

О.В.ПОПАДИНЕЦЬ, канд.екон.наук., доц., НТУ «ХПІ»

ДО ПИТАННЯ ПРО МОЖЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Обґрунтовано необхідність виокремлення трансакційних витрат у системі бухгалтерського обліку підприємства та запропоновані різні підходи до класифікації їх складу за рахунками бухгалтерського обліку

Ключові слова: трансакційні витрати, трансформаційні витрати, витрати вимірювання, витрати виявлення альтернатив, разові трансакційні витрати, умовно-постійні трансакційні витрати, трансакційний облік

Вступ. На сьогодні бухгалтерський облік має беззаперечні успіхи, що яскраво демонструється розвитком такої його складової, як управлінський облік. Оскільки бухгалтерська звітність є основним джерелом інформації, на основі якої приймаються управлінські рішення, залишається актуальним питання виявлення трансакційних витрат (ТВ) у системі бухгалтерського обліку підприємства.

Проте при всі обліковій досягнення у сфері виробництва, поза увагою бухгалтерів, а відтак і всіх рівнів управління, залишаються трансакційні витрати. Трансакційний облік витрат можна виділити як самостійний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, зі своєю сукупністю прийомів документування та відображення виробничих витрат, які забезпечують обчислення фактичної собівартості продукції та віднесення витрат на одиницю продукції.

Аналіз основних досліджень і літератури. Дослідження ТВ знайшло своє відображення в працях багатьох закордонних та вітчизняних економістів-теоретиків, серед яких Р. Коуз, Д. Норт, Т. Еггертссон, А. Нестеренко, С.Архієреєв, А.Шастітко та ін. Питання щодо можливостей кількісного вимірювання ТВ підприємств цікавлять Л.В. Базалієва, І.П. Булеєв, Т.В. Скіярук, методичні прийоми з відображення ТВ у бухгалтерському обліку напрацьовують П.Гайдуцький, М.Лабинцев, І.Макалюк, Ж.Южак. О.Л. Матвєєва, С.І. Мельник, І.Г. Пажєнська, М.М. Шигун, та ін. Проте аналіз публікацій, пов'язаних з ідентифікацією ТВ засвідчив відсутність глибоких теоретичних напрацювань в бухгалтерському обліку, що і визначило мету статті.

Мета дослідження. Метою статті є обґрунтування необхідності виокремлення трансакційних витрат у системі бухгалтерського обліку підприємства та класифікація їх складу за рахунками бухобліку.

Матеріали досліджень. Центральними поняттями теорії трансакційного

обліку витрат є трансакції і ТВ. ТВ – це цінність ресурсів (грошей, часу, праці тощо), що витрачаються на планування, адаптацію та забезпечення контролю виконання взятих індивідами зобов'язань у ході відчуження та привласнення прав власності та свобод.

Для управлінського обліку ТВ актуальним є дослідження структури трансакційних та трансформаційних (виробничих) витрат. Слід відзначити не тільки взаємодоповнюваність трансакційних і трансформаційних витрат, але і їх замінюваність. Як відзначає неоінституціоналізм, витрати ресурсів на реалізацією трансформаційної функції, утворюють елементи трансформаційних витрат, а ресурси, використання яких обумовлює зміну правових характеристик речі, формують трансакційну складову витрат виробництва.

Саме структура і динаміка ТВ (разом з трансформаційними витратами і технологією) визначають форми організації господарської діяльності, зміст і характер реальних трансакцій. Науковці відзначають існування досить складних методологічних проблем з формулювання визначення ТВ, що спричиняє інтерес до окремих їх видів, таких як: витрати виявлення альтернатив, витрати здійснення розрахунків, витрати вимірювання, витрати укладання контрактів, витрати специфікації і захисту прав власності [3].

Одним з основних видів ТВ можна виділити витрати виявлення альтернатив. Оскільки невизначеність та протилежність економічних інтересів існує в будь-якій реальній господарській системі, прийняття економічного рішення передбачає зіставлення альтернатив. Однак господарюючий суб'єкт не завжди знає їх. Ось чому їх виявлення є результатом господарської діяльності і ці знання пов'язані з витратами.

В умовах невизначеності неминуче виникають витрати, зумовлені пошуком найбільш вигідної ціни (як покупцями, так і продавцями), інших умов контракту, а також підбором потенційних контрагентів (з точки зору достовірності здійснюваних ними обіцянок).

Наступним видом ТВ є витрати вимірювання. Так, інформація про властивості благ розподіляється нерівномірно між контрагентами, що і є проявом асиметрії інформації, яка змушує сторону, що володіє відносно меншою інформацією, нести відносно більші витрати (залучення експертів, витрати часу та ін.), пов'язані з відновленням симетрії в володінні нею.

Оскільки в умовах невизначеності складно вгадати розвиток подій, контракти (та витрати з їх укладення), з одного боку, покликані надати стійкість взаєминам, але з іншого – розробка умов контракту, узгодження їх між сторонами також вимагає ресурсів і часу [1].

Система трансакційного обліку має складатись з таких елементів:

1. Розподіл витрат за економічними елементами або статтям калькуляції в розрізі трансформаційних і ТВ.

2. Побудова вартісних ланцюгів трансакцій, що виконуються підприємством, і подальший розподіл за місцем трансакцій у вартісному ланцюгу.

3. Аналіз ТВ за функціями виробничо-господарської діяльності.

При методі трансакційного обліку, витрати підприємства необхідно розділяти на трансформаційні та трансакційні. Так, якщо витрати групуються на підприємстві за економічними елементами, то матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, амортизація основних фондів та інші витрати поділяються на дві складові: трансформаційну і трансакційну.

Аналогічно відбувається класифікація витрат за статтями калькуляції: сировина і матеріали, покупні вироби, напівфабрикати і послуги сторонніх організацій, паливо і енергія, витрати оплати праці основних робітників, відрахування в позабюджетні фонди, витрати на підготовку і освоєння виробництва, витрати з утримання та експлуатації машин і устаткування, загальногосподарські та загальновиробничі витрати, втрати браку, комерційні витрати.

Для детального аналізу витрат підприємства ТВ за рекомендацією А.Аузана необхідно класифікувати [5]: 1. Витрати виявлення альтернатив; 2. Витрати вимірювання; 3. Витрати укладення контракту; 4. Витрати специфікації і захисту прав власності; 5. Витрати опортуністичної поведінки [6].

Деякі автори пропонують іншу класифікацію трансакційних витрат. Наприклад, Панженская І. зробила підрозділ трансакційних витрат на [2]: пошук клієнтів; переговори; забезпечення інтересів сторін; процес обміну; контроль; адаптацію; коригування субоптимальних договірних умов; ослаблення стратегічних позицій; завершення операції. Перші чотири з перерахованих складових відображають суму витрат до укладання договору (витрати з узгодження сторін). Трансакційні витрати з п'ятого по дев'ятий елемент з'являються після укладання договору, наприклад при обміні послугами. Між цими групами витрат існує зворотна залежність: чим вище витрати до укладання контракту, тим нижче витрати після його укладання.

М.С. Данько пропонує більш розгорнуту номенклатуру трансакційних витрат [5]. До разових ТВ він відносить:

- на передпроектне визначення доцільності створення підприємства;
- на розробку проекту (бізнес-плану) створення підприємства;
- на розробку бізнес-плану виробництва і реалізації продукції;
- на реєстрацію підприємства і відкриття рахунків;
- на укладання договорів на оренду приміщення, лізинг і кредитування, закупівля і монтаж устаткування, комплектацію служб інформації та зв'язку, маркетингу, юридично-правового захисту підприємства або укладанням договору

обслуговування, технічне забезпечення створених служб, разові «добровільні пожертви» впливовим органам, організаціям, партіям, штрафи, пені, неустойки за недотримання договірних зобов'язань та нормативних документів, інші (не враховані вище) разові видатки.

До умовно-постійних ТВ автор відносить витрати:

- на утримання служб (маркетингу, юридичної, інформаційної, комерційної (частина відділу постачання і збуту), транспорт;
- на технічне оснащення цих служб та вдосконалення їх структури;
- на утримання органів управління зі сприяння росту ринку;
- на науково-інноваційну діяльність;
- на оренду устаткування, що забезпечує роботу комерційних служб;
- на науково-дослідну роботу з вивчення ринку і розширення збуту;
- на вдосконалення структури фірми (інтеграція, диверсифікація) та ін.

Умовно-змінні ТВ складають з: переддоговірних (телефонні переговори, листування, реклама, відрядження і прийом делегацій, інтернет); на укладання договорів; на знижки дилерам, дистриб'юторам; на винагороди дилерам, представникам фірм; на надбавки постачальникам за своєчасні та якісні поставки; на втрати від постачання продукції з відстрочкою платежів; на післяпродажне обслуговування; на обслуговування дебіторської заборгованості; представницькі витрати, митні процедури; на сертифікати походження і відповідності; на участь у виставках, презентаціях; на реструктуризацію підприємства; на підвищення кваліфікації працівників та ін.

Варламова В.В. [1] вважає за доцільне використовувати 18 аналітичних позицій, серед яких: пошук клієнтів, проведення переговорів, забезпечення інтересів сторін, проведення презентацій, виставок, семінарів, реклама, обмін інформацією, використання сайтів в Інтернеті, телефонні та телеграфні переговори, контроль, адаптація, коригування договорів, реалізація аутсорсингу, завершення операції та кінцеві розрахунки.

Практично кожне з виробничих підприємств може застосувати будь-яку з наведених вище класифікацій залежно від потрібного ступеня деталізації ТВ.

Слід також зазначити, що ТВ – це часом досить значна стаття витрат. Тому ці витрати необхідно включати в собівартість продукції (робіт, послуг), і, отже, на їх суму зменшувати оподатковуваний прибуток. У звіті про прибутки і збитки слід для ТВ виділити окрему статтю «Трансакційні витрати».

Другим елементом системи трансакційного обліку є вибудовування вартісних ланцюжків трансакцій, що виконуються підприємством, їх угруповання і подальше віднесення витрат на собівартість конкретних виробів, робіт, послуг. Отримані витрати групують за функціями виробничо-господарської діяльності: функції постачання, виробництва, продажу та управління деталізуються на складові

частини, операції і процеси, такі, наприклад, як логістика, технологічні операції, ремонт обладнання, поліпшення якості продукції, післяпродажне обслуговування, реклама, НДДКР та ін. [3]

Розподіл витрат за функціями виробничо-господарської діяльності у загальному вигляді відбувається за основною послідовністю взаємодіючих трансакцій: поставки; виробництво; продаж. У результаті розподіл витрат відбувається як мінімум за трьома основними процесам підприємства, але для отримання достовірної інформації про собівартість продукції цього недостатньо, необхідно дослідити всі процеси, оскільки кожен з них може бути збитковим, що зрештою вплине на підсумковий фінансовий результат.

Процес виробництва найскладніший і включає наступні елементи: розробка і ведення стратегії організації, розробка продуктів та послуг, виробництво. Розробка і ведення стратегії організації включає: моніторинг зовнішнього середовища, розробку концепції бізнесу і стратегії організації, розробку організаційної структури і відносин між підрозділами, розробку і встановлення цілей організації. Розробка продуктів і послуг передбачає: розробку концепції нового продукту (послуги), розробку, монтаж і оцінка прототипу продукту або послуги, удосконалення існуючих продуктів (послуг), тестування ефективності нових або вдосконалених продуктів (послуг), підготовка виробництва, управління процесом розробки процесів чи послуг [7]. Групу трансакцій, здійснюваних при реалізації продуктів або послуг можна розділити на три підгрупи: вивчення ринків і клієнтів; маркетинг та продаж; обслуговування клієнтів. Останньою частиною трансакційного обліку є аналіз витрат, розподілених за функціями виробничо-господарської діяльності організації. Необхідним є розгляд структури та динаміки зміни ТВ і трансформаційних витрат.

Висновки. Трансакційний облік витрат є синтезом ідей неоінституційної економічної теорії розподілу витрат підприємства на трансформаційні і трансакційні та групування витрат за функціями. Таке поєднання дозволяє визначити вартість виробів, робіт, послуг у цілому на основі систематизації витрат за функціями та ресурсами, задіяними у виробництві і збуті продукції при постачанні, маркетингу, технічному забезпеченні, обслуговуванні.

Список літератури: 1. Варламова В.В. Управленческий учет трансакционных издержек. Экономический вестник РГУ, 2008, том 6, № 1. 2. Панженская И.Г. Методика учета трансакционных издержек // Бухгалтерский учет, № 19, 2006. 3. Лабынцев Н.Т. Управленческий учет трансакционных издержек // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(17) – С.178-185. 4. Юшак Ж.М. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі: ХХІ століття—нове уявлення майбутнього / Ж.М. Юшак, С.І. Мельник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. — 2009. — Випуск 1 (13). — С. 155-163. 5. Данько М.С. Теоретико-методологічний аспект визначення трансакційних витрат / М.С. Данько // Економічна теорія. — 2007. — № 1. — С. 36-46. 6. Булеев И.П. Предприятие в системе общественных отношений: институциональный аспект: Монография / И.П. Булеев; НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. — Донецк, 2006. — 424 с. 7. Макалюк І. В. Проблеми

виявлення трансакційних витрат в інформаційній системі бухгалтерського обліку підприємства // Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка". Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1814>

Bibliography (transliterated): 1. Varlamova V.V. *Upravlencheskij uchet transakcionnyh izderzhek*. Jekonomicheskij vestnik RGU, 2008, tom 6, № 1. 2. Panzhenskaja I.G. *Metodika ucheta transakcionnyh izderzhek* // Buhgalterskij uchet, № 19, 2006. 3. Labyncey N.T. *Upravlencheskij uchet transakcionnyh izderzhek* // Mizhnarodnij zbirnik naukovih prac'. Vipusk 2(17) – S.178-185. 4. Jushhak Zh.M. *Transakcijni vitraty u vitchiznjanih oblikovij sistemi: HHI stolittja—nove ujavlennja majbutn'ogo* / Zh.M. Jushhak, S.I. Mel'nik // Problemi teorii ta metodologii buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu. Mizhnarodnij zbirnik naukovih prac'. — 2009. — Vipusk 1 (13). — S. 155-163. 5. Dan'ko M.S. *Teoretiko-metodologichni aspekt viznachennja transakcijnih vitrat* / M.S. Dan'ko // Ekonomichna teorija. — 2007. — № 1. — S. 36-46. 6. Buleev I.P. *Predpriatie v sisteme obshhestvennyh odnoszenij*: institucional'nyj aspekt: Monografija / I.P. Buleev; NAN Ukrainy. In-t jekonomiki prom-sti. — Doneck, 2006. — 424 s. 7. Makaljuk I. V. *Problemi vijavlennja transakcijnih vitrat v informacijnij sistemi buhgalters'kogo obliku pidpriemstva* // Elektronne naukowe fahove vidannja "Efektivna ekonomika". Elektronnij resurs. Rezhim dostupu: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1814>

Надійшла до редколегії 27.03.2014

УДК657.22

Е.И. ЛИННИК, канд.екон.наук, доц., НТУ «ХПИ»;
А.Н. БОНДАРЕНКО, асистент НТУ «ХПИ»

УЧЁТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА В ТОВАРИЩЕСТВАХ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

В статье рассмотрены основные аспекты учета собственного капитала в товариществах зарубежных стран. Приведены принципы, на базе которых создаются, функционируют, распускаются и ликвидируются товарищества в зарубежных странах.

Ключевые слова: товарищества, неограниченная солидарная ответственность, товарищество с ограниченной ответственностью, главный партнер, капитал партнеров, роспуск, ликвидация товарищества.

Введение. В современных условиях интеграционных процессов экономики Украины переход на ведение бухгалтерского учета по международным стандартам – неотъемлемая составляющая функционирования многих предприятий. Благодаря совместным усилиям развитых стран мира постепенно создается унифицированная система бухгалтерского учета. В связи с этим вопросы учёта собственного капитала в товариществах зарубежных стран являются актуальными и требуют тщательного изучения. Товарищество – это добровольная ассоциация физических и юридических лиц. Вследствие этого, в товариществе совладелец отвечает за действия партнера. Совладельцы несут неограниченную ответственность по всем обязательствам товарищества.

© Е.И. Линник, Бондаренко, 2014