

## Проблеми формування інформаційного забезпечення управління трансакційними витратами в системі бухгалтерського обліку

У статті визначені окремі проблеми формування облікового забезпечення управління трансакційними витратами на підприємстві, а також елементи трансакційних витрат, які знаходять відображення в системі бухгалтерського обліку відповідно до методики, встановленої діючими П(С)БО.

**трансакція, трансакційні витрати, складові трансакційних витрат, рахунки для обліку трансакційних витрат**

Відносини власності в ринковому середовищі постійно трансформуються як відносно об'єктів, так і відносно суб'єктів. Трансакція – перехід права власності або частки повноважень від одного суб'єкта до іншого. Цей процес супроводжується певними витратами, яких зазнають суб'єкти прав власності. Такі витрати є трансакційними.

Як свідчить досвід розвинених країн світу, рівень трансакційних витрат зростає по мірі економічного розвитку, а трансакційний сектор становить 50% - 70% економіки країни. Існування значних трансакційних витрат підштовхує суб'єктів економічної взаємодії до введення різноманітних форм ділової практики, які б забезпечили скорочення таких витрат. Однією з найбільш важливих форм економії трансакційних витрат є фірма, так як трансакції, які б здійснювалися між економічними агентами на відкритому ринку, замінюються координуючими діями системи управління. Проте,

---

© О.В. Пальчук, О.О. Очеретяна, 2012

витрати на організацію додаткових трансакцій всередині фірми також зростають у зв'язку з розширенням простору їх здійснення, зростанням різноманіття тощо. Таким чином, проблема управління трансакційними витратами є надзвичайно важливою частиною економічної роботи на підприємстві, оскільки загальна величина витрат впливає безпосередньо на величину прибутку та характеризує ефективність діяльності.

Беззаперечно, функцію інформаційного забезпечення процесу управління підприємством виконує система бухгалтерського обліку. Розвиток ринкової економіки в Україні висуває підвищені вимоги як до якості інформації бухгалтерського обліку, так і до його теоретико-методологічного інструментарію. Тому у такій системі мають знайти своє відображення різноманітні економічні об'єкти господарської діяльності і, зокрема, трансакційні витрати. Це зумовлює актуальність дослідження проблем обліку трансакційних витрат.

Мета статті полягає у вивченні проблем облікового забезпечення управління трансакційними витратами на підприємстві.

Поняття трансакційних витрат не так давно привернуло до себе увагу вітчизняних вчених. Дослідження природи трансакційних витрат, спроби їх класифікації та вимірювання на сьогодні не є поодинокими серед науковців: С.Архієреєв, Л.Базалієва, В.Захарченко, М.Данько, Г.Козаченко, С.Коропецький, Г.Макухін, Р.Пустовійт, Т.Резнікова і С.Тарасенко. Проблемам визначення трансакційних витрат з облікової точки зору лише останнім часом стали присвячувати свої праці українські вчені (в основному наукові статті відносяться до 2009 – 2012 років). Зокрема, інтерпретація основних підходів до класифікації трансакційних витрат в розрізі облікового аспекту є головною в працях, Г.Козаченка, Г.Макухіна, Ж.Ющак і С.Мельника, Н.Лоханової. Дослідження наукових

праць Є.Боримської, Н.Гончарова, О.Замазій, Н.Малюги та М.Шигун з методології бухгалтерського обліку трансакційних витрат дозволило виділити наступні підходи:

- побудова нової моделі бухгалтерського обліку, яка передбачає закладення в основу плану рахунків поділ витрат підприємства на трансформаційні і трансакційні (Є.Боримська, Н.Малюга);

- застосування транзитного рахунку “Трансакційні витрати”, через який проводяться обсяги понесених трансакційних витрат у кореспонденції з рахунками витрат 9 класу (С. Мельник, Ж. Юнак);

- використання окремого спеціального рахунку витрат “Трансакційні витрати” (Н.Гончарова);

- доповнення стандартного процесу обліку витрат програмним продуктом, який дозволяв би відстежувати трансакційні витрати у складі адміністративних та інших операційних витрат, витрат на збут (О. Замазій);

- створення додаткових аналітичних розрізів по рахунках витрат діяльності для введення ознаки трансакційних витрат. На думку М.Шигун, це дозволить уникнути подвоєння суми витрат, так як трансакційні витрати мають відповідні аналоги, що є об'єктами облікового відображення.

Аналіз існуючих методологічних підходів до відображення трансакційних витрат в чинній системі фінансового обліку дає змогу дійти висновку: проблема визнання трансакційних витрат в якості облікового об'єкту залишається дискусійною та невирішеною у зв'язку з відсутністю однозначного тлумачення сутності трансакційних витрат, чітких ознак класифікації та ґрунтовних методологічних підходів оцінки їх рівня.

У зв'язку з цим, для досягнення мети нашого дослідження ми приймаємо за основу визначення трансакційних витрат як витрат, що супроводжують ринкову взаємодію незалежно від того, де вона протікає – на ринку або всередині організації, і включають витрати збору і переробки інформації, проведення переговорів і ухвалення рішень, контролю за дотриманням контрактів і примушення до їх виконання.

Класифікація трансакційних витрат підприємства є важливою передумовою для проведення оцінки та облікового забезпечення управління трансакційними витратами на підприємстві. Можемо припустити, що для потреб бухгалтерського обліку, із множини наявних класифікаційних ознак трансакційних витрат найбільш доцільною є класифікація таких витрат за хронологічною послідовністю виникнення. При цьому трансакційні витрати включають витрати на пошук інформації, витрати на ведення переговорів, витрати на вимірювання, витрати специфікації і захисту прав власності та витрати протидії опортуністичній поведінці.

Витрати як об'єкт фінансового обліку обмежені нормативно-правовим регулюванням. У зв'язку з цим актуальною проблемою є розгляд можливостей визнання трансакційних витрат у площині Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства встановлені П(С)БО №16 „Витрати”. Згідно з П(С)БО №1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які спричиняють зменшення власного капіталу. Аналіз законодавчої бази, що визначає умови, принципи та способи визнання і формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства, свідчить: в сучасній обліковій системі присутня інформація про окремі елементи трансакційних витрат. Проте, інформаційної бази про загальну сукупність трансакційних витрат немає, що ускладнює управління трансакційними витратами, оскільки в такому випадку необхідно проводити виокремлення трансакційних витрат зі складу витрат діяльності підприємства, що відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку за діючою методологією.

Крім того, однією з умов визнання витрат в бухгалтерському обліку є їх достовірна оцінка із застосуванням єдиного грошового вимірника – національної валюти (гривня).

Складність відображення деяких видів трансакційних витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку пов'язана з тим, що частина цих витрат не може бути достовірно оцінена, оскільки носить ймовірний або очікуваний характер. Крім того, регулярні (повторювані) трансакції, які відбуваються в рамках постійних господарських зв'язків легше піддаються стандартизації, вимірюванню та оцінці за допомогою традиційних процедур бухгалтерського обліку і навпаки: нерегулярні і специфічні трансакції, які передбачають достатню ступінь невизначеності і менший вплив на трансакційний процес організації. Аналіз сутності трансакційних витрат показує, що в їх складі велика питома вага нерегулярних, специфічних, неконтрольованих витрат, які мають ймовірний або очікуваний характер.

Методика узагальнення інформації про витрати підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку визначається Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, установ і організацій №291. Інформація про трансакційні витрати розпорошена по рахунках та субрахунках бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що трансакційні витрати як витрати ринкової взаємодії господарюючих суб'єктів більшою мірою характеризують рівень підготовки виробництва продукції (робіт, послуг), ніж сам процес виробництва. Витрати, що безпосередньо не відносяться до створюваної продукції (робіт, послуг), і які більшою мірою пов'язані з підготовкою і організацією виробництва, не включаються до складу собівартості продукції (робіт, послуг). Такі витрати, які не можливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, є непрямими і покриваються за рахунок прибутку підприємства. Врахування окремих елементів трансакційних витрат частково ведеться у складі витрат діяльності в розрізі трьох видів: адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Для обліку цих витрат призначений 9 клас рахунків, а саме: рахунки 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут” та 94 „Інші витрати операційної діяльності”, між якими і відбувається розподіл трансакційних витрат. Облікове забезпечення окремих елементів трансакційних витрат та законодавча база, що їх регламентує, узагальнені в табл. 1.

Таблиця 1 - Відображення складових трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку

Вид трансакційних витрат	Елементи трансакційних витрат	Облікове забезпечення (рахунки бухгалтерського обліку)	Законодавче регламентування
Витрати на пошук інформації	Витрати на маркетинг	93	п.19 П(С)БО №16, Інструкція №291
	Витрати на рекламу	93	п.19 П(С)БО №16, Інструкція №291
	Витрати на утримання відділу збуту	93	п.19 П(С)БО №16, Інструкція №291
	Витрати на участь у виставках, ярмарках	92,93	п.18, 19 П(С)БО №16, Інструкція №291
	Витрати делегування функції збуту стороннім організаціям (комісійна торгівля)	93	п.19 П(С)БО №16, Інструкція №291
	Витрати на створення, ведення баз даних інформації про контрагентів	92,93	п.18, 19 П(С)БО №16, Інструкція №291
Витрати на ведення	Представницькі витрати	92	п.18 П(С)БО №16, Інструкція №291

переговорів і укладання угод	Витрати на утримання юридичного відділу	92	п.18 П(С)БО №16, Інструкція №291
	Винагороди за професійні послуги, наприклад, юридичне супроводження процесу ведення переговорів та укладення договору, нотаріальне посвідчення договору	92	п.18 П(С)БО №16, Інструкція №291
	Витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо)	92	п.18 П(С)БО №16, Інструкція №291
Витрати на вимірювання	Витрати проведення вимірювання під час відвантаження	93	п.19 П(С)БО №16, Інструкція №291
	Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування	93	п.19 П(С)БО №16, Інструкція №291
	Витрати на утримання відділу контролю якості	91	п.15 П(С)БО №16, Інструкція №291

Продовження таблиці 1

Витрати специфікації і захисту прав власності	Придбання патентів	92	п.18 П(С)БО №16, Інструкція №291
	Придбання ліцензій	133	П(С)БО №7, Інструкція №291
	Витрати на врегулювання спорів у судових органах	92	п.18 П(С)БО №16, Інструкція №291
Витрати протидії опортуністичній поведінці	Забезпечення зобов'язань	94	п.20 П(С)БО №16, Інструкція №291
	Оперативно-господарські санкції	Не відображаються в бухгалтерському обліку як витрати	
	Страхування ризиків	23,91,92,93	П(С)БО №16, Інструкція №291

Крім того, трансакційні витрати виникають не лише в процесі операційної діяльності, але можуть бути у складі фінансової події, наприклад, як дострокове повернення основної суми кредитів, позик, погашення зобов'язань, які бралися в ході укладання певних контрактів, чи у складі інвестиційної діяльності в процесі придбання необоротних активів, доцільність придбання яких можна прив'язати до витрат взаємодії з певними партнерами.

Як результат, дані про трансакційні витрати не знаходять свого прямого відображення у фінансовій звітності (лише опосередковано у складі витрат звітного періоду), так як відсутня процедура узагальнення інформації про них. Оскільки в межах інформаційного простору фінансового обліку трансакційні витрати не відстежуються, це перешкоджає проводити аналіз та оцінку динаміки цієї категорії витрат за складовими або в загальній структурі витрат підприємства, простежити причинно-наслідковий взаємозв'язок між величиною трансакційних витрат і зміною розміру прибутку.

Проте система обліку передбачає можливість розробки методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про трансакційні витрати підприємства. Бухгалтерський облік – ієрархічна складова управлінської системи підприємства, яка накопичує дані відповідно до інформаційних запитів різних груп користувачів. А отже, поява з боку суспільства в цілому та окремих суб'єктів господарювання відповідного інформаційного запиту повинне бути задоволена системою обліку і управлінням підприємства. Підтвердженням цього також слугують такі риси бухгалтерського обліку, як еволюційно-адаптивна, динамічна та комунікаційна, передбачають можливість зміни об'єктів та методів бухгалтерського обліку адекватно сучасним технологіям управління.

Викладений у статті матеріал дозволяє зробити наступні висновки.

1. Значний вплив трансакційних витрат на загальну величину витрат підприємства і на кінцеві результати діяльності, а також можливість застосування за методологічну основу дослідження економічного аспекту організаційної структури суб'єктів господарювання в умовах трансформації та ринкової економіки є вагомим аргументом проведення подальшого дослідження проблематики вимірювання і відображення в обліку трансакційних витрат з метою управління їх рівнем.

2. Трансакційні витрати супроводжують взаємодію економічних агентів незалежно від того, де вона протікає – на ринку або всередині організації. Суттєвість трансакційних витрат зумовлює заміну частини ринкових трансакцій додатковими трансакціями всередині фірми, що визначає розмір та організаційну структуру фірми.

3. Категорія трансакційних витрат як об'єкт обліку є недослідженою і не знаходить достатнього висвітлення в працях науковців, трансакційні витрати як економічна категорія не відпрацьована. В теорії відсутнє єдине визначення трансакційних витрат. В контексті цільового спрямування та завдань дослідження зроблено спробу узагальнити та систематизувати наявні дефініції трансакційних витрат і визначено: трансакційні витрати – це витрати, що супроводжують економічну взаємодію суб'єктів, пов'язану зі зміною суб'єктів власності, і включають витрати збору і переробки інформації, проведення переговорів і ухвалення рішень, контролю за дотриманням контрактів і примушення до їх виконання.

4. Регламентами бухгалтерського обліку не передбачене виокремлення та оцінка трансакційних витрат, інформація про них розпорошена у складі різних рахунків, відсутня процедура їх узагальнення. Проте система обліку передбачає наявність можливості розробки методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про трансакційні витрати підприємства.

## Список літератури

1. Шигун М. Методичні підходи до бухгалтерського трансакційних витрат//Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(15).2011.-30 с.
2. Гончарова Н. Концепти обліку трансакційних витрат//матеріали Міжнародної науково-практичної конференції: Одеса: ОДЕУ, 2009.-258с.
3. Замазій О. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання//Научные труды ДонНТУ.Серия экономическая.-2004.-Выпуск 70.-95с.
4. Лоханова Н. Проблеми обліку і контролю трансакційних витрат у системі управління економічною стійкістю підприємств//Вісник ТНЕУ, №1, 2012 р.-161 с.
5. Мельник С., Юнак Ж. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі XXI століття – нове уявлення майбутнього//Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (13). – Житомир:ЖДТУ, 2009. – 408с.

*О. Пальчук, О. Очеретяна*

### **Проблеми формування інформаційного забезпечення управління трансакційними витратами в системі бухгалтерського обліку**

В статье определены отдельные проблемы формирования учетного обеспечения управления трансакционными издержками на предприятии, а также элементы трансакционных издержек, которые находят отображение в системе бухгалтерского учета в соответствии с методикой, установленной действующими П(С)БУ.

*О. Palchuk, O. Ocheretyana*

### **Problems building the information security management transaction costs in the accounting system**

In the articles certain separate problems of forming of the registration providing of management transaction costs are on an enterprise, and also elements of transaction costs, which find a reflection in the system of record-keeping in accordance with a method, set operating position (standard) of record-keeping.

Одержано 28.10.12

