

ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ ПРИ ВХОДІ ПІДПРИЄМСТВА НА РИНОК: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Визначено трансакційні витрати, пов'язані з реєстрацією підприємства та подоланням адміністративних бар'єрів входу підприємства на ринок. Показано зв'язок між групами трансакційних витрат та рахунками бухгалтерського обліку, на яких такі витрати відображаються

Постановка проблеми. Облік трансакційних витрат – важлива проблема, що потребує вирішення, оскільки неможливо отримати загальну картину стану та розвитку підприємства без інформації про рівень трансакційних витрат, неврахування яких є великою помилкою. Традиційно до трансакційних витрат відносять витрати ринкової взаємодії суб'єктів господарювання з приводу пошуку партнерів, активізації споживчого попиту, захисту прав власності тощо. Тобто досліджуються трансакційні витрати вже створених та функціонуючих суб'єктів господарювання, і зовсім мало приділяється уваги аналізу трансакційних витрат, що виникають на етапі реєстрації підприємства та подолання бар'єрів входу підприємства на ринок. На нашу думку, нехтувати такими витратами не можна, оскільки витрати на реєстрацію підприємства в залежності від форми організації, виду діяльності та існування різних бар'єрів входу підприємства на ринок можуть бути значними та впливати на рішення власника.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми теорії трансакційних витрат розглянуто в працях як зарубіжних, так і вітчизняних вчених. Так Р. Коуз та О. Вільямсон довели існування даних витрат в ринковій економіці, Д. Норт обґрунтував роль трансакційних витрат у формуванні інститутів. Представниками цього напрямку в Україні є С.І. Архирєєв, Л.В. Базалієва, М.В. Вергуненко, Н.В. Волоснікова, Г.В. Дупінець, Я.В. Зінченко, С.В. Кузьминов, Г.А. Макухін, О.В. Тарасенко, Т.В. Семенова, О.В. Шепеленко та інші. Дослідженню трансакційних витрат на етапі створення підприємства присвятили праці російські вчені С.Ю. Барсукова, В.В. Радаєв. Питанням обліку трансакційних витрат присвятили праці наступні вітчизняні вчені: Г.Г. Кірейцев, М.С. Пущкар.

Мета дослідження полягає у визначенні трансакційних витрат, що виникають на етапі реєстрації підприємства і подолання бар'єрів входу підприємства на ринок та в удосконаленні методики їх облікового відображення.

Викладення основного матеріалу дослідження. З метою дослідження трансакційних витрат на етапі входу підприємства на ринок спочатку необхідно визначити, чи є витрати на реєстрацію підприємства та подолання бар'єрів входу на ринок трансакційними. Засновники теорії трансакційних витрат для розкриття сутності трансакційних витрат застосовують поняття трансакції. Так, в працях "Природа фірми" і "Проблеми соціальних витрат" Р. Коуз зазначає, що в процесі трансакції між людьми виникають витрати, величина яких залежить від соціальних факторів (інститутів) [6, с. 158].

За визначенням д.е.н. М.Р. Лучка трансакція використовується для позначення обміну товарами й продукцією різних видів діяльності, обміну юридичними зобов'язаннями, угодами як довгострокового, так і короткострокового характеру, що вимагають деталізованого документального оформлення [8, с.79].

Зрозуміти, як функціонує економічний механізм можна лише з урахуванням усієї складності інституціональної структури, всередині якої взаємодіють господарюючі суб'єкти. Їх взаємодія відбувається в контексті певних правових, організаційних і соціальних обмежень, подолання яких вимагає значних витрат. Визнання і врахування цих витрат – необхідна умова аналізу економічної поведінки, оскільки дає уявлення про витрати користування ринковим механізмом у процесі розробки і реалізації рішень. Такі витрати називаються

трансакційними [7, с. 175].

Капелюшников Р.І. визначив трансакційні витрати як витрати прийняття рішень, розробки планів і організації майбутньої діяльності, ведення переговорів щодо її змісту і умов, коли в ділові відносини вступають двоє і більше учасників; витрати на зміну планів, перегляд умов угоди й врегулювання спірних питань, якщо це викликається обставинами, що змінилися; витрати забезпечення того, щоб учасники дотримувалися досягнутих домовленостей [5, с.87].

Саме величина трансакційних витрат, на думку Р. Коуза, є причиною виникнення фірм в обмінній економіці. Отже, на нашу думку, операції, які складають процес реєстрації підприємства, можна назвати трансакціями, а витрати, якими супроводжується даний процес – трансакційними. Саме тому доцільним є віднесення витрат на створення підприємства – витрат на реєстрацію і подолання бар'єрів входу на ринок, – до складу трансакційних витрат.

Бар'єри входу на ринок – це такі фактори об'єктивного або суб'єктивного характеру, через які підприємствам важко, а іноді й неможливо, розпочати свою справу в обраній галузі. Бар'єри можуть бути породжені об'єктивними характеристиками галузі, пов'язаними з технологією виробництва, динамікою попиту, іноземною конкуренцією тощо. Інший тип бар'єрів – адміністративні бар'єри – форма вхідного контролю регулювання економіки, які включають реєстрацію підприємства, отримання права на здійснення господарської діяльності, тобто ліцензування виробництва чи реалізації продукції, реєстрація, сертифікація товарів і послуг, отримання права на оренду приміщення, доступу до кредитів, лізингу обладнання тощо.

До адміністративних бар'єрів, які сьогодні негативно впливають на розвиток та діяльність суб'єктів господарювання, можна віднести: проблеми реєстрації, недосконалість системи ліцензування, значну кількість контролюючих органів і дублювання ними функцій, бюрократичні дії органів державної виконавчої влади [1].

Російська вчена С.Ю. Барсукова визначає витрати подолання бар'єрів входу на ринок як ресурсну здатність суб'єкта господарювання окрім витрат безпосередньо на виробництво продукції та послуг нести витрати, пов'язані з налагодженням і функціонуванням контрактних відносин з контрагентами у зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства. Дане визначення повністю підпадає під визначення трансакційних витрат, наведене С.Ю. Барсуковою: трансакційні витрати – витрати, пов'язані з обслуговуванням контрактних відносин, а також передачею, специфікацією та захистом прав власності [3, с. 109].

Д.е.н. В.В. Радаєв визначає трансакційні витрати як витрати, пов'язані з входом на ринок та виходом з ринку, доступом до ресурсів, передачею, специфікацією та захистом прав власності, укладанням та обслуговуванням ділових угод [11, с.5].

В таблиці 1 розглянуто трансакційні витрати, якими супроводжується діяльність суб'єкта господарювання.

Таблиця 1. Трансакційні витрати суб'єкта господарювання

№ з/п	Групи трансакційних витрат	Види трансакційних витрат	Облікове відображення
1	Витрати, пов'язані з реєстрацією підприємства	Витрати на сплату державних зборів, витрати, пов'язані з нотаріальним оформленням, плата за консультаційні послуги, плата за отримання ліцензій на здійснення певних видів діяльності	Рахунок 92 "Адміністративні витрати", рахунок 12 "Нематеріальні активи"
2	Плата за доступ до ресурсів (матеріальних, фінансових, інтелектуальних)	Плата за право на оренду приміщень, за доступ до кредитів та лізингу, за доступ до комунікаційних мереж тощо	Рахунок 92 "Адміністративні витрати" за умови належного документального оформлення
3	Витрати на отримання індивідуальних пільг та привілеїв	Плата за отримання довідок про наявність підстав для отримання пільг	Рахунок 92 "Адміністративні витрати" за умови належного документального оформлення
4	Плата за отримання прав на використання ресурсів і прав власності	Плата за право на виробництво, реалізацію, споживання	Рахунок 92 "Адміністративні витрати", рахунок 12 "Нематеріальні активи", рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів"
5	Витрати на оцінку ресурсів і прав власності	Витрати на зміну організаційно-правової форми, плата за послуги аутсорсінгу, аудиторські послуги, маркетингові послуги тощо	Рахунок 92 "Адміністративні витрати", рахунок 93 "Витрати на збут"
6	Інформаційні витрати	Витрати на пошук і відбір партнерів, формування баз даних, участь у виставках, рекламу, презентації	Рахунок 92 "Адміністративні витрати", рахунок 93 "Витрати на збут"
7	Витрати на укладення угод	Витрати на проведення переговорів, відрядження співробітників, телефонні розмови та факс, послуги юридичного й інших видів консалтингу, юридичне оформлення угоди	Рахунок 92 "Адміністративні витрати", рахунок 93 "Витрати на збут"
8	Витрати моніторингу й попередження опортунізму	Витрати на контроль за дотриманням умов договору та попередження недобросовісної поведінки партнерів	рахунок 93 "Витрати на збут"
9	Витрати специфікації і захисту прав власності	Судові витрати, витрати ресурсів, необхідних для відновлення порушених під час виконання контракту прав, плата за юридичні консультації та аудиторські перевірки, витрати безпеки (плата за охоронні послуги)	Рахунок 92 "Адміністративні витрати", рахунок 93 "Витрати на збут", рахунок 94 "Інші операційні витрати"

Цей перелік можна доповнити витратами, які не можна оцінити в грошовій форма – витрати часу, альтернативні витрати, втрачені економічні вигоди тощо.

Отже, трансакційні витрати входу підприємства на ринок починаються з моменту його реєстрації, ліцензування діяльності, отримання права доступу до ресурсів та отримання інших прав власності. Вони можуть носити характер як офіційних легальних платежів, так і неофіційних та нелегальних виплат. Відповідно до п. 1 ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996 від 16.07.1999 р. підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій [4]. Отже, в бухгалтерському обліку знайдуть відображення лише ті трансакційні витрати, здійснення яких підтверджено первинним документом.

Витрати на реєстрацію підприємства, здавалося б, носять фіксований характер і піддаються вимірюванню. Але насправді частина трансакційних витрат не підлягає прямому підрахунку (наприклад, витрати часу на отримання інформації, перебування в чергах, заповнення необхідної документації) [9, с. 93]. Також, як зазначає В.В. Радаєв, деякі трансакційні витрати пов'язані з неформальним обміном послугами, які не супроводжуються безпосередніми грошовими платежами [11, с. 6].

Здійснити реєстрацію новоствореного підприємства власник може двома способами: самостійно долаючи безліч бюрократичних перепон, відвідуючи відповідні інстанції, стоячи в чергах, здійснюючи десятки дрібних виплат, або звернутися до однієї з фірм, що надають послуги з реєстрації підприємств. Перший варіант обійдеться підприємцю значно дешевше, але вимагає багато часу. Послуги реєстрації підприємства через спеціалізовані фірми коштує від 1700 грн. (реєстрація приватного підприємства) до 10000 грн. (реєстрація публічного товариства) та займає часу від 7 (для приватного підприємства) до 60 (для публічного товариства) або навіть 65 (для представництва іноземної

компанії) робочих днів¹, тобто спричиняє додаткові грошові витрати, але дозволяє зекономити на інших трансакційних витратах.

Як правило, реєстрація підприємства потребує виконання наступних дій: затвердження найменування і отримання юридичної адреси, складання статуту, установчого договору, наказів про призначення ключових осіб (генерального директора, головного бухгалтера), підготовка рішення про збори акціонерів та засновників, виготовлення печатки, відкриття поточного рахунку, правильне заповнення багаточислених форм, сплата всіх державних зборів, реєстрація в ЄДРПОУ, податкових органах, а також фондах соціального страхування. Якщо ж підприємцю необхідно отримати ліцензії на певні види діяльності, витрати значно зростають – як витрати часу (від декількох тижнів до місяців), так і грошові витрати (до декількох десятків тисяч гривень). Окрім цих витрат, також потрібно враховувати додаткові витрати: на телефонні розмови, типографські витрати на друк установчих документів, транспортні витрати тощо.

Радаєв В.В. виділив наступні типи витрат на оплату бюрократичних послуг (табл. 2).

¹ Цифри наведені за результатами аналізу прайс-листів консалтингових фірм України. Інформація отримана з електронних ресурсів Інтернету

Таблиця 2. Типологія витрат на оплату бюрократичних послуг [11, с. 8]

Характер дій	Характер платежів	
	Обов'язкові	Добровільні
Законні	Офіційне оформлення	Пришвидшення процедур
Незаконні	Обхід заборон	Додаткові послуги

В бухгалтерському обліку знайдуть відображення лише законні витрати – на офіційне оформлення та добровільне пришвидшення процедур реєстрації. При цьому, додаткові послуги можна також відносити до законних, якщо регламентовано чинним законодавством, а факт їх отримання підтверджений належно оформленим первинним документом. Частина витрат відображається у складі витрат періоду за дебетом рахунку 92 “Адміністративні витрати”. Інша частина витрат капіталізується та відображається на рахунках 15 “Капітальні інвестиції”, 12 “Нематеріальні активи” та 39 “Витрати майбутніх періодів” з подальшим віднесенням їх на витрати періоду у вигляді амортизаційних відрахувань та списання витрат майбутніх періодів:

дебет 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” кредит 12 “Нематеріальні активи”, 39 “Витрати майбутніх періодів”.

Неофіційні платежі не знаходять відображення в бухгалтерському обліку, хоча іноді їх сума близька або навіть більша за суму офіційних платежів. Вони можуть бути як не пов'язані з прямим порушенням закону (подяка чиновнику за прискорене вирішення питання), так і мати незаконний характер (плата за обхід заборон на ведення діяльності, плата за отримання індивідуальних пільг, доступ до ресурсів в обхід конкурентів, отримання держзамовлень тощо). При чому, в залежності від ділової стратегії підприємства, підкуп може відкривати шлях до отримання додаткових конкурентних переваг і принести у підсумку значний прибуток або економію на постійних витратах.

Варто зазначити, що певні витрати, які носять незаконний характер, оформлюються фіктивними первинними документами та приховуються у складі представницьких витрат за дебетом рахунку 92 “Адміністративні витрати”.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, питання трансакційних витрат входу підприємства на ринок не передбачає простої кількісної відповіді. Величина трансакційних витрат варіює в залежності від сфери діяльності, стратегії підприємства, а також від вхідних адміністративних бар'єрів. До адміністративних бар'єрів можна віднести реєстрацію підприємства, отримання права на здійснення господарської діяльності, тобто ліцензування виробництва чи реалізації продукції, реєстрація, сертифікація товарів і послуг, отримання права на оренду приміщення, доступу до кредитів, лізингу обладнання тощо.

Адміністративні бар'єри входу на ринок в Україні, за оцінками Аналітичного Центру “Академія” [2], є надмірними та неефективними, що, по-перше, призводить до додаткових непродуктивних витрат, а по-друге, спонукає суб'єктів господарювання шукати шляхи подолання цих бар'єрів, здійснюючи неофіційні та незаконні платежі.

В бухгалтерському обліку будуть відображатися лише ті витрати, які, по-перше, можна оцінити в грошовій формі, а по-друге, які будуть належним чином оформлені відповідними первинними документами. Витрати, які за своєю природою є незаконними, – відповідно, не

підлягають документальному оформленню та відображенню в обліку. Але, оскільки практика діяльності підприємств показує, що такі виплати підприємства намагаються завуалювати під законні платежі та оформлюють їх фіктивними первинними документами, наголошуємо на необхідності здійснення державного контролю за правомірністю визнання таких витрат у складі витрат діяльності та у складі валових витрат. Дані факти призводять до викривлення інформації про діяльність підприємства у фінансовій звітності.

З огляду на виділені групи трансакційних витрат та враховуючи вимоги чинного законодавства, запропоновано відображати дані витрати на рахунках 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші операційні витрати”, 15 “Капітальні інвестиції”, 12 “Нематеріальні активи” та 39 “Витрати майбутніх періодів”.

Список використаної літератури:

- Адміністративні бар'єри малого бізнесу [електронний ресурс] // Аграрний сектор України. – Режим доступу до журн.: <http://agroua.net/economics/documents/category-92/doc-84/>.
- Аналітичний Центр Академія [електронний ресурс]. – Режим доступу до журн.: <http://www.academia.org.ua/?p=265>.
- Барсукова С.Ю. Трансакционные издержки вхождения на рынок предприятий малого бизнеса / С.Ю. Барсукова // Проблемы прогнозирования. – 2000. – № 1. – С. 108-119.
- Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” № 996 від 16.07.1999 р.
- Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности / Р.И. Капелюшников. – М.: Изд. ИМЭМО АН СССР. 1990.
- Коуз Р. Фирма, рынок и право / Коуз Р. – М.: “Дело ЛТД”, 1993. – 192 с.
- Лісовицький В.М. Історія економічних вчень: Навчальний посібник / Лісовицький В.М. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 220 с.
- Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови: Монографія. – К.: Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана, 2007. – 263 с.
- Норт Дуелас. Институциональные изменения и функционирование экономики / Дуелас Норт, [пер. с англ. А. Нестеренко, предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера] – М.: Фонд экономической книги “НАЧАЛО”, 1997. – 180 с.
- Плотников В.С. Финансовый и управленческий в холдингах / В.С. Плотников, В.В. Шестакова: под ред. д-ра экон. наук, проф. В.И. Бариленко. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 336 с.
- Радаев В.В. Российский бизнес: структура трансакционных издержек / В.В. Радаев // Общество и реформы. – 1999. – № 6. – С. 5-19.

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

Наукові інтереси:

- проблемні питання обліку трансакційних витрат;
- облік зовнішньоекономічної діяльності