

ДО ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА В СИСТЕМІ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Обґрунтовано важливість врахування впливу факторів зовнішнього середовища по відношенню до підприємства в системі бухгалтерського обліку, розглянуто два варіанти його можливого відображення та поглиблено пізнавальне призначення рахунків бухгалтерського обліку в умовах інституціональних змін в економіці через застосування їх як каталактичних моделей, на яких знаходять відображення об'єкти як внутрішнього, так і зовнішнього середовища діяльності підприємства

Постановка проблеми. Інформаційний зміст та чисельність рахунків залежать від потреб в бухгалтерській інформації, які змінюються під впливом різних факторів та цілей обліку. У динамічно змінному ринковому середовищі, особливо з поширенням глобалізаційних процесів, трансформується значення облікової науки, яка тривалий час знаходилася в адміністративно-командній системі господарювання. Поява нетрадиційних для вітчизняної облікової системи об'єктів (об'єкти права інтелектуальної власності, фінансові інструменти, трансакційні витрати) зумовлює структурну перебудову інформаційного масиву, на основі якого приймаються управлінські рішення, чинить значний вплив і на носії облікової інформації – рахунки бухгалтерського обліку, на яких нові об'єкти повинні знайти своє бухгалтерське відображення.

Для того, щоб вижити в бурхливому конкурентному середовищі підприємства повинні володіти інформацією, яка надходить ззовні – з зовнішнього середовища (нова продукція на ринку, діючі та потенційні конкуренти, продукція, яку вони пропонують, показники розвитку галузі, рівні безробіття, інфляції тощо). Володіння подібною інформацією забезпечить сталі показники розвитку підприємства та створить умови для побудови ефективної стратегії функціонування на ринку.

В системі бухгалтерського обліку частково знаходять своє відображення зовнішні сили в частині залученого капіталу та зобов'язань, тому діюча система обліку є недостатньо повною, місткою, і не може вважатися такою, яка призведе до сталого стратегічного розвитку підприємства. Діюча система потребує залучення до складу об'єктів бухгалтерського обліку й інших складових зовнішнього середовища.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. На вирішення подібних завдань спрямував свої наукові дослідження з 60-х років ХХ ст. Юджі Іджірі (Yuji Ijiri) – американський вчений японського походження (професор з бухгалтерського обліку Університету Trueblood University і економіки в Університеті Carnegie-Mellon University), який у своїх працях запропонував нові ідеї, важливі для теорії та практики бухгалтерського обліку. Новаторським виявилось представлення системи бухгалтерського обліку, в якій крім системи майнових і результатних рахунків виступає третя, незалежна система рахунків, які використовуються для вимірювання економічних сил, що діють в даний проміжок часу.

Теоретичним і методичним аспектам розвитку системи бухгалтерського обліку під впливом екологічних, соціальних, культурних, інноваційних та інших факторів присвятили свої праці і вітчизняні вчені: Ф.Ф. Бутинець, І.В. Замула, І.В. Жиглей, О.В. Кантаєва, Г.Г. Кірейцев, Ю.А. Кузьмінський, С.Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, І.Й. Яремко.

Метою дослідження є обґрунтування важливості та розгляд можливих варіантів відображення впливу зовнішнього середовища на систему рахунків бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Для забезпечення ефективного функціонування системи управління підприємства вже недостатньо удосконалити тільки систему управління якістю. Слід формувати нові підходи до управління, засновані на врахуванні змін у зовнішньому середовищі, в основу яких має бути покладено реформування систем, які надають інформацію для забезпечення цілей управління.

У системі бухгалтерського обліку подібна інформація знаходить своє відображення частково в частині залученого капіталу та зобов'язань, тому діюча система обліку є недостатньо повною, місткою, і не може вважатися такою, яка може призвести до сталого стратегічного розвитку підприємства. Діюча система потребує залучення нових об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема трансакційних витрат.

На думку проф. М.С. Пушкаря, "вмонтування в існуючу систему фінансового обліку нових об'єктів спостереження вимагає включення нових рахунків, що підсилює інформаційні можливості системи та надає їй нових властивостей (синергетичний ефект)" [12, с. 320]. Даний ефект означає, що чим більшим обсягом інформації володіє підприємство про внутрішнє і зовнішнє середовище, тим більшу можливість він має, щоб забезпечити своє стійке функціонування.

На невідповідність облікової системи вимогам часу, зокрема, відносно зовнішнього середовища, наголошує проф. Ю. Даум, зазначаючи, що однією з проблем є те, що бухгалтерський облік не відповідає темпам розвитку економічної дійсності останнього десятиріччя. Найбільша частина економічних дій компаній, які спрямовані на створення цінності для акціонерів, не охоплена системою обліку [16]. Д. Дойл, в свою чергу, пише про крах існуючої системи витрат: "...звичайні системи затрат не відрізняються сприйнятністю до особливостей багато- та дрібносерійних продуктів чи таких ринків, для яких потрібно проведення додаткових та модифікованих рекламних компаній, а також додаткових зусиль та трудозатрат для просування товарів на ринки" [3, с. 122].

Одним із шляхів забезпечення відповідної адаптивності, адекватності, системи бухгалтерського обліку до потреб управлінців та інвесторів є удосконалення методики обліку зовнішнього середовища системи підприємства¹.

Під зовнішнім середовищем (макросфера) розуміють сукупність економічних і політичних суб'єктів, що діють за межами підприємства, і відносини, що складаються між ними і підприємством. До них відносять міжнародні, економічні, політичні, конкурентні, технологічні, ринкові та соціальні інформаційні потоки. Відносини визначають взаємодію між підприємством, його реальними та потенційними клієнтами, а також конкурентами [7, с. 113].

Зовнішнє середовище можна умовно поділити на мікрзовнішнє та макрзовнішнє середовище. Мікрзовнішнє середовище – середовище непрямого впливу, включає до свого складу сукупність суб'єктів та факторів, що безпосередньо впливають на стан взаємовідносин підприємства з контрагентами, споживачами (саме підприємство, постачальники, клієнти, конкуренти, фінансово-кредитні установи та ін.). Мікрзовнішнє середовище піддається безпосередньому впливу з боку підприємства шляхом здійснення відповідних зусиль (цінових та нецінових), що передбачають підвищення обсягів реалізації. До нього відносяться, передусім, споживачі,

¹ Під системою підприємства розуміється цілісна сукупність взаємопов'язаних методів, форм і засобів організації підприємницької діяльності в межах суб'єкта господарювання.

постачальники, конкуренти тощо. Макрозовнішнє середовище – середовище, на яке фактично не впливає підприємство, яке є сукупністю суспільних та природних факторів, що опосередковано впливають на внутрішнє та мікрозовнішнє середовище системи підприємства. До його складу включаються політичні, соціально-економічні, правові, науково-технічні, культурні та антропогенні фактори, які здійснюють вплив на систему підприємства та її мікрозовнішнє середовище.

Американський учений Ю. Іджірі (Yuji Ijiri) до зовнішніх сил, що впливають на діяльність підприємства, відносить конкуренцію, економічні, урядові (або державні), міжнародні та природні сили (табл. 1).

Таблиця 1. Приклади рахунків факторів (сил), що впливають на систему підприємства, запропоновані Ю. Іджірі [17, с. 758]

| А. Внутрішні сили | В. Зовнішні сили |
|--|--|
| <p>1. Інвестиційні сили а) придбання обладнання б) продаж обладнання в) збільшення виробничих потужностей г) інвестиції в цінні папери</p> <p>2. Неінвестиційні сили а) розподіл виробничих потужностей б) ліквідація обладнання в) зупинка виробництва г) запаси на митниці</p> <p>3. Дослідження та винахідництво а) винаходи і поліпшення б) доступність ліцензії в) нові вироби г) нові технології д) нові матеріали</p> <p>4. Праця а) прийом на роботу б) заохочення працівників в) професійне навчання г) страйки д) продуктивність праці е) рівень заробітної плати</p> <p>5. Виробничі сили а) удосконалення виробництва б) поліпшення якості продукції в) виробничий провал г) випадки під час праці д) псування е) браки г) надлишкові запаси виробів</p> <p>6. Маркетингові сили а) реклама нових виробів б) реклама в) зміни цін г) дослідження ринку д) упаковка</p> <p>7. Фінансові сили а) позики б) повернення в) переоцінка запасів г) викуп векселів д) конвертування е) реструктуризація г) резерви</p> | <p>8. Конкуренція а) нові продукти конкурентів б) нові послуги конкурентів в) реклама конкурентів г) цінова війна</p> <p>9. Економічні сили а) сезонність б) циклічність в) тренди зростання г) рівень інфляції д) рівень безробіття</p> <p>10. Урядові сили а) податкові реформи б) дотації в) процентні ставки г) контроль безпеки і якості д) контроль середовища е) дозволи (патент, ліцензія) г) сприятливі розпорядження</p> <p>11. Міжнародні сили а) війни б) націоналізації в) ембарго г) поточні обмеження д) квоти імпорту/експорту е) імпортні зобов'язання г) валютні курси д) іноземні процентні ставки е) іноземні рівні інфляції</p> <p>12. Природні сили а) землетруси б) торнадо (паводки) в) урагани г) несприятлива погода д) блискавки</p> <p><i>С. Інші сили</i></p> <p>13. Невизначені сили: а) ціна розсіювання б) розмір розсіювання в) обсяг розсіювання г) витрати розсіювання д) ефективність розсіювання е) різне</p> |

Поряд з цим, інший дослідник А.І. Орлов відносить до факторів макрозовнішнього середовища лише суспільні складові – соціальні, технологічні, економічні та політичні фактори, називаючи їх СТЕП-факторами [10]. А.М. Романов та інші автори до складових (загроз та можливостей) зовнішнього середовища, з якими має справу підприємство, відносять економіку, політику, ринок, конкуренцію, технологію, соціальну поведінку та міжнародне становище [8, с. 49]. Ці фактори, зовнішні по відношенню до підприємства, слід аналізувати при розробці стратегії розвитку підприємства з метою визначення можливостей та загроз для нього. Характеристика найважливіших зовнішніх факторів впливу на систему підприємства представлена на рис. 1.

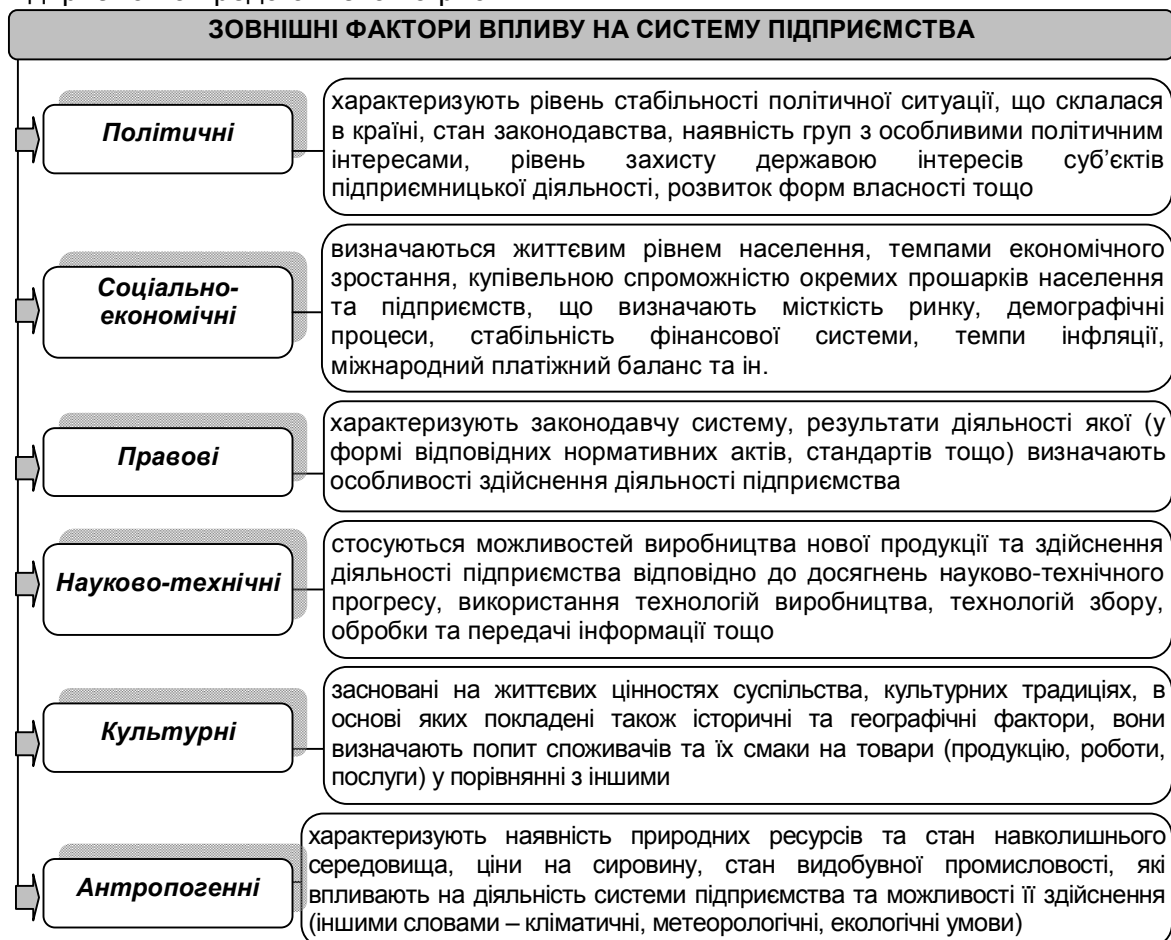


Рис. 1. Характеристика факторів макрозовнішнього середовища підприємства

Фактори макрозовнішнього середовища здійснюють значний вплив на розвиток системи підприємства в сучасних умовах, що особливо проявляється в умовах постіндустріальної економіки. Це зумовлює необхідність забезпечення адекватності облікової системи подібним змінам. Останніми роками з'явилися публікації, присвячені питанням обліку екологічної діяльності, формування і розкриття в звітності інформації про екологічну діяльність (І.В. Замула). Серед інших питань – облік соціального капіталу (І.В. Жиглей, М.С. Пушкар); вплив культурних традицій на розвиток системи бухгалтерського обліку (Ф.Ф. Бутинець, С.Дж. Грей, В.Дж. Епстейн, М.Р. Метьюс, В.Ф. Палій, Ш. Савдагаран, Я.В. Соколов, С.Т. Сурдіковська, Ф.Д.С. Чой); вплив інноваційної діяльності на систему підприємства, її облікове відображення (О.В. Кантаєва, Ю.А. Кузьмінський); формування економіки знань, постіндустріальної економіки, що зумовлює

трансформацію парадигми бухгалтерського обліку (С.Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар); відображення в обліковій системі трансакційних витрат (Г.Г. Кірейцев, М.С. Пушкар) та ін.

Аналіз публікацій вищенаведених вчених показав, що можливі два основні варіанти удосконалення облікової системи з метою забезпечення надання інформації про зовнішнє середовище діяльності підприємства.

Перший варіант – запропонований Ю. Іджірі (Yuji Ijiri) [17; 19; 20; 21] у 80-х рр. ХХ ст., відповідно до якого результат діяльності підприємства визначається сумою двох складових: економічного поштовху, який виявляється на початок періоду, а також імпульсів, викликаних дією економічних сил протягом звітного періоду. Учений [21, с. 21-22] сформулював і довів тезу про те, що двовимірний бухгалтерський облік не є завершеною системою, яка в подальшому вже не розвивається. Сутність одновимірного бухгалтерського обліку полягає в реєстрації величини майна підприємства. Додавання другого виміру дозволяє реєструвати розміри потоків доходів і витрат, величина яких визначила причини змін величини майна. Природнім поштовхом до третього виміру є використання таких категорій, які б пояснили причини змін величини доходів і витрат [17, с. 746].

Ю. Іджірі розробив концепцію, відповідно до якої результат діяльності підприємства визначається як сума двох складових: економічного поштовху, який проявляється на початок періоду, а також імпульсів, викликаних дією економічних факторів протягом звітного періоду. Основна формула тривимірного бухгалтерського обліку за Ю. Іджірі враховувала дію зовнішніх факторів і мала пряме відношення до визначення результатів діяльності (рис. 2).



Рис. 2. Схема визначення результату діяльності в тривимірній обліковій системі Ю. Іджірі [17, 19]

З першою та другою системою рахунків пов'язані, як відомо, два різних але рівноважних способи обчислення звітного результату господарської діяльності. Перший спосіб змальовує результат за певний період Z (прибуток) як різницю між приростом активів (ΔA) та приростом пасивів (ΔP): $Z = \Delta A - \Delta P$. Другий спосіб визначає результат Z як різницю між доходами від продажу та витратами, понесеними на продаж.

Вчений Ю. Іджірі [17, с. 748-749] виділив два показники у другому вимірі бухгалтерського обліку: дохід (income) і поштовх (або рушійна сила) (momentum). При цьому дохід відображає приріст власного майна за період як різницю між величиною власного майна на кінець і на початок періоду, поштовх характеризує темп зміни власного майна в часі, чи здатність підприємства створювати прибуток. Різниця між вимірюванням результату та вимірюванням поштовху полягає в тому, що встановлення результату вимагає окреслення двох пунктів у часі, поряд з тим, як поштовх окреслює розмір результату в одному пункті в часі. Різні також і одиниці вимірювання: результат вимірюється в грошових одиницях, а поштовх в грошових одиницях за період (наприклад, грн./період). Темп змін поштовху в часі визначається через вплив економічних сил [17, с. 748].

Схема залежності між економічними показниками, які характеризуються окремими вимірами бухгалтерського обліку, представлена на рис. 3.

Вітчизняним аналогом звіту про майно є Баланс, звіту про доходи – Звіт про фінансові результати, новою ж формою звітності в трансформаційному середовищі повинен стати звіт про сили (насамперед, зовнішніх, які суттєво впливають на зміну доходів і витрат).

Цілі управління, засновані на імпульсах, роблять вимірювання роботи більш далекоглядним, ніж цілі в традиційній подвійній системі бухгалтерського обліку. Основна властивість двовимірної системи бухгалтерського обліку полягає на інтеграції рахунків процесів з майновими рахунками. Група рахунків третього виміру повинна служити поясненню змін на рахунках потоків, а отже причин змін величини доходів та витрат.

Вчений Ю. Іджірі наводить наочний приклад [18, 20]. Ним було зроблено припущення, що компанія отримала непередбачуваний дохід – 10 \$. Бухгалтер в системі подвійного запису розглядає, який вид активів був отриманий і який вид доходу зростає. Якщо було отримано 10 \$ грошових коштів у вигляді пожертвувань, він збільшує по дебету рахунок грошових коштів і збільшує по кредиту рахунок доходу від пожертвувань. Рахунок доходу від пожертвувань – це його шлях для пояснення причини, чому компанія раптово отримала збільшення грошових коштів на 10 \$. Бухгалтеру в системі обліку рушійної сили доведеться йти набагато далі для реєстрації цієї події. Для того, щоб правильно зареєструвати цю подію, йому доведеться визнавати дві події – створення рушійної сили і розсіювання рушійної сили пізніше. Для кожної з двох подій бухгалтер повинен знайти контррахунок, щоб зареєструвати створення або розсіювання рушійної сили, щоб записати подію в рамках системи подвійного запису.

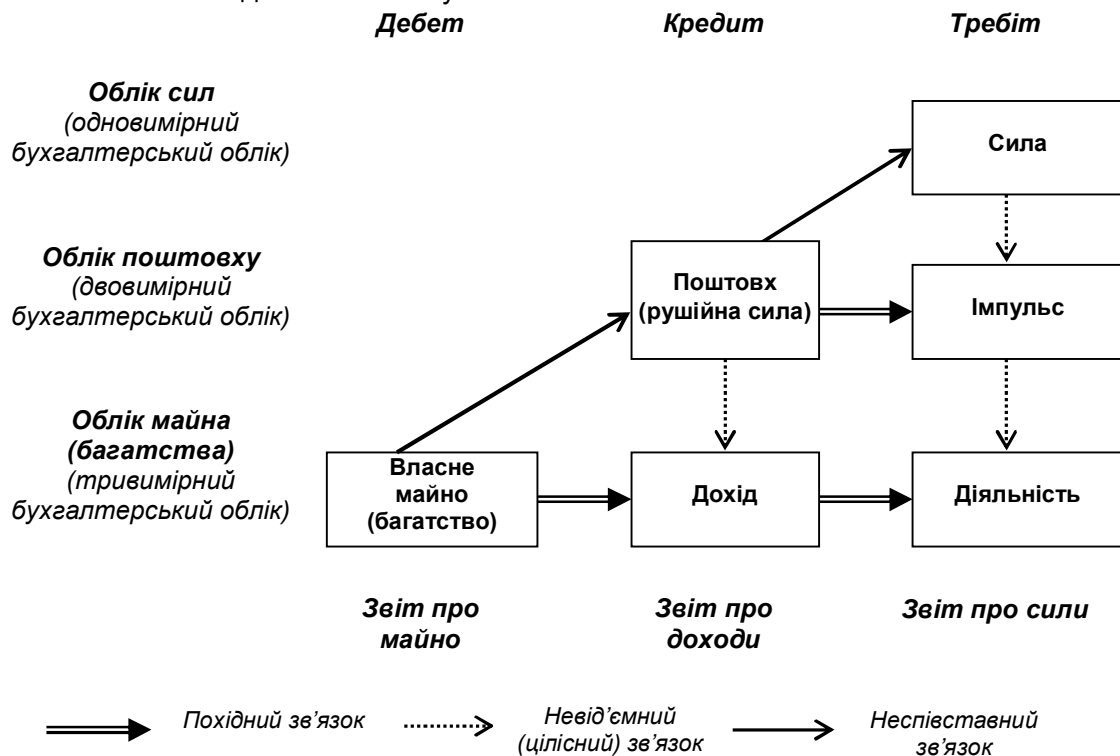


Рис. 3. Залежності між показниками в трьох вимірах бухгалтерського обліку [17, с. 749]

Вчений наводить роздуми бухгалтера перед тим, як можна буде зареєструвати створення рушійної сили. Чи є пожертвування дійсно несподіваним надходженням? Чи насправді воно не є реалізацією зусиль компанії, зроблених у минулому? Якщо так, то чи не існує іншої рушійної сили, яка повинна бути списана в обмін на визнання нової рушійної сили? Чи не є це просто реалізацією рушійної сили, яку вона повинна була визнати раніше, але не визнала? Якщо жодне з цих припущень не є вірним, то який саме фактор відповідальний за те, що відбулося це пожертвування? Чи є це внутрішнім фактором, за який компанія безпосередньо відповідальна, чи це зовнішній фактор, до якого компанія зовсім не причетна? Чи за це відповідає більше, ніж один фактор, а якщо так, то яка обґрунтована база для розподілу записів по кредиту між ними?

Бухгалтер повинен також пройти через подібні запитання при реєстрації розсіювання рушійної сили пізніше. Чи є пожертвування дійсно одноразовою подією? Чи не є це лише початком серії пожертвувань, які, ймовірно, будуть надходити в майбутньому, і в такому випадку вона не повинна реєструвати зменшення рушійної сили зараз? Якщо це і справді одноразова подія, тоді який фактор відповідає за те, що це одноразова подія, а не серія відновлюваних подій? Чи це внутрішній, чи зовнішній фактор, що зупиняє дію рушійної сили? Чи більш, ніж один фактор відповідає за розсіювання рушійної сили, і, якщо так, то якою є обґрунтована база для розподілу "відповідальності" за неповторення між такими факторами?

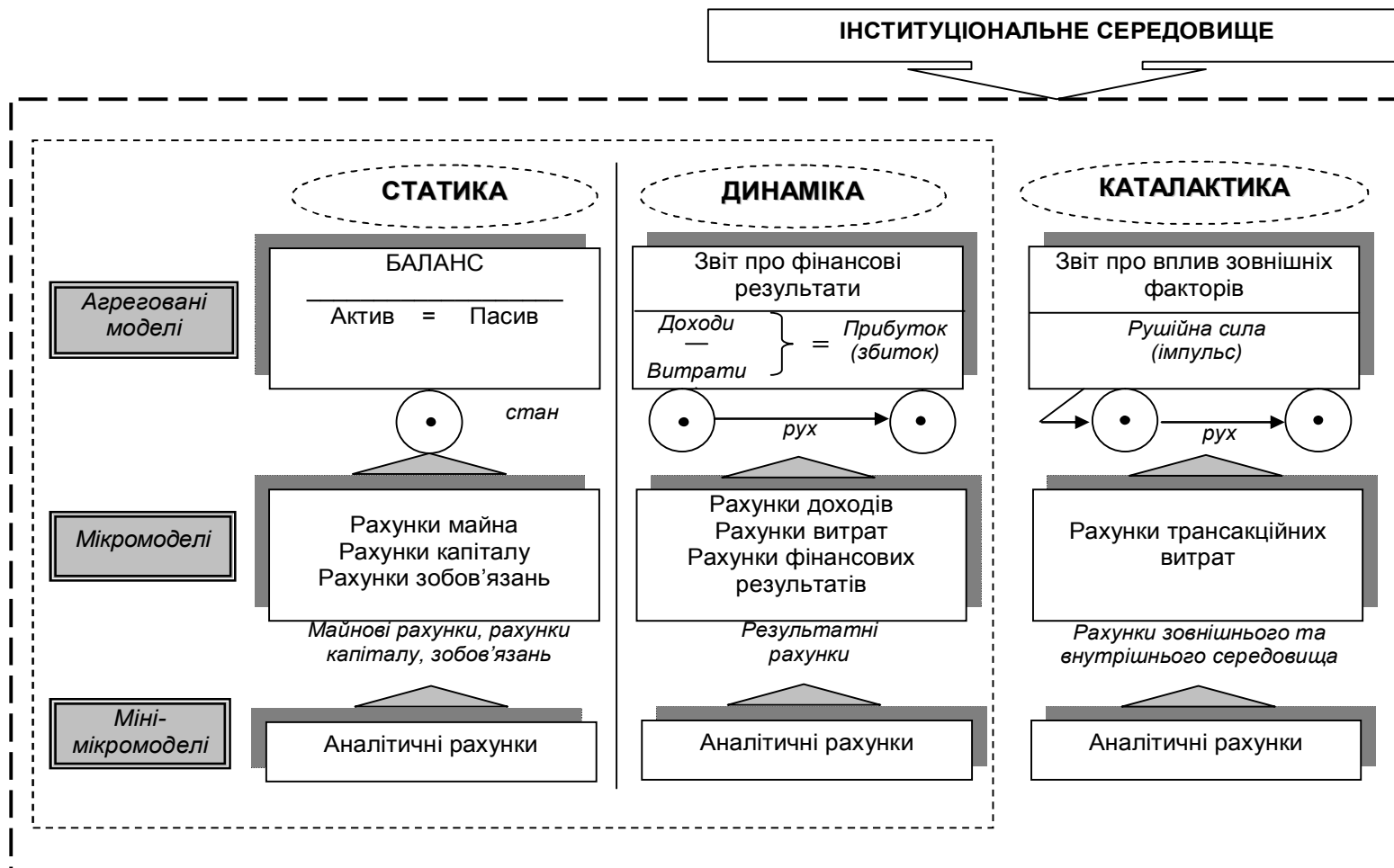
Таким чином, структура реєстрації подій у системі потрійної бухгалтерії змушує бухгалтера розглядати подію не в ізоляції, а у зв'язку з продовженням у минулому часі й з майбутніми подіями.

На думку вченого, бухгалтерський облік рушійної сили має стати новим інструментом маркетингового управління задля удосконалення процесу прийняття рішення та створити стимули для об'єктивної стратегічної оцінки вартості нематеріальних активів, зокрема марок та брендів. Облікове відображення рушійної сили забезпечує шлях ідентифікації та побудови довгострокових джерел формування вартості таких активів.

Важливою проблемою щодо застосування тривимірної моделі бухгалтерського обліку є проблема підбору системи економічних сил, адже цей підбір не може бути випадковим. Ю. Іджірі не запропонував конкретних методик визначення переліку цих сил [23, с. 134]. Проблема їх визначення і вимірювання не знайшла до даного моменту ефективного вирішення.

Другий варіант, який, на нашу думку, є більш прийнятним в сучасних умовах господарювання, – це відображення переваг зовнішнього середовища в активі бухгалтерського балансу. За таких умов з метою відображення достовірної інформації в системі бухгалтерського обліку постає необхідність вести облік не лише в системі майнових та результатних рахунків, а й в новій системі рахунків (названій нами каталактичної²), в якій знаходить своє відображення інформація про вплив як внутрішніх, так і зовнішніх факторів на систему бухгалтерського обліку (рис. 4).

² Каталаксія – розширений порядок людської взаємодії, позначення нового змісту економічної науки.



Примітки:

– межі традиційної системи бухгалтерського обліку; – межі сучасної системи бухгалтерського обліку

Рис. 4. Статичні, динамічні та катаклатичні облікові моделі в інституціональному середовищі

Записи на рахунках каталактичного типу, відкриті для належного обліку нових об'єктів, можуть надавати вичерпну інформацію про дію тих або інших економічних сил (зовнішніх: дія сил природи, загальна соціально-політична ситуація в країні, економічні катаклізми; внутрішніх: винахідництво, фінансові інвестиції і т.д.). Термін "каталактика" бере свій початок ще з часів Арістотеля, і означає "ринкове господарство, яке використовує гроші в ролі посередника в обміні", "перетворення ворогів у друзів", "перетворення чужого в члени общини" [6]. Даний термін використовувався Л.фон Мізесом і Ф.А.фон Хайєком для позначення нового змісту економічної науки. Передумовою для виникнення даного терміну стало розширене розуміння класиками неолібералізму завдань економічної науки, які намагалися включити до її складу не лише "матеріальні" ринкові відносини (товарно-грошовий обмін), але й усю систему обміну, засновану на раціональному людському виборі. На думку Л.фон Мізеса: "Предметом каталактики є усі ринкові явища зі своїми коренями, відгалуженнями та наслідками" [13]. У вченого наука про людські вчинки називається праксеологією, а наука про культуру обміну в економіці, що виступає частиною праксеології, Л.ф. Мізес називає каталактикою. Отже, даний термін увібрав до свого складу сутність сучасного ринкового механізму, заснованого на суперечливих обмінних відносинах, викликаних як внутрішніми, так і зовнішніми факторами діяльності підприємств.

За допомогою даної системи рахунків вимірюється вплив за певний період сукупності економічних факторів на зміну доходів і витрат діяльності. Таким чином, в цій групі рахунків записуються результати досліджень причин приросту доходів та витрат протягом певного проміжку часу, чи, як пише проф. М. Добія [22, с. 21], реєструються зміни економічного поштовху (рушійної сили).

З огляду на те, що в каталактичній системі дублюються рахунки витрат, наявні в динамічній системі, облік об'єктів на каталактичних рахунках потребує окремого методологічного забезпечення, але в межах діючої системи рахунків. Тому вважаємо, що рахунки трансакційних витрат повинні знаходити своє відображення в певних аналітичних розрізах до рахунків 9 класу типового плану рахунків.

В існуючій традиційній системі бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису відбувається відображення зовнішнього середовища в пасиві балансу. Однак капітал зовнішнього середовища відображається лише в частині зв'язків з капіталом підприємства, та лише в юридичному полі, відображаючи у чий конкретно власності знаходиться майно, яким володіє конкретне підприємство. Система підприємства не може забезпечувати тривалий прогресивний розвиток, стійко та ефективно функціонувати без урахування змін у зовнішньому середовищі.

Причиною такого парадоксу, на нашу думку, є можливість зловживання капіталізацією ринкових активів. У вітчизняних умовах ринкової економіки, коли перед бухгалтером ставиться задача мінімізації оподаткування, існування такої можливості включення до складу вартості ринкових активів різних витрат відкривала б практично необмежені можливості для приховування прибутку, шляхом його виведення з-під оподаткування через амортизацію ринкових активів. А з іншого боку – до зростання обсягу власного капіталу підприємства. Однак слід враховувати, що ринкові активи є одними з найнеліквідніших ресурсів.

З метою вирішення такого протиріччя Ст. Бор сформулював принцип зовнішнього доповнення. Він запропонував, не розриваючи ланцюг управління, включити до нього додатковий елемент "чорну скриню", що задовольняє потреби управління у врахуванні зовнішнього середовища. "Чорна скриня" в цій схемі управління повинна у випадковому порядку знаходити рішення для тих випадків, коли в рішеннях керуючого пристрою існують недоліки через невраховані зовнішні збурення. Призначення "чорної скрині" полягає у формулюванні рішення, що виражене мовою більш високого порядку, і не може бути відображене в термінах цієї керуючої системи [1, с. 100].

Взаємодію підприємства із зовнішнім середовищем забезпечує маркетингова інформаційна система. Саме тому, як пишуть дослідники [7, с. 360], для контролінгу маркетингові заходи є “чорною скринєю”, на вході та виході якої – кількісні параметри, одержані з системи фінансового та управлінського обліку.

Таким чином, пасив бухгалтерського балансу, надаючи інформацію про капітал зовнішнього середовища, виступає “чорною скринєю”, яка дозволяє врахувати вплив зовнішніх факторів лише частково. Внаслідок такого часткового відображення капіталу зовнішнього середовища – лише в частині зв'язків з капіталом підприємства, і лише в юридичному полі, необхідним є включення й інших складових капіталу зовнішнього середовища (екологічних, соціальних, клієнтських активів) до складу об'єктів бухгалтерського обліку та відображення їх на рахунках.

У зв'язку з цим в сучасних умовах господарювання не достатньо показувати в структурі активу балансу капіталізовані витрати, визначені зміною фізичного капіталу, або, за визначенням Д. Норта [9], так звані “трансформаційні” витрати. В обліковій системі, яка враховує вплив зовнішнього середовища, до складу активів ще додаються капіталізовані витрати інституціонального характеру, так звані “транзакційні витрати”.

Введення до наукового обороту ідеї позитивних витрат транзакції – за словами проф. Р. Капелюшнікова [5], – одне із основних досягнень нового неінституціонального підходу. В теорії прав власності і споріднених з нею концепціях базовою одиницею аналізу визнається акт економічної взаємодії, угода, транзакція. Категорія “транзакції” охоплює як матеріальні, так і контрактні аспекти обміну. Вона розуміється гранично широко і використовується для позначення як обміну товарами та різними видами діяльності, так і обміну юридичними зобов'язаннями, угод як довгострокового, так і короткострокового характеру, таких, що вимагають деталізованого документального оформлення, так і таких, які передбачають просте взаєморозуміння сторін.

Транзакційні витрати на сьогодні охоплюють витрати на прийняття рішень, розробку планів та організацію майбутньої діяльності, ведення переговорів про її зміст та умови, коли в ділові стосунки вступають двоє або більше учасників; витрати на зміну планів, перегляд умов угоди та вирішення спірних питань; витрати на забезпечення дотримання учасниками досягнутих домовленостей. Транзакційні витрати включають також будь-які втрати, що виникають внаслідок неефективності спільних рішень, планів, укладених договорів, і створених структур; неефективних реакцій на умови, що змінилися; неефективного захисту угод. Частина транзакційних витрат відноситься до моменту укладання угоди (контракту) (збір інформації про стан ринку, ціни, переваги споживачів, наміри конкурентів), інша припадає на момент оформлення угоди (переговори і укладання контракту, юридичний супровід), третя носить постконтрактний характер (заходи безпеки проти опортуністичної поведінки, заходи з відновлення порушених прав власності). Таким чином, природа транзакційних витрат багатогранна, окрім грошових витрат, “сюди включають витрати часу, зусиль, праці та інші характеристики якісного складу” [4].

Виділення нового класу витрат дозволило поставити питання про реакцію економічних агентів на їх наявність. Оскільки транзакційні витрати обмежують можливості взаємовигідної співпраці, економічні агенти виявляються зацікавленими в їх скороченні та будуть готові застосовувати необхідні для цього заходи. З погляду транзакційного підходу різні форми організації діяльності людей – це не що інше як знаряддя з економії транзакційних витрат. У цьому полягає основна функція будь-яких соціальних інститутів, у тому числі і такого інституту, як бухгалтерський облік.

Проблема облікового відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку полягає в тому, що в кожному обліковому об'єкті закладена частка трансакційних витрат, тобто даний вид витрат розсіяний між різними частинами майна та зобов'язань підприємства. Поряд з тим, як “в собівартості продукції вони можуть досягти у високотехнологічних галузях до 20 % і більше” [11, с. 207].

При обліку трансакційних витрат необхідно мати на увазі асиметрію інформації і правових відносин, а також економічну асиметрію. Адже в умовах зміни пріоритету власності на пріоритет контролю за цінностями внаслідок минулих подій з метою відображення їх у звітності, з'являється поняття “соціальний капітал” як сукупність норм, правил, зв'язків та організацій.

Відповідно до теореми Р. Коуза, існування екстерналій (наприклад, викидів шкідливих речовин заводом у річку, шум аеродрому, що порушує спокій мешканців міста і т.д.) приводить до розбіжностей між приватними і соціальними витратами (за формулою – соціальні витрати дорівнюють сумі приватних і екстернальних, тобто витрат, що покладаються на третіх осіб). У разі негативних зовнішніх ефектів приватні витрати виявляються меншими за соціальні, у разі позитивних зовнішніх ефектів – соціальні витрати менші за приватні. Стандартний прийом – запровадження податку на тих, хто породжує зовнішні ефекти. Р. Коуз довів, що ринок сам може усунути ці ефекти (у випадку, якщо права власності визначені і трансакційні витрати незначні): зацікавлені сторони можуть прийти до найзлагодженішого рішення самі. Учасник здатний отримати з володіння правом власності найбільшу вигоду.

Найбільш очевидні та видимі трансакційні витрати пов'язані з організацією прийомів, презентацій і свят, придбанням і розповсюдженням подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт), понесені з рекламними цілями, тобто спрямовані на збут продукції. Тому їх облік може вестися на рахунку 93 “Витрати на збут” у відповідних аналітичних розрізах. Та чи доцільно усі представницькі витрати відображати на рахунку 93, адже частина з них може бути пов'язана з інформаційними, посередницькими та іншими подібними послугами у зв'язку з пошуком і придбанням необоротних активів, організацією та проведенням переговорів, пошуком постачальників і покупців?

На сьогодні не розроблено методику оцінки та відображення таких витрат на рахунках бухгалтерського обліку. Проф. М.С. Пушкар, описуючи новий, на його точку зору, вид обліку – креативний³, пропонує перейменувати рахунок 93 “Витрати на збут” на “Витрати на маркетинг і комерційну діяльність” з виділенням на ньому двох субрахунків – витрати на маркетинг і комерційні витрати [11, с. 163]. На субрахунку “комерційні витрати” вчений пропонує збирати ті витрати, які пов'язані зі збутом продукції, а решту витрат на субрахунку “Витрати на маркетинг”. Таким чином дослідник не акцентує увагу на необхідності обліку “невидимих”, на перший погляд, витрат трансакційного характеру.

Доц. М.М. Шигун [14] в цілях ведення бухгалтерського обліку для надання релевантної інформації для управлінського персоналу, 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

³ Креативний облік – за визначенням автора – це творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження [11, с. 90].

(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 (допродажне 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). Запропоновані види трансакційних витрат дослідник рекомендує обліковувати через виділення аналітичної ознаки в існуючих рахунках класу 9 "Витрати діяльності".

За даними наукового дослідження Ж.М. Ющак [15] запропонована ще одна класифікація трансакційних витрат для цілей бухгалтерського обліку та управління. В цілому, як пише дослідниця, у наукових працях автори наводять понад 30 класифікаційних ознак, за якими виділяють більше 80 видів трансакційних витрат [15, с. 7].

Регламентована діюча система обліку і розподілу витрат в Республіці Білорусь також не ґрунтується на прийнятій в теорії неоінституціоналізму класифікації витрат на трансакційні і трансформаційні. У даній країні акцентується увага, перш за все, на проблемі віднесення податкових платежів до трансакційних чи трансформаційних витрат, оскільки деякі дослідники стверджують, що сплата податків є формальною, обов'язковою операцією, що укладається між державою і суб'єктами господарювання. Дана обставина, на їх думку, є підставою для невіднесення витрат зі сплати податків і зборів до бюджету до трансакційних витрат. Проте, за словами Д.Ф. Буловацької [2, с. 17], якщо проаналізувати фактичне податкове навантаження в різних державах, стає очевидним той факт, що рівень податкового тягаря значно варіюється залежно від фіскальної політики, що застосовується у відповідній державі. Крім того, очевидно, що у разі дотримання податкового законодавства, суб'єкти господарювання не можуть вплинути на величину цих витрат. Зважаючи на це, автор стверджує, що витрати зі сплати податків і зборів до бюджету мають ознаки трансакційних витрат, зокрема, витрат специфікації та захисту прав власності.

Отже, найбільш важливим при моделюванні господарської діяльності в системі бухгалтерського обліку в її традиційному розумінні є використання подвійного запису при фіксації кожної господарської операції на рахунках. При цьому сформована кореспонденція рахунків описує і розкриває економіко-правові зв'язки суб'єктів господарювання, створює певний ланцюг обміну інформацією про господарські операції, які відображають існуючий між рахунками зворотній зв'язок. В сучасних умовах господарювання цього не достатньо. З метою забезпечення відповідності системи обліку потребам користувачів, потрібно поглибити та розширити предметне наповнення рахунків бухгалтерського обліку, передбачаючи включання до складу облікових об'єктів частин зовнішнього середовища.

Під фактами, що відбуваються в зовнішньому середовищі слід розуміти факти про зміну стану множини елементів, які не входять до системи, однак змінюють поведінку системи. Лише за таких умов система бухгалтерського обліку забезпечує надання адекватної інформації для цілей управління в умовах мінливого зовнішнього середовища постіндустріальної економіки, створює можливість ефективно управляти капіталом системи підприємства. У зв'язку з тим, що відносини власності нині не є визначальними, таку роль відіграють відносини розподілу, економічна влада, контроль

за ресурсами тощо, з'являється поняття "соціальний капітал" як сукупність норм, правил, зв'язків та організацій, трансакційні витрати як сукупність витрат на укладання договорів, ведення переговорного процесу тощо. Вони є зовнішнім середовищем для суб'єкта господарювання, створюють певні правила гри на ринку та потребують свого облікового відображення. Останнє можливе за умови капіталізації трансакційних витрат в активи. Поряд з цим, умовою існування активів виступає можливість оцінки та принесення прибутків в майбутньому. Облікова система повинна дати відповідь, наприклад, на таке запитання: яку користь отримає підприємство при понесенні витрат на забезпечення просування продукту? Необхідним постає встановлення кореляційних зв'язків між трансакційними витратами та можливими вигодами (прибутками), отриманими від їх понесення.

Висновки. Вплив інституціональних змін на діяльність підприємства висуває нові вимоги до моделювання процесу кругообороту капіталу – як всередині підприємства, так і у взаємозв'язку із зовнішнім середовищем. У сучасній системі бухгалтерського обліку в зв'язку з цим до складу активів додаються капіталізовані витрати інституціонального характеру (трансакційні витрати). Деякі вчені пропонують відображати таку інформацію в тривимірній системі бухгалтерського обліку. Зокрема, Юджі Іджірі ввів такий третій вимір, який крім вимірювання майна, джерел його утворення, потоків доходів і витрат, спрямований на вимірювання економічних сил, тобто факторів, які впливають на діяльність підприємства. Цей вимір функціонує у зв'язку з двома попередніми і дозволяє визначати результат діяльності як ефект впливу економічних сил. Через нові показники – поштовху та імпульсів, а також дію на них внутрішніх та зовнішніх сил – Ю. Іджірі тим самим розширив предметну сферу бухгалтерського обліку, ввівши, насамперед, такий обліковий об'єкт, як марку (бренд).

Відповідно до другого варіанту відображення зовнішнього середовища в системі бухгалтерського обліку, який визнаний нами більш доцільним для впровадження на практиці, капіталізовані витрати інституціонального характеру (трансакційні витрати) можна відображати і в діючій системі подвійної бухгалтерії. При цьому поглиблюється пізнавальне призначення рахунків і розкриття їх змісту не тільки як статичних і динамічних облікових моделей відображення інформації про внутрішнє середовище підприємства, але й як каталактичних моделей, на яких знаходить своє відображення зовнішнє середовище – діючі та потенційні конкуренти, показники розвитку галузі, рівні безробіття, інфляції тощо (зокрема, трансакційні витрати). Володіння подібною інформацією створить умови для побудови ефективної стратегії функціонування підприємства, що забезпечить сталі показники його розвитку в умовах посиленого впливу на них конкурентного середовища.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Алдохин И.П. Экономическая кибернетика / И.П. Алдохин, С.А. Кулиш. – Харьков: Вища школа, Изд-во при Харьк. ун-те, 1983. – 224 с.
2. Буловацкая Д.Ф. Учет трансакционных издержек: расходы, связанные с налогообложением / Д.Ф. Буловацкая // Экономика глазами молодых ученых: материалы I-го международного экономического форума молодых ученых (Вилейка, 12-14 сентября 2008 г.). – Минск: ООО "ТМ Арго-графикс", 2008. – 224 с. – С. 16-18.
3. Дойл Д.П. Управление затратами: Стратегический маркетинг / Д.П. Дойл. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 264 с.
4. Захарчин Г.М. Використання функції аналізу для мінімізації трансакційних витрат / Г.М. Захарчин // Вісник національного університету "Львівська політехніка" / Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2007. – № 577. – С. 128-131.

5. Капелюшников Р. Категория транзакционных издержек / Р. Капелюшников // Сборник материалов Института коммерческой инженерии "Как это делается: финансовые, социальные и информационные технологии". – 1994. – Выпуск 3. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lib.web-malina.com/getbook.php?bid=2086&page=1>.
6. Каталлактика: материал из Википедии – свободной энциклопедии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org/wiki>.
7. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. – 2-е изд. – М.: "Финансы и статистика", 2002. – 256 с.
8. Маркетинг: [учебник] / А.Н. Романов, Ю.Ю. Коллючев, С.А. Красильников и др.; Под ред. А.Н. Романова. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1995. – 256 с.
9. Норт Д. Природа фірми: Походження, еволюція і розвиток / Д. Норт / За ред. О.Е. Вільямсона, С.Дж. Вінтера; Пер. з англ. А.В. Куликова; Наук. ред. пер. В.П. Кузьменко. – К.: А.С.К., 2002. – 336 с.
10. Орлов А.И. Менеджмент: [учебник] / А.И. Орлов. – М.: Знание, 1999.
11. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.
12. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.
13. Человеческая деятельность: трактат по экономической теории. – М.: Экономика, 2000. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.libertarium.ru/libertarium/>.
14. Шигун М.М. Бухгалтерський облік трансакційних витрат: проблеми визначення поняття і класифікації / М.М. Шигун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(14). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 268 с. – С. 224-234.
15. Ющак Ж.М. Бухгалтерський облік і контроль трансакційних витрат: теорія і методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Ж.М. Ющак. – Житомир, 2010. – 21 с.
16. Daum H. Jürgen. Intangible Assets: The Art of Creating Value [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.juergendaum.com>.
17. Ijiri Y. A Frame-work for Triple-Entry Bookkeeping / Yuji Ijiri // The Accounting Review. – 1986. – Vol. LXI, No. 4, October. – P. 745-759.
18. Ijiri Y. Axioms and structures of conventional accounting measurement / Yuji Ijiri // The Accounting Review. – 1965. January. – P. 36-53.
19. Ijiri Y. Momentum Accounting and managerial goals on impulses / Yuji Ijiri // Management Science. – 1988. – Vol. 34, No. 2, February. – P. 160-166.
20. Ijiri Y. Three Postulates of Momentum Accounting / Y. Ijiri // Accounting Horizons. – 1987. – March. – P. 25-34.
21. Ijiri Y. Triple-entry Bookkeeping and Income Momentum / Y. Ijiri // Studies in Accounting Research. – 1982. – № 18.
22. Jarugowa A. Reforma systemu rachunkowości we Francji – Plan kont 1979 / A. Jarugowa, J. Skowroński // Rachunkowość. – 1981. – № 6. – S. 173-177.
23. Wójtowicz P. Teoretyczne i praktyczne problemy wdrożenia systemu trójwymiarowej rachunkowości / P. Wójtowicz // Zeszyty teoretyczne rachunkowości. – 2002. – Tom 9(65). – S. 132-153.