

УДК 657.471:332.8

Головчак Г. В.
*кандидат економічних наук,
асистент кафедри обліку і аудиту
Львівського національного університету імені Івана Франка*

Юрченко О. Б.
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту
Львівського національного університету імені Івана Франка*

Holovchak H. V.
*PhD, assistant of Accounting and auditing department
Ivan Franko National University of L'viv*

Yurchenko O. B.
*PhD, docent of Accounting and auditing department
Ivan Franko National University of L'viv*

ОБЛІК ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ НА РИНКУ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНИХ ПОСЛУГ

Анотація. У статті розглянуто науково-методичні підходи до обліку та відображення у звітності трансакційних витрат підприємств на ринку житлово-комунальних послуг, що обумовлено суттєвою часткою таких витрат у діяльності підприємств-учасників ринку житлово-комунальних послуг.

Ключові слова: трансакційні витрати, облік, звітність, ринок житлово-комунальних послуг, модель організації обліку трансакційних витрат.

Вступ та постановка проблеми. За роки незалежності України в системі управління та фінансування на ринку житлово-комунальних послуг відбулися значні зміни. Приватизація муніципального та державного житла привела до значного збільшення питомої ваги приватного житла. Інституційні зміни, які відбуваються в економіці, торкнулись і житлово-комунальних підприємств. Вони пов'язані з приватизацією та роздержавленням, що дало змогу розпочати формування приватного сектору, створювати муні-

ципальні підприємства в межах розвитку місцевого самоврядування та адміністративно-територіальної реформи. Виробнича структура житлово-комунальних підприємств охоплює понад 16 видів діяльності, провідними серед яких є водопостачання і водовідведення, тепlopостачання, експлуатація житла, зовнішній багоустрій тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Поняття трансакційних витрат привернуло до себе увагу вітчизняних учених не так давно. Серед тих науковців, які дослі-

джували природу трансакційних витрат, робили спробу їх класифікувати та вимірювати С. Архієреєв, Л. Базалієва, П. Гайдучський, В. Захарченко, М. Данько, Г. Козаченко, С. Коропецький, Г. Макухін, Р. Пустовийт, Т. Резнікова, С. Тарасенко. Проблема визначення трансакційних витрат з облікової точки зору лише останнім часом почали присвячувати свої праці українські вчені. Зокрема, інтерпретація основних підходів до класифікації трансакційних витрат в обліковому аспекті є головним питанням у працях Г. Козаченка, Г. Макухіна, Ж. Юшак, С. Мельника, Н. Лоханової, І. Приходько, Н. Струк.

Трактування трансакцій як елементу інституційної економіки знайшло своє відображення в працях багатьох закордонних та вітчизняних вчених-економістів, а концепція трансакційних витрат взагалі є стрижнем досліджень науковців-неоінституціоналістів (Р. Коуз, Д. Норт, Т. Еггертсон, А. Нестеренко та інші вчені). Проте аналіз публікацій, пов'язаних з визначенням таких витрат в бухгалтерському обліку, свідчить про відсутність глибоких теоретичних напрацювань щодо цього обліку, що робить дослідження актуальним та важливим.

Метою роботи є поглиблення теоретико-методичних підходів до розроблення механізму організації обліку трансакційних витрат на ринку житлово-комунальних послуг.

Результати дослідження. Житлово-комунальні послуги визначаємо як результат господарської діяльності, заснований на умовах укладення договорів про надання житлово-комунальних послуг та спрямований на забезпечення потреб фізичних та юридичних осіб у забезпеченні житловими та нежитловими приміщеннями, холодною та гарячою водою, водовідведенням, газо- та електропостачанням, опаленням, вивезенням побутових відходів, ритуальними послугами тощо в порядку, встановленому законодавством.

Однією із суттєвих особливостей житлово-комунальних послуг є те, що фізичні особи за їх допомогою задовольняють як фізіологічні, так і соціальні потреби, потреби саморозвитку та визнання статусу. В умовах нерегульованого державою ринку житлово-комунальних послуг рівновага між попитом та пропозицією порушується через зниження якості послуг, відсутність конкуренції на ринку, загальне зростання цін, зниження попиту на послуги та скорочення пропозиції з боку виробників послуг.

Керівництво підприємства-виробника житлово-комунальних послуг має зберігати низький рівень трансакційних витрат під час виконання угод з постачальниками та намагатися підвищити ефективність своєї діяльності [1, с. 124].

Розуміння трансакційних витрат коливається від вузьких визначень, що пов'язують ці витрати з окремими видами економічної діяльності, до широких, що акцентують увагу на інституційній природі явища. В економічній теорії немає одностайності щодо пояснення трансакційних витрат. Відзначимо принаймні три варіанти пояснення того, звідки й чому під час виконання угод виникають трансакційні витрати, а саме підхід теорії трансакційних витрат, підхід теорії суспільного вибору, підхід теорії угод. Теорія трансакційних витрат зазначає, що ринок інформації погано розвинений, а цінкові сигнали спотворені внаслідок високої монополізації ринку та структурних диспропорцій. Теорія суспільного вибору акцентує увагу на незавершеності формування ринку, розмірах національного ринку та великій кількості його учасників. Теорія угод визначає високий рівень трансакційних витрат нестабільністю співвідношень різних угод та їх фрагментацією. Будь-який підхід можна застосувати для пояснення того, що трансакційні витрати виникають під час функціонування ринку житлово-комунальних послуг

в Україні. Ми можемо спостерігати незадовільний стан розвитку інформаційного ринку, незавершеність формування ринку житлово-комунальних послуг в Україні.

Існує багато форм трансакційних витрат, проте розглянемо п'ять основних форм, що виділив В. Нестеренко, які дають змогу краще зрозуміти проблему трансакційних витрат на ринку житлово-комунальних послуг: 1) витрати на пошук інформації; 2) витрати на проведення перемовин та укладання угод; 3) витрати на вимірювальні прилади; 4) витрати на захист прав власності; 5) витрати опортуністичної поведінки.

Трансакційні витрати є значними у двох випадках: коли важко знайти заміну учасникам угоди (їх кількість є обмеженою, йдеться про природних монополістів) і коли учасників угоди багато [2, с. 117].

Ринкова глобалізація загострює проблему конкурентоспроможності житлово-комунальних послуг. Отже, зростає роль економічної науки, кожної з її складових, що забезпечують управління та економічне підґрунтя конкурентоспроможності наданих послуг. Трансакційні витрати, маючи значну частку у витратах на ринку житлово-комунальних послуг, не виокремлені в облікових стандартах. Останнє можна пояснити залежністю трансакційних витрат від інституційного середовища, в якому функціонує ринок, та неможливістю його прямого впливу на такі витрати.

З постулатів неоінституціоналізму визначаємо, що сукупні витрати на надання послуг складаються не лише з трансформційних, але й з трансакційних витрат, в основі яких лежать витрати на збір інформації та забезпечення функціонування ринку.

Першим трансакційні витрати класифікував Д. Норт. У своєму дослідженні інститутів він розділяв трансакційні витрати за типом (витрати на оцінювання властивостей об'єктів обміну та витрати примусу) та за керуваністю (вимірні та невимірні).

Т. Еггертсон виділяв таку класифікацію трансакційних витрат:

- 1) витрати на пошук інформації про розподіл цін і якість товарів та трудових ресурсів, а також пошук потенційних покупців та продавців і актуальної інформації про їх поведінку та матеріальний стан;
- 2) торги, потрібні для виявлення справжніх позицій покупців та продавців за ендогенних цін;
- 3) укладення контрактів;
- 4) нагляд за партнерами по контракту з метою перевірки дотримання ними умов контракту;
- 5) забезпечення виконання контракту та стягнення збитків у ситуації, коли партнери не виконують контрактних зобов'язань;
- 6) захист прав власності від посягань третьої сторони, наприклад захист від піратів чи навіть від держави в разі незаконної торгівлі.

Р. Коуз окреслив поле трансакцій широко, даючи змогу інтерпретувати як трансакційні витрати значно ширший спектр витрат, ніж «витрати ринково-контрактних трансакцій», як розуміють ці витрати Д. Норт, Т. Еггертсон та інші науковці [3, с. 122].

В бухгалтерському обліку, який ми націлюємо на забезпечення конкурентоспроможності послуг, визначення «трансакційні витрати» обмежимо витратами на діяльність ринку житлово-комунальних послуг, котрі значною мірою залежать від інституційного середовища. Однак у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО) та фінансової звітності (МСФЗ) немає виокремлення трансакційних витрат. Необхідність повної та детальної класифікації витрат для цілей бухгалтерського

обліку висвітлюють пункти 99 та 101 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [4, с. 38]. Стандартом визначено, що «суб'єкт господарювання повинен подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції у суб'єкта господарювання, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію. Витрати поділяють на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю».

Отже, незважаючи на те, що прямої вимоги щодо відображення трансакційних витрат у системі МСБО та МСФЗ немає, ми вважаємо, що виділяти та класифікувати такі витрати необхідно з урахуванням як загальних вимог МСБО 1, так і їх значного впливу на результати діяльності ринку житлово-комунальних послуг та ефективність функціонування економіки. Мета пропонованої класифікації трансакційних витрат полягає в повному аналізі та дієвому контролі чинників виникнення цих витрат для задоволення цілей їх оптимізації (на мікрорівні) та виявлення неефективних інститутів, з функціонуванням яких пов'язані необґрунтовано великі трансакційні витрати (на макрорівні).

Пам'ятаючи про зв'язок трансакційних витрат із необхідністю забезпечення життєздатності фірми в інституційному середовищі та про об'єктивність існування інститутів та організацій, з якими пов'язані ці витрати, пропонуємо таку класифікацію (табл. 1).

Національний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [5, с. 2] не виділяє ці витрати ні за видами діяльності підприємства, ні за прийнятою поелементною класифікацією витрат. Але формулювання, що застосовуються в тексті стандарту, дають змогу виокремлювати приховані витрати. Зокрема, абзац 1 пункту 7 П(С)БО 16 визначає, що витрати визнаються одночасно з доходом, для отримання якого були отримані. Однак складність полягає в тому, що трансакційні витрати (окрім тих, які пов'язані безпосередньо з укладенням контрактів) зазвичай не можна пов'язати з конкретними надходженнями. Сферу пошуків трансакційних витрат відповідно до класифікації суттєво звужує також абзац 2 пункту 7 П(С)БО 16, згідно з яким витрати, які неможливо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того періоду, у якому були здійснені. Отже, трансакційні витрати в системі рахунків та звітності відносяться до витрат періоду, а не до витрат на продукцію. Аналіз переліку витрат, які П(С)БО 16 включає до витрат періоду, дає змогу зробити висновок про присутність трансакційних витрат у всіх видах діяльності житлово-комунального підприємства (витрати на охорону навколишнього середовища у складі загальнопромислових витрат; представницькі витрати та винагороди за професійні послуги

в адміністративних витратах; витрати на маркетинг і гарантії, витрати на дослідження і розробки, штрафи і пеня у витратах іншої операційної діяльності; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення в інших операційних витратах; фінансові витрати, пов'язані з ринковими операціями тощо).

Присутність елементів трансакційних витрат у виробництві та збуті, адміністративних витратах, інших операційних витратах, витратах фінансової та інвестиційної діяльності і навіть надзвичайних витратах є беззаперечною. Враховуючи інституційну природу таких витрат, найбільш прийнятним варіантом вважаємо виділення в обліку та звітності житлово-комунальних підприємств такого окремого елементу витрат, як трансакційні витрати.

Для відображення в обліку трансакційних витрат науковці та практики пропонують різні варіанти, зокрема Ж. Юшак пропонує поглибити та розширити предметне наповнення рахунків бухгалтерського обліку шляхом доповнення рахунків 92, 93, 94 та 97 відповідними субрахунками по обліку трансакційних витрат. Таку позицію підтримує І. Садовська, пропонуючи також для відображення в обліку трансакційних витрат відкрити субрахунки на кожному з рахунків 92–99. Проте не погоджуємося з думкою зазначених науковців, оскільки введення зазначеної кількості субрахунків на рахунках класу 9 зробить облік трансакційних витрат досить обтяжливим і призведе до значних витрат часу та ускладнення відображення інформації у фінансовій звітності житлово-комунальних підприємств [6, с. 15; 7, с. 116].

Дослідження наукових праць з методології бухгалтерського обліку трансакційних витрат дало нам змогу виділити такі підходи до відображення їх в обліку та звітності:

- побудова нової моделі бухгалтерського обліку, яка передбачає закладення в основу плану рахунків поділ витрат підприємства на трансформаційні та трансакційні [8, с. 34];
- застосування транзитного рахунку «Трансакційні витрати», через який проводять обсяги зазначених трансакційних витрат у кореспонденції з рахунками витрат 9 класу [9, с. 165];
- використання окремого спеціального рахунку витрат «Трансакційні витрати» [10, с. 126];
- доповнення стандартного процесу обліку витрат програмним продуктом, який би дав змогу відстежувати трансакційні витрати у складі адміністративних та інших операційних витрат, витрат на збут тощо [11, с. 15];
- створення додаткових аналітичних рахунків за рахунками витрат діяльності для введення окремих трансакційних витрат, адже «це дасть змогу уникнути подвоєння суми витрат, оскільки трансакційні витрати мають відповідні аналоги, що є об'єктами облікового відображення» [12, с. 44].

Таблиця 1

Класифікація трансакційних витрат на ринку житлово-комунальних послуг

№	Вид трансакційних витрат	Призначення трансакційних витрат
1.	Витрати на функціонування ринку житлово-комунальних послуг	Організаційно-правове забезпечення діяльності підприємства.
2.	Витрати на пошук та збір інформації	Підготовка до укладання угод.
3.	Витрати на укладання угод і їх виконання	Попередження невиконання угод контрагентами.
4.	Витрати на профспілки	Захист прав працівників.
5.	Кадрові витрати	Рекрутинг, навчання і перепідготовка кадрів.
6.	Витрати відповідальності	Незалежний аудит, діяльність наглядових рад.
7.	Екологічні витрати	Енергозбереження та застосування альтернативних джерел енергії.

Слід зауважити, що певні витрати, які мають незаконний характер, інколи на підприємствах оформлюються фіктивними первинними документами та приховуються у складі представницьких витрат за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати». Отже, виникає необхідність здійснення державного контролю або аудиту за правомірністю визнання таких витрат у складі валових витрат, оскільки ці факти призводять до викривлення інформації про діяльність підприємства у фінансовій звітності. І саме питання контролю та відображення у звітності трансакційних витрат, на думку науковців та практиків, становить найбільш суттєву проблему, оскільки трансакційні витрати досі є розосередженими в обліку, причому певна їх частина взагалі не потрапляє до облікової інформаційної системи [13, с. 218].

У своїй праці Н. Струк вважає, що для того, щоб уникнути дублювання інформації в обліку, доцільно забезпечити введення даних систематичного обліку про трансакційні витрати у єдину базу даних (репозиторій), яка передаватиме таку інформацію у підсистемі управлінського обліку, фінансового обліку (згідно з національними і міжнародними стандартами обліку) для забезпечення потреб оподаткування. Важливо, щоб трансакційний облік фіксував будь-яку інформацію про зміни у діяльності підприємства, причому інформація має бути введена лише один раз [14, с. 195].

Належно організований облік трансакційних витрат та правдиве їх відображення у звітності житлово-комунальних підприємств дадуть змогу вирішити питання їх оптимізації та забезпечити суттєві резерви підвищення ефективності господарської діяльності підприємств на ринку житлово-комунальних послуг (рис. 1).

На думку авторів, для обліку трансакційних витрат житлово-комунальних підприємств варто застосовувати вільний субрахунок класу 9, а саме субрахунок 978 з використанням аналітичних рахунків за видами трансакційних витрат.

У звітності житлово-комунального підприємства трансакційні витрати доцільно відобразити у статті 2180 «Інші операційні витрати» Звіту про сукупний дохід.

Отже, трансакційні витрати є невід’ємною складовою механізму функціонування ринку житлово-комунальних послуг і справляють значний вплив на забезпечення умов взаємодії економічних суб’єктів на ринку. Зважаючи на значний обсяг та особливості виникнення і функціонування, вважаємо, що цей вид витрат об’єктивно підлягає відображенню в системі обліку житлово-комунальних підприємств та повинен бути ідентифікований як об’єкт контролю й аудиту у звітності [15, с. 110].

Методологічне визначення класифікації трансакційних витрат у бухгалтерському обліку за групами, визначеними в нашому дослідженні, сприятиме досягненню надзвичайно важливої меті, що полягає в обліку неявних трансакційних витрат

До вищезазначеного додаємо, що реалізація етапів 1–4 орієнтована на макрорівень управління підприємством на ринку житлово-комунальних послуг, а етап 5 повинен бути орієнтований не тільки на задоволення потреб керівництва, контрагентів та власників на ринку житлово-комунальних послуг, але й на вирішення інших завдань, зокрема контроль трансакційних витрат на ринку житлово-комунальних послуг з боку держави з метою їх зменшення та детінізації.

Висновки. Впродовж останніх 10 років у соціально-економічному та ринковому середовищі особливого значення набули трансакційні витрати. Ця нова й постійно зростаюча складова витрат функціонує поза правилами і стандартами обліку та справляє значний вплив на умови ринкової діяльності житлово-комунальних підприємств. Саме бухгалтерський облік повинен запропонувати інструменти та інформаційну базу для аналізу та контролю трансакційних витрат, що дасть змогу достовірно відобразити їх у звітності та керувати ними. Облік трансакційних витрат для підприємств-учасників ринку житлово-комунальних послуг пропонуємо вести на субрахунок 978 за видами трансакційних витрат, які мають бути визначені в обліковій політиці та відображені у Звіті про сукупний дохід у статті 2180 «Інші операційні витрати».

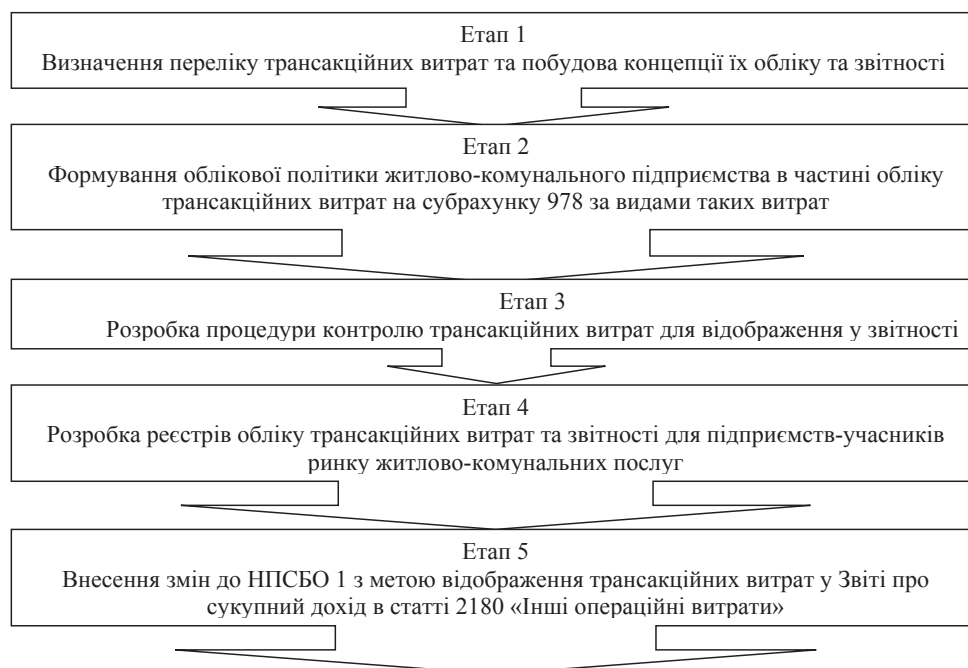


Рис. 1. Модель організації обліку трансакційних витрат на ринку житлово-комунальних послуг

Список використаних джерел:

1. Головач Г. Проблеми сталого розвитку ринків житлово-комунальних послуг України та Республіки Білорусь. Еколого-економічні проблеми у міжнародній торгівлі та інвестиціях: матеріали III міжн. наук. конф. (Львів, 20–21 жовтня 2015 року). Львів, 2015. С. 123–126.
2. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: підручник / за ред. В. Нестеренка. Київ: Знання, 1997. 421 с.
3. Приходько І. Трансакційні витрати як інноваційний об'єкт обліку і контролю. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Тернопіль: ТНЕУ. 2014. С. 121–129.
4. МСБО 1 «Подання фінансової звітності». URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
5. НПСБО 16 «Витрати». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
6. Юшак Ж. Бухгалтерський облік і контроль трансакційних витрат: теорія і методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Житомир, 2010. 23 с.
7. Садовська І. Сутність і класифікація трансакційних витрат як об'єкта обліку. Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. 2009. № 27. С. 116–119.
8. Шигун М. Методичні підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат. Міжнародний збірник наукових праць. 2011. Вип. 3 (15). С. 32–41.
9. Лоханова Н. Проблеми обліку і контролю трансакційних витрат у системі управління економічною стійкістю підприємств. Вісник ТНЕУ. 2012. № 1. С. 161–172.
10. Кірейцев Г. Облік, аналіз і контроль трансакційних витрат: навч. посіб. Київ: Фітосоціоцентр, 2013. 159 с.
11. Гайдучський П. Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці. Облік і фінанси АПК. 2012. № 3. С. 9–19.
12. Грицаєнко М. Трансакційні витрати національної економіки: сутність, класифікація та оцінка. Соціально-економічні проблеми і держава. 2017. Вип. 2 (17). С. 41–55.
13. Мельник С. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі XXI століття – нове уявлення майбутнього. Міжнародний збірник наукових праць. 2009. Вип. 1 (13). С. 217–220.
14. Струк Н. Методичне підґрунтя обліку трансакційних витрат на підприємстві. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: збірник наукових праць. Вип. 1 (8). Київ: Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. С. 188–198.
15. Головач Г., Струк Н. Обліково-аналітичне забезпечення формування та використання звітності житлово-комунальних підприємств. Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку: матеріали I міжн. наук.-практ. конф. (Чернігів, 11 грудня 2015 року). Чернігів, 2015. С. 109–111.

УЧЕТ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕЖЕК НА РЫНКЕ ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНЫХ УСЛУГ

Аннотация. В статье рассмотрены научно-методические подходы к учету и отображению в отчетности трансакционных издержек предприятий на рынке жилищно-коммунальных услуг, что обусловлено существенной долей таких издержек предприятий-участников рынка жилищно-коммунальных услуг.

Ключевые слова: трансакционные издержки, учет, отчетность, рынок жилищно-коммунальных услуг, модель организации учета трансакционных издержек.

ACCOUNTING OF TRANSACTION COSTS ON THE MARKET OF HOUSING AND MUNICIPAL SERVICES

Summary. The articles deal with the scientific and methodical approaches to accounting and reporting of transaction costs of enterprises in the market of housing and communal services, which is conditioned by a substantial share of such costs of enterprises participating in the housing and communal services market.

Key words: transaction costs, accounting, reporting, housing and communal services market, transaction cost accounting organization model.