

ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ ДОГОВІРНОГО ПРОЦЕСУ: ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ

Визначено склад трансакційних витрат, що виникають на стадіях договірному процесу та запропоновано методику їх облікового відображення в розрізі конкретного договору

Постановка проблеми. Останнім часом концепція трансакційних витрат активно обговорюється вченими-економістами. Але облікові аспекти трансакційних витрат практично не досліджені. Це пояснюється, по-перше, відсутністю поняття трансакційних витрат в бухгалтерському обліку, а по-друге, складністю їх ідентифікації та оцінки через неявний, часто неофіційний та нелегальний їх характер. Підприємства несуть трансакційні витрати, але не всі вони знаходять відображення в системі бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності компанії. До таких витрат можна віднести витрати на сплату реєстраційних та ліцензійних зборів, витрати на пошук та обробку інформації про потенційного партнера, витрати на ведення переговорів та укладання угоди, витрати контролю і юридичного захисту виконання контрактів, витрати на оплату послуг аудиторів, юристів, оцінників тощо, судові витрати, витрати на охорону, витрати на подарунки і хабарі та ін.

Метою дослідження є ідентифікація трансакційних витрат, що виникають в процесі договірних відносин, та розробка методики їх облікового відображення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню трансакційних витрат, питанням їх визначення, класифікації, оцінки, управління присвятили праці вітчизняні вчені С.І. Архирєєв, А.В. Дугінець, В.Ю. Звенячкіна, І.С. Коропецький, О.В. Тарасенко та ін.; російські та зарубіжні вчені А. Алчіян, Й. Барцель, Дж. Коммонс, С. Малахов, Д. Норт, А. Спенс, О. Уільямсон, А.Е. Шастітко та ін. Питання бухгалтерського відображення витрат на стадіях договірному процесу розглянула в дисертаційній роботі к.е.н. К.В. Романчук; підходи до бухгалтерського відображення трансакційних витрат досліджувала д.е.н. М.М. Шигун. **Викладення основного матеріалу дослідження.** Витрати – одна з категорій, що впливає на вибір оптимальної стратегії розвитку підприємства і забезпечує формування цільового результату сьогодні і в майбутньому. Ефективна система обліку витрат дозволяє отримати інформацію про те, де саме виникають (споживаються) витрати і що забезпечує найбільший прибуток, сформувати їх оптимальну структуру, а також надає можливість підприємству зберегти і навіть посилити свої позиції на ринку [Кувалдина, с. 20]. Тому налагодження ефективної системи обліку витрат загальною, і трансакційних витрат зокрема, має велике значення.

Проблема обліку трансакційних витрат сьогодні є досить актуальною через значний і постійно зростаючий їх рівень. Вперше оцінили частку трансакційного сектору економіки США Дж. Уолліс і Д. Норт. Дослідники визначили трансакційні витрати як витрати трансакційного сектору (гуртової і роздрібною торгівлі, страхування, банківської справи та ін.) та трансакційні послуги всередині трансформаційного сектору (витрати на апарат управління, організацію збуту, постачання та інші обслуговуючі процеси у виробничих галузях) і довели ріст частки трансакційного сектору економіки майже вдвоє з 1870 р. по 1970 р., що свідчить про ріст економіки взагалі [Замазій, с. 95]. Однією з перших спроб оцінити частку трансакційного сектору в економіці України була робота І.С. Коропецького, який вказав на ріст трансакційних витрат в Україні, але основною причиною цього вчений вважає не ріст економіки, а низьку специфікацію прав власності та недостатньо розвинену інформаційну систему [6].

Трансакційні витрати виникають в процесі господарської діяльності підприємства у всіх її сферах: операційній, фінансовій, інвестиційній від моменту створення і до ліквідації суб'єкта господарювання. Тому система бухгалтерського обліку повинна накопичувати інформацію про всі напрями діяльності підприємства, які викликають необхідність оцінювати використання ресурсів.

Коуз Р. в статті "Природа фірми" (1937 р.) визначив трансакційні витрати як "витрати використання цінового

механізму", "витрати здійснення трансакцій обміну на відкритому ринку", "витрати ринкових трансакцій" [Булеев, Шепеленко, с. 142]. Визначення трансакційних витрат як витрат, що супроводжують здійснення ринкових трансакцій, є поширеним серед науковців. Булеев І.П., Шепеленко О.В., досліджуючи сутність трансакцій, зазначають, що часто трансакції ототожнюють з контрактами, угодами, договорами і т.д. [с. 143]. Розглянемо детальніше трансакційні витрати, що виникають в процесі договірних відносин.

Такі витрати знаходять відображення на рахунках 9 класу Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій "Витрати діяльності". Проте, саме визначення трансакційних витрат в бухгалтерському обліку відсутнє. Вони "приховані" серед накладних витрат і ідентифікувати їх досить складно.

Дугінець А.В. [Дугінець, с. 30] зазначає, що вітчизняні і зарубіжні дослідники широко підтримують поділ трансакційних витрат, запропонований О. Уільямсоном, на витрати "ex ante" та "ex post" (витрати до і після укладання угоди).

До витрат ex ante відносяться витрати пошуку інформації, ведення переговорів, витрати вимірювання, витрати укладання договору. До витрат ex post Уільямсон відносить витрати, що виникають через невідповідність механізму операцій обставинам їх реалізації; витрати на судові тяганини; витрати, пов'язані з утриманням структур управління (не судів), до яких сторони звертаються для врегулювання конфліктів; витрати, пов'язані з точним виконанням контрактних зобов'язань [Дугінець, с. 30].

На нашу думку поділ витрат на ex ante та ex post не в достатній мірі задовольняє потреби управлінського персоналу в інформації про витрати, що несе підприємство в процесі укладання та реалізації угод. Доцільнішим є визначення витрат, їх облік, аналіз і контроль на кожній стадії договірному процесу.

Існують різні підходи до виділення стадій та етапів договірному процесу. Романчук К.В. в дисертаційній роботі визначила стадії договірному процесу та обґрунтувала місце облікової інформації в управлінні договірним процесом. Запропоновані нею стадії договірному процесу:

- 1) ведення переговорів;
- 2) укладання договору;
- 3) виконання договору;
- 4) аналіз виконання договору;
- 5) контроль виконання договору.

Розглянемо трансакційні витрати, що виникають на зазначених стадіях договірних відносин.

На стадії **ведення переговорів** можна виділити такі трансакційні витрати: витрати на пошук інформації про потенційного партнера та інформацію на ринку, а також втрати, пов'язані з неповнотою і недосконалістю отриманої інформації; витрати на розповсюдження інформації про себе; витрати виявлення альтернатив; витрати на проведення переговорів про умови обміну та вибір форми угоди; витрати на вимірювання якості товарів та послуг, з приводу яких укладається угода. Витрати проведення переговорів зростають із розширенням кола учасників угоди та ускладненням її предмету.

Якщо укладається договір з приводу придбання певного активу або послуги, і витрати, що виникають на даній стадії, можна прямо віднести до об'єкту угоди, пропонуємо збирати та відображати дані витрати на рахунку 92 "Адміністративні витрати", відкриваючи до нього аналітичні рахунки: першого порядку – 92.п "Трансакційні витрати угоди N", другого порядку 92.п.1 "Інформаційні витрати", 92.п.2 "Витрати на проведення переговорів".

Якщо укладається договір з приводу реалізації певного активу або послуги, витрати, що виникають на стадії ведення переговорів, відображаються на рахунку 93 "Витрати на збут". До рахунку 93, за умови, що витрати можна співставити з конкретним активом, або послугою, що реалізуються, пропонуємо відкривати відповідні аналітичні рахунки: першого порядку – 93.п "Трансакційні витрати угоди N", другого порядку 93.п.1 "Інформаційні витрати", 93.п.2 "Витрати на проведення переговорів", де п – конкретний договір і приймає значення від 1 до нескінченності.

Романчук К.В. пропонує витрати, пов'язані з інформаційними, посередницькими та іншими подібними послугами у зв'язку з пошуком і придбанням необоротних активів, відносити до первісної вартості необоротних активів, попередньо внісши доповнення до п. 8 П(С)БО 7 "Основні засоби", і відображати за дебетом рахунку 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів". А подібні витрати, пов'язані з придбанням запасів – відносити до первісної вартості запасів за дебетом рахунків 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети", 28 "Товари". Проте, дана пропозиція щодо обліку інформаційних витрат не підходить для нашого дослідження, оскільки не є оптимальною, з точки зору бухгалтерського обліку, аналізу і контролю трансакційних витрат вона не задовольняє інформаційні потреби управлінського персоналу та інших зацікавлених осіб щодо обсягу і складу трансакційних витрат.

На стадії **укладання договору** можна виділити наступні трансакційні витрати: витрати на юридичне або неформальне (нелегальне) оформлення угоди.

На даній стадії, як і на попередній, порядок відображення в обліку трансакційних витрат залежить від предмету договору – придбання або реалізація. При цьому в обліку відображаються лише офіційні витрати, здійснення яких підтверджене первинними документами. Пропонуємо відображати дані витрати на рахунку 92.п.3 "Витрати на юридичне оформлення" (якщо договір стосується придбання активів або послуг) або 93.п.3 "Витрати на юридичне оформлення" (при оформленні договору реалізації).

Стадія **виконання договору** передбачає витрати на адаптацію умов договору до обставин, що виникають в процесі виконання угоди; витрати на здійснення експортно-імпорتنних операцій, проходження митних процедур; витрати на транспортування цінностей; витрати, пов'язані зі зміною законодавства; оплата бюрократичних послуг; інші трансакційні витрати, що виникають під час процесів придбання, виробництва, реалізації, зумовлених виконанням договору. Дані трансакційні витрати знаходять відображення на рахунках 9 класу "Витрати діяльності" (крім рахунків 90 "Собівартість реалізації" та 91 "Загальноновиробничі витрати") з кодом аналітичного рахунку першого порядку п, що означає співставність певних витрат з реалізацією конкретного договору, та м, що вказує на вид трансакційних витрат.

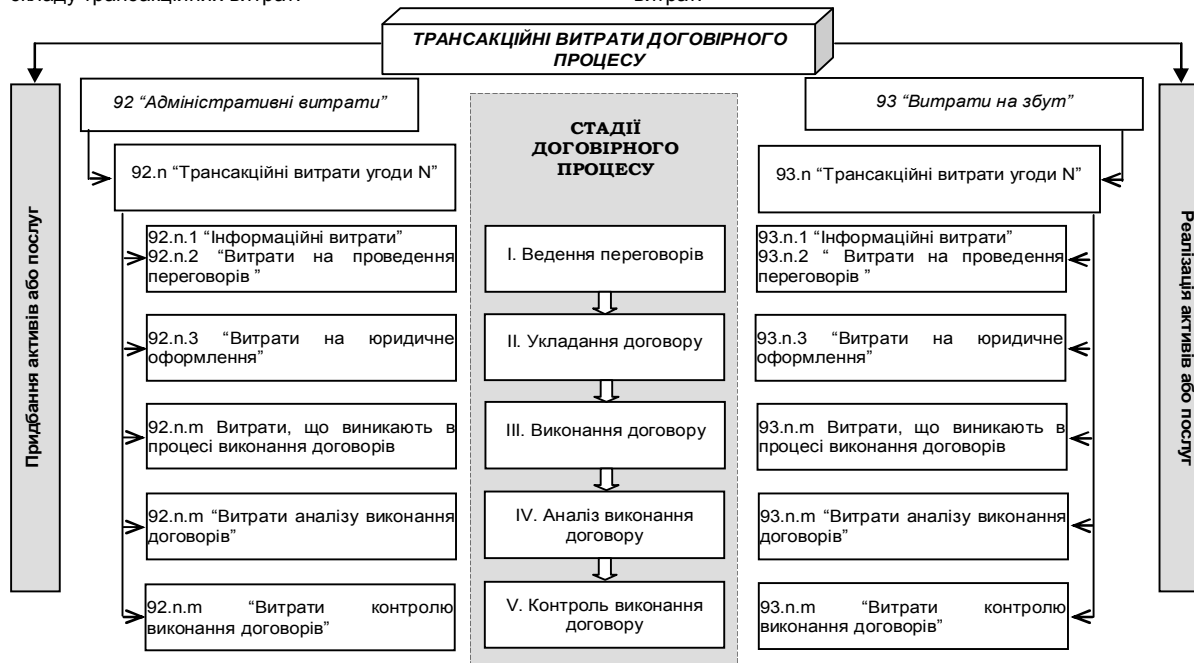


Рис. 1. Облікове відображення трансакційних витрат договірною процесу

де п – код аналітичного рахунку першого порядку, який вказує на витрати, пов'язані з виконанням певного договору; м – код аналітичного рахунку другого порядку, який вказує на вид трансакційних витрат, пов'язаних з виконанням певного договору.

Аналіз виконання договору передбачає використання планових та фактичних облікових даних для встановлення відхилень від запланованого результату та визначення причин цих відхилень для проектування рішень щодо подальшого договірною процесу [Романчук, с. 40]. На даній стадії договірною процесу можна виділити трансакційні витрати, пов'язані з аналізом виконання договору; витрати на аудиторські послуги, послуги оцінки, інші послуги аутсорсингу. Витрати, пов'язані з аналізом виконання договору, пропонуємо відображати на рахунках 92 "Адміністративні витрати" і 93 "Витрати на збут" з кодом аналітичного обліку п, що вказує на певний договір, і назвою аналітичного рахунку "Витрати аналізу виконання договорів".

На стадії **контролю виконання договору** визначимо такі трансакційні витрати: витрати, пов'язані з моніторингом за дотриманням умов угоди і попередженням відхилення від виконання цих умов; витрати на юридичні послуги, пов'язані із захистом прав власності і відновленням порушених прав; судові витрати; втрати від поганої специфікації і ненадійного захисту прав власності. Будь-яке порушення необхідно спочатку зафіксувати, оцінити важкість його наслідків, визначити причини, встановити винну особу, накладати стягнення. Дані витрати пропонуємо обліковувати на рахунках 92.п.т "Витрати контролю виконання договорів" для договорів, що стосуються придбання активів та послуг, та 93.п.т "Витрати контролю виконання договорів" для договорів, що стосуються реалізації активів і послуг.

Варто зазначити, що на кожній стадії договірних відносин можуть мати місце такі трансакційні витрати, як представницькі, які іноді є значними. Сьогодні ні П(С)БО,

ні Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" не дають визначення поняттю "представницькі витрати" та не визначають перелік витрат, які належать до складу представницьких [К.В. Романчук, с. 81]. Романчук К.В. пропонує користуватися наказом Мінфіну та Мінекономіки від 12.11.93 р. № 88 "Про затвердження норм коштів на представницькі цілі, рекламу та виплату компенсації за використання особистих легкових автомобілів для службових поїздок та порядку їх витрачання" для визначення переліку трансакційних витрат та документального їх оформлення [К.В. Романчук, с. 81].

Згідно з даним Наказом, представницькими витратами є витрати міністерств, відомств, підприємств, установ на прийом і обслуговування іноземних представників і делегацій та представників інших підприємств, які прибули за запрошеннями для проведення переговорів з метою здійснення міжнародних зв'язків, установа та підтримання взаємовигідного співробітництва та вирішення питань, пов'язаних з комерційною діяльністю [Наказ № 88, п. 1]. Відповідно до вказаного Наказу, до представницьких витрат належать витрати на:

- проведення офіційного прийому (сніданку, обіду, вечери) представників;
- транспортне забезпечення представників;
- заходи культурної програми (витрати на відвідування екскурсій, театрів, музеїв, виставок, концертів, спектаклів тощо);
- буфетне обслуговування під час переговорів;
- оплату послуг перекладача, який не перебуває у штаті підприємства, установи;
- оплату номерів у готелях (витрати на бронювання номерів у готелях передбачаються в розмірі 50 % вартості номера на добу) [123, п. 1].

Представницькі витрати залежно від виду договору доцільно відобразити на рахунках 92.п. "Представницькі витрати" (за умови, що договір спрямований на придбання активів чи послуг) і 93.п. "Представницькі витрати" (якщо договір передбачає реалізацію активів чи послуг). Варто зазначити, що під назвою "представницькі витрати" іноді приховуються неофіційні та нелегальні платежі, оформлені фіктивними документами. З іншого боку, мають місце факти, коли не всі витрати, пов'язані з укладанням та реалізацією договорів, підтверджуються первинними документами та знаходять відображення в обліку та звітності. Дані факти викривлюють інформацію про діяльність як окремих підрозділів, так і підприємства в цілому через відображення недостовірних даних у внутрішній та фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, за результатами проведеного дослідження:

1. визначено склад трансакційних витрат, що виникають на стадіях договірної процедури: інформаційні витрати, витрати на проведення переговорів, витрати, що виникають в процесі виконання договорів, витрати аналізу виконання договорів, витрати контролю виконання договорів, представницькі витрати;

2. враховуючи, що трансакційні витрати виникають в процесі господарської діяльності підприємства у всіх її сферах – операційній, фінансовій, інвестиційній, обґрунтовано доцільність відображення

даних витрат на рахунках 9 класу "Витрати діяльності" (крім рахунків 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальнопромислові витрати");

3. для потреб обліку запропоновано аналітичний облік трансакційних витрат в розрізі конкретного договору відкриваючи рахунків 9 класу "Витрати діяльності" аналітичні: першого порядку "Трансакційні витрати договору N", другого порядку – вид трансакційних витрат;

4. розглянуто поняття "представницькі витрати", визначено їх належність до трансакційних витрат. Запропоновано відобразити представницькі витрати на рахунках 92 "Адміністративні витрати" (якщо предметом договору є придбання активів або послуг) або 93 "Витрати на збут" (якщо договір стосується реалізації активів або послуг) з відкриттям аналітичних рахунків: першого порядку "Трансакційні витрати угоди N", другого порядку "Представницькі витрати".

Список використаної літератури:

1. Булеев И.П. Управление трансакционными издержками в переходной экономике / И.П. Булеев. – Донецьк: НАН України: Інститут економіки промисленості, 2002. – 154 с.
2. Булеев И.П., Шепеленко О.В. Транзакции и их роль в системе рыночных отношений // Научные труды ДонНТУ. – 2007. – № 31-1. – С. 142-146.
3. Біла С.О. Ієрархія в інституціональній теорії фірми / С.О. Біла // Научные труды ДонНТУ. – 2004. – № 75. – С. 218-223.
4. Дугинец А.В. Особенности формирования трансакционных издержек экономической интеграции / А.В. Дугинец // Научные труды ДонНТУ. – 2004. – № 70. – С. 30-36.
5. Замазій О.В. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання / О.В. Замазій // Научные труды ДонНТУ. – 2004. – № 70. – С. 95-100.
6. Коропецький І.С. Сектор трансакцій у сучасній Україні / І.С. Коропецький // Економіка України. – 1997. – № 7. – С. 43-51.
7. Кувалдина Т.Б. Теория и методология системы учета затрат, ориентированной на требования МСФО, в условиях динамичной рыночной среды: автореф. на соиск. уч. степени докт. Екон. Наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Т.Б. Кувалдина. – Орел, 2010. – С. 50.
8. Наказ "Про затвердження норм коштів на представницькі цілі, рекламу та виплату компенсації за використання особистих легкових автомобілів для службових поїздок та порядок їх витрачання", затверджений наказом Міністерства фінансів України та Міністерства економіки України № 88 від 12 листопада 1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG182.html
9. Романчук К.В. Організація та методика бухгалтерського обліку договірної процедури (на прикладі діяльності промислових підприємств України): дис. кандидата екон. наук: 08.06.04 / Романчук Катерина Василівна. – Житомир, 2005. – С. 187.

ЮЦАК Жанна Миколаївна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- проблемні питання обліку трансакційних витрат;
- облік зовнішньоекономічної діяльності