорів про умови поставок, складання контрактів і забезпечення прав власності, витрати часу на досягнення угоди; плата за посередницькі послуги, витрати на транспортування товарів від пункту придбання до місця їх використання
10	Забезпечення безпеки	Витрати на охорону підприємства і його керівників, виплати зовнішнім захисним структурам, оплата додаткових силових послуг (формальних і неформальних)
11	Відношення з діловими партнерами	Матеріальні витрати, пов'язані з порушенням ділових зобов'язань, оплата судових і арбітражних витрат, витрати на пошук і придбання інформації про партнерів, на неформальні ділові послуги (зокрема силові методи), створення ділових мереж (формальних і неформальних), витрати доступу до нелегальних процедур усунення конфліктів.

1	2	3
12	Звітність, сплата податків, внесків та ін.	Витрати, пов'язані із зміною податкового законодавства, невідповідність стандартів обліку, оплата бюрократичних послуг, корупційні витрати, витрати по обслуговуванню "тіньових" операцій (витрати по оформленню усунення від податків та ін.).
13	Специфікація і захист прав власності	Оплата юридичних послуг і аудиторських перевірок, судові і арбітражні витрати, корупційні витрати
14	Забезпечення екологічної безпеки	Витрати, пов'язані із забезпеченням заходів екологічної безпеки (придбання відповідного устаткування, оплата штрафів та ін.)
15	Взаємостосунки зі спілками підприємців, політичними організаціями	Витрати, пов'язані із захистом інтересів і лобіюванням
16	Припинення діяльності	Витрати, пов'язані з реалізацією процедури банкрутства підприємства

В основі класифікації витрат лежить принцип: різні витрати – для різних цілей. Якщо ми виділяємо ціль – облік трансакційних витрат, то звідси маємо таку класифікаційну ознаку, як трансакційні витрати по відношенню до бухгалтерського обліку. Тут ми виділимо два типи трансакційних витрат: контрольовані (ті, що відображаються, або можуть відображатися в бухгалтерському обліку) та неконтрольовані (ті, що не відображаються в бухгалтерському обліку), що зображено на рис. 3.



Рис. 3. Види трансакційних витрат по відношенню до бухгалтерського обліку

Контрольовані трансакційні витрати необхідно відображати на рахунках бухгалтерського обліку. Неконтрольовані трансакційні витрати підлягають аналізу з метою їх зменшення.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, існує велика різноманітність підходів до класифікації трансакційних витрат, що заважає розробці єдиної методики бухгалтерського обліку. Трансакційні витрати займають досить вагомому частку серед інших витрат підприємства, відтак ігнорування їх обліком стає все більш неможливим. А усвідомлення його необхідності приходить швидше.

Запропонована ознака класифікації трансакційних витрат є основою для подальшого розгляду їх для потреб обліку та контролю.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Авдашева С. Давальчество в российской промышленности: причины и результаты использования / С. Авдашева // Вопросы экономики. – 2001. – №6. – С. 100-113.
2. Архієреєв С.І. Трансакційні витрати в умовах ринкової трансформації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.01.01 “Економічна теорія” / С. І. Архієреєв. – Х., 2002. – 32 с.
3. Барсукова С.Ю. Трансакционные издержки вхождения на рынок предприятий малого бизнеса / С.Ю. Барсукова // Проблемы прогнозирования. – 2000. – №1. – С. 108-119.
4. Биушкин А.В. Роль трансакционных издержек в процессе совершения сделок [Электронный ресурс] / Режим доступа: www.lib.csu.ru/vch/074/022.pdf
5. Біла С.О. Тінізація економіки – головна перешкода демократизації українського суспільства [Електронний ресурс] / Режим доступа: http://www.edportal.org.ua/books/Conference_2002/Bila.pdf
6. Бондаренко О.А. Издержки институциональных трансакций, их особенности и роль в хозяйственной практике / О.А. Бондаренко // Накові праці. Серія: економічна. Випуск 31-3, 2007. – С. 168-173.
7. Брінь П.В. Трансакційні витрати при використанні стратегії вертикальної інтеграції / П.В. Брінь // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. Випуск 31-2, 2007. – С. 122-128.
8. Йохна М.А. Трансакційні витрати: сутність, значення, проблеми вимірювання й планування / М.А. Йохна // Вісник технологічного університету Поділля / Ч. 2. Економічні науки. – 2002. – № 5. – С. 31-36.
9. Клепов Г. Трансакционные и экономические функции государства [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.aeli.altai.ru/nauka/sbornik/2001/klepov.html>
10. Кузьминов С.В. Трансакційні витрати: механізм формування та впливу на економічну циклічність: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.01.01 “Економічна теорія” / С. В. Кузьминов. – Донецьк, 2000. – 19 с.
11. Кузьминов Я.И., Юдкевич М.М. Институциональная экономика [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.iet.ru/mipt/2/text/curs_instituzional_lekzii_11.htm

12. Лосев С.В. Эмиссия корпоративных ценных бумаг и трансакционные издержки: вопросы теории и практики: дис...кандидата экон. наук: 08.00.10 / С.В. Лосев. – М., 2001. – 172 с.
13. Менар К. Экономика организаций / К.Менар. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 160 с.
14. Милошик В.І. Проблеми визначення трансакційних витрат / В.І. Милошик // Наукові записки. Том 18: Економічні науки. – 2000. – С. 46-50 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.library.ukma.kiev.ua/e-lib/NZ/NZV18_2000_economy/10_myloshyk_vi.pdf
15. Норт Д. Інституції, інституційні зміни та функціонування економіки / Дуглас Норт; [Пер. з англ. І. Дзьоб]. – К.: Основи, 2000. – 198 с.
16. Панженская И.Г. Теоретические основы определения трансакционных затрат и проблемы их унификации: Материалы III Всероссийской научной конференции молодых ученых [“Наука. Образование. Молодежь”] / И.Г. Паженская / – Майкоп: изд-во АГУ, 2006. – 298 с. – С. 66-68.
17. Полтерович В.М. Институциональные ловушки и экономические реформы / В.М. Полтерович // Экономика и экономические методы. – 1999. – № 2. – С. 3-20.
18. Пыжев И.С., Изаков И.А. Использование неоинституционального подхода к моделированию распределения прав собственности в акционерном обществе / И.С. Пыжев, И.А. Изаков // С. 133-141.
19. Сараева И.Н. Проблемы оценки уровня трансакционных издержек в предпринимательском секторе экономики Украины / И.Н. Сараева // Научные труды ДонНТУ / Серия: экономическая. – 2006. – Выпуск 103-2. [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.donntu.edu.ua>
20. Суворова С. Трансакционные издержки: особенности признания в учетной системе для целей управления / С. Суворова // Проблемы и практика управления. – 2006. – № 10. – С. 45-53.
21. Управління затратами підприємства [монографія] / Г.В. Козачекно, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлапьянов, Г.А. Макухін. – К.: Лібра, 2007. – 320 с.
22. Фишер Т. Координация управления качеством в свете теории трансакционных издержек / Томас М. Фишер // Проблемы теории и практики управления. – 1999. – №3. – С. 62-67.
23. Хмелева Л.І. Інституційні умови здійснення лізингового нагромадження в системі трансформації економіки / Л.І. Хмелева // Научные труды ДонНТУ / Серия: экономическая. – 2004. – Выпуск 69. – С. 204-210.
24. Чумаченко Б., Лавров К. Международный трансфер технологий: опыт американских корпораций. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ptpu.ru/issues/2_99/16_2_99.htm
25. Шаститко А.Е. Новая институциональная экономическая теория / А.Е. Шаститко. – [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2002. – 591 с.
26. Eggertson T. Economic Behavior and Institutions / T. Eggerston – N.Y.: Cambridge University Press, 1990. – 612 p.
27. Olson M. The Rise and Decline of Nations. Economic Growth, stagflation and Social Rigidities / M. Olson. – New Haven-London, 1982. – 168 p.