



УДК 657.471

Приходько І., Павлова Г., Васюта М.

ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ ЯК ІННОВАЦІЙНИЙ ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ

Визначено окремі проблеми формування облікового забезпечення управління транзакційними витратами на підприємстві, а також елементи транзакційних витрат, які відображають у системі бухгалтерського обліку відповідно до методики, встановленої П(С)БО. Досліджено транзакційні витрати як інноваційний об'єкт обліку і контролю з метою поліпшення інформаційного забезпечення управління витратами підприємства. Запропоновано введення нового синтетичного рахунку «Транзакційні витрати» з необхідними субрахунками для відокремленого обліку транзакційних витрат та відображення узагальненої інформації про них у фінансовій звітності.

Ключові слова: транзакційні витрати, облікове забезпечення, управління витратами, фінансова звітність, бухгалтерський облік.

Категорія транзакційних витрат як об'єкт обліку досліджена слабо і недостатньо висвітлена в працях науковців; транзакційні витрати як економічна категорія не розкриті. Тим часом транзакційні витрати – одна з найважливіших категорій дослідження в сучасній бухгалтерській науці. Аналіз методологічних підходів до відображення транзакційних витрат в чинній системі фінансового обліку дає змогу дійти висновку: проблема визнання транзакційних витрат обліковим об'єктом залишається дискусійною та нерозв'язаною через відсутність однозначного тлумачення сутності транзакційних витрат, чітких ознак класифікації та ґрунтовних методологічних підходів оцінки їх рівня.

Поняття транзакційних витрат привернуло до себе увагу вітчизняних учених не так давно. Серед тих науковців, які досліджували природу транзакційних витрат, пробували їх класифікувати та вимірювати – С. Архєреєв, Л. Базалієва, В. Захарченко, М. Данько, Г. Козаченко, С. Коропецький, Г. Макухін, Р. Пустовійт, Т. Резнікова і С. Тарасенко. Проблемам визначення транзакційних витрат з облікового погляду лише останнім часом почали присвячувати свої праці українські вчені. Зокрема, інтерпретація основних підходів до класифікації транзакційних витрат в обліковому аспекті є головною в працях Г. Козаченка, Г. Макухіна, Ж. Ющак і С. Мельника, Н. Лоханової. Дослідження наукових праць [2; 3; 4; 6] з методології бухгалтерського обліку транзакційних витрат дало змогу виділити такі підходи:

- ✓ побудова нової моделі бухгалтерського обліку, яка передбачає закладення в основу плану рахунків поділ витрат підприємства на трансформаційні й транзакційні [4];



- ✓ застосування транзитного рахунку «Трансакційні витрати», через який проводять обсяги зазначених трансакційних витрат у кореспонденції з рахунками витрат 9 класу [6];
- ✓ використання окремого спеціального рахунку витрат «Трансакційні витрати» [2];
- ✓ доповнення стандартного процесу обліку витрат програмним продуктом, який дав би змогу відстежувати трансакційні витрати у складі адміністративних та інших операційних витрат, витрат на збут [3];
- ✓ створення додаткових аналітичних зрізів за рахунками витрат діяльності для введення ознаки трансакційних витрат. На думку М. Шигун, це дасть змогу уникнути подвоєння суми витрат, оскільки трансакційні витрати мають відповідні аналоги, що є об'єктами облікового відображення [8].

Аналіз методологічних підходів до відображення трансакційних витрат у чинній системі фінансового обліку послужив основою для висновку: проблема визнання трансакційних витрат як облікового об'єкта залишається дискусійною та нерозв'язаною.

Обґрунтовано наукову гіпотезу необхідності відокремлення у площині обліку і контролю трансакційних витрат як важливого інституційного фактора забезпечення конкурентоспроможності в нових умовах господарювання, що потребує вдосконалення теорії бухгалтерського обліку.

Національний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Витрати» не виділяє цих витрат ні за видами діяльності підприємства, ні за прийнятою поелементною класифікацією витрат. Але формулювання, застосовані в тексті стандарту, дають змогу виокремлювати «латентні» елементи цієї унікальної характеристики залежності бізнесу від інститутів. Зокрема, в абзаці 1. п. 7 П(С)БО 16 визначено, що витрати визнають одночасно з доходом, для одержання якого були отримані. Однак складність у тому, що трансакційні витрати (крім тих, які пов'язані безпосередньо з укладенням контрактів на продаж товарів) зазвичай не можна пов'язати з конкретними надходженнями. Навіть більше: ці витрати часто здійснюють «авансом», а часто – і непродуктивно. Проте їх величина впливає на фінансовий результат підприємства, не кажучи вже про конкурентоспроможність [5].

Проблема полягає в тому, що велика частина трансакційних витрат розпорошена на витратних рахунках дев'ятого класу, які сформовані з метою отримання калькуляції. Варто зазначити, що трансакційні витрати як витрати ринкової взаємодії господарюючих суб'єктів характеризують рівень підготовки виробництва продукції (робіт, послуг) більше, ніж процес виробництва. Витрати, що безпосередньо не стосуються створюваної продукції (робіт, послуг), і які більшою мірою пов'язані з підготовкою та організацією виробництва, не вводять до собівартості продукції (робіт, послуг). Такі витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у витратах того звіт-



ного періоду, в якому вони були здійснені, є непрямими, і їх покривають за рахунок прибутку підприємства. Окремі елементи трансакційних витрат частково враховують у витратах діяльності за трьома видами: адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. 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 розподіляють трансакційні витрати [1]. Облікове забезпечення окремих елементів трансакційних витрат та законодавча база, що їх регламентує, узагальнені в таблиці 1.

Таблиця 1

**Відображення складових трансакційних витрат
на рахунках бухгалтерського обліку**

Вид трансакційних витрат	Елементи трансакційних витрат	Облікове забезпечення (рахунки бух. обліку)	Законодавче регламентування
1	2	3	4
Витрати на пошук інформації	Витрати на маркетинг	93	п. 19 П(С)БО № 16, Інструкція № 291
	Витрати на рекламу	93	
	Витрати на утримання відділу збуту	93	
	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 переговорів і укладання угод	Представницькі витрати	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	
	Витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо)	92	



Продовження табл. 1

1	2	3	4
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	
	Витрати на утримання відділу контролю якості	91	п. 15 П(С)БО № 16, Інструкція № 291
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 відображають в бух. обліку як витрати	
	Страхування ризиків	23,91,92,93	П(С)БО № 16, Інструкція № 291

Трансакційні витрати – це витрати, що є не лише в операційній діяльності, а й у фінансовій та інвестиційній, адже договірні відносини, пошук інформації відбуваються на всіх етапах життєвого циклу підприємства [7].

Тому виникає питання: як досягти такого ефекту, щоб підприємство могло надавати інформацію про трансакційні витрати в цілому, а не за окремими їх видами.

Не буде помилковим стверджувати, що нині бухгалтерський облік не може надати повної інформації про трансакційні витрати, а бухгалтерська звітність стає взагалі непотрібною в цій ситуації для її користувачів у особі кредиторів, потенційних інвесторів, дрібних акціонерів, органів державного управління.

Трансакційні витрати неможливо відображати в чинній системі бухгалтерського обліку, це можна здійснити лише двома способами: створити нову систему обліку, що є дуже проблемним, оскільки нове в нашій країні завжди натрапляє на опір, або ж увести новий об'єкт – «трансакційні витрати» до системи бухгалтерського обліку.



Проведені нами дослідження дають змогу стверджувати, що для забезпечення відокремленого обліку трансакційних витрат у сільськогосподарських підприємствах доцільно створити окремий синтетичний рахунок у 9 класі рахунків з відповідними субрахунками, позаяк на сьогодні вільний лише рахунок 99; тому пропонуємо використати його для обліку цих витрат і назвати цей рахунок «Трансакційні витрати».

Для деталізації інформації про трансакційні витрати пропонуємо до рахунку 99 «Трансакційні витрати» відкрити наступні субрахунки:

991 «Витрати на пошук інформації». У його межах на аналітичних рахунках нараховувати витрати: з оплати послуг зв'язку (пошта, телефон, інтернет), на передплату спеціалізованих видань, на придбання прав доступу до баз даних і таке інше.

992 «Представницькі витрати». Відображатимуть витрати на переговори, репрезентації, прийоми, укладання контрактів тощо.

993 «Витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги». Використовувати для нарахування витрат на врегулювання спорів у судових органах та інших витрат із захисту прав власності. У межах цього субрахунку відображати також витрати за отримані юридичні, аудиторські, консалтингові й інші подібні послуги.

994 «Організаційні трансакційні витрати». Відображатимуть витрати на утримання підрозділів, які забезпечують здійснення трансакцій (відділи маркетингу, зв'язків із клієнтами тощо).

995 «Витрати на проведення розрахунків». На аналітичних рахунках цього субрахунку відображати такі витрати, як плата за розрахунково-касове обслуговування й інші платежі за здійснення розрахункових операцій.

996 «Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі». Нараховуватимуть суми податків, зборів та інших податкових платежів, які відображатимуть на рахунках обліку накладних витрат.

997 «Втрати від опортуністичної поведінки». Обліковуватимуть втрати від невиконання умов контрактів, у т. ч. безнадійну заборгованість, штрафи, пені, неустойки тощо.

998 «Витрати на рекламу та дослідження ринку». Обліковуватимуть витрати з оплати наданих підприємству рекламних послуг і витрати на дослідження ринкової кон'юнктури.

999 «Інші трансакційні витрати». У межах даного субрахунку на аналітичних рахунках відображатимуть трансакційні витрати, які не можна віднести на рахунки інших субрахунків з обліку трансакційних витрат.

Рахунок 99 «Трансакційні витрати» має бути активним. За дебетом нараховуватимуть витрати у кореспонденції з кредитом таких рахунків, як 20 «Виробничі запаси», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки зі страхування» й інші.

Для бухгалтерського відображення трансакційних витрат не потрібно створювати спеціальні форми первинних документів, а можна використовувати



діючі форми. Зокрема, для обліку витрачених товарно-матеріальних цінностей сільськогосподарські підприємства використовують документи на списання матеріалів – накладні внутрішнього призначення, лімітно-забірні картки тощо.

Витрати на оплату праці оформлюють розрахунково-платіжними відомостями. Витрати у вигляді одержаних послуг вводять до трансакційних витрат на підставі актів виконаних робіт тощо. Доповнити й узагальнити дані первинних документів доцільно складанням допоміжних відомостей та узагальнюючих регістрів для систематизації даних про трансакційні витрати (рис. 1).

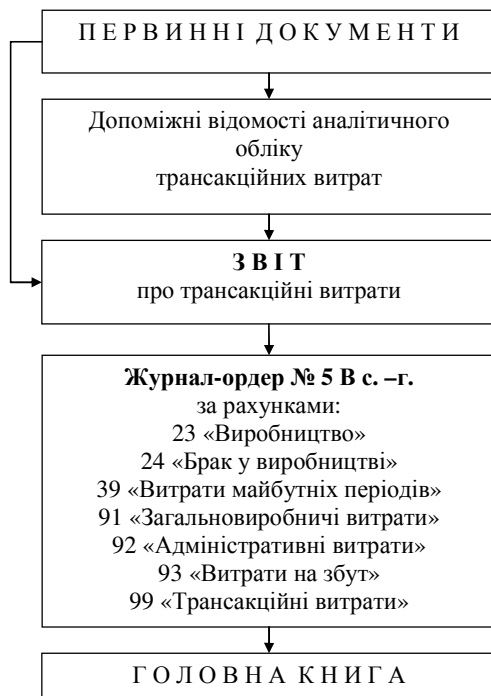


Рис. 1. Документальне підтвердження записів у обліку трансакційних витрат

Загальну суму витрат, накопичену на дебеті рахунка 99 «Трансакційні витрати», у кінці звітного періоду повністю списуватимуть у дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Це дасть змогу суттєво вплинути на фінансові результати, собівартість одиниці продукції і, зрештою, на цінову конкурентоспроможність. Кінцевою метою будь-якої системи обліку є адекватне відображення в звітності реального фінансового стану підприємств і результатів здійснюваних ними господарських операцій.



Контроль – важлива функція управління, а оскільки трансакційні витрати мають тісний діалектичний зв'язок із менеджментом, існує потреба детального контролю реальності й ефективності витрачання ресурсів на здійснення трансакцій. Серед прийомів і способів контролю найефективнішими при контролі трансакційних витрат є методи документального контролю, оскільки трансакційні витрати мають у своїй більшості нематеріальну форму.

Внутрішній контроль трансакційних витрат у сільськогосподарському підприємстві необхідно спрямовувати, перш за все, на перевірку доцільності, обґрунтованості, ефективності та правомірності здійснення трансакційних витрат. Основну роль у здійсненні внутрішньогосподарського контролю трансакційних витрат мають відігравати керівники підприємства та структурних підрозділів, оскільки вони відповідають за ефективність витрат на здійснення трансакцій. Оперативний контроль трансакційних витрат підприємства необхідно доручити бухгалтерській службі.

Категорія трансакційних витрат як об'єкт обліку є недослідженою і недостатньо висвітленою в працях науковців; трансакційні витрати як економічна категорія не відпрацьована. В теорії нема єдиного визначення трансакційних витрат. У контексті цільового спрямування і 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, й охоплюють витрати збору та опрацювання інформації, проведення переговорів і ухвалення рішень, контроль за дотриманням контрактів і примушення до їх виконання.

У діяльності суб'єктів господарювання зростають витрати, не пов'язані безпосередньо з виробництвом продукції, які нерідко сягають половини всіх витрат. Незважаючи на зростання значення цих витрат, у бухгалтерському обліку їм не приділяють належної уваги.

Регламентами бухгалтерського обліку не передбачені виокремлення та оцінювання трансакційних витрат, інформація про них розпорошена у різних рахунках, не визначена процедура їх узагальнення.

Трансакційні витрати є інноваційним об'єктом обліку і контролю, які необхідно відображати на окремому синтетичному рахунку, що поліпшить інформаційне забезпечення управління витратами підприємства.

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

Вважаємо, що під трансакційними витратами слід розуміти витрати для налагодження угод обміну та відносин як усередині підприємства, так і зовнішніх взаємодій, пов'язаних з пошуком інформації, веденням переговорів, укла-



данням угод і т. д. Але наявні вони скрізь у покупців та продавців, у звичайній та надзвичайній діяльності, й ігнорувати їх просто неможливо.

Важливим питанням є також підвищення кваліфікаційного рівня персоналу взагалі та в питаннях трансакційних витрат зокрема. Керівники і власники підприємств мають не шкодувати коштів на поліпшення діяльності. Користувачами інформації про трансакційні витрати повинні бути інвестори, позикодавці, працівники, постачальники, клієнти, уряд та урядові організації і громадськість.

Отже, облік, контроль і аналіз трансакційних витрат – це ті питання, які мають набути подальшого розвитку в сфері бухгалтерського обліку задля розвитку науки і поліпшення практичної діяльності українських підприємств.

*Prykhodko I., Pavlova G., Vasiuta M. **Transaction costs as an innovative accounting object and control.** The paper identifies some of the problems of accounting management software transaction costs in the enterprise, as well as elements of transaction costs, which are reflected in the accounting system in accordance with the methodology set current P(C)BU. Investigated transaction costs as an innovative object of accounting and control, with the aim of improving information security cost management company. The proposed introduction of a new synthetic account «Transaction costs» in the context of the necessary sub-accounts for the selected account transaction costs and display summary information about them in financial statements.*

Key words: transaction costs, accounting software cost management, financial reporting, accounting.

*Приходько И. П., Павлова Г. Е., Васюта Н. В. **Транзакционные затраты как инновационный объект учета и контроля.** Определены отдельные проблемы формирования учетного обеспечения управления транзакционными издержками на предприятии, а также элементы транзакционных издержек, которые отражают в системе бухгалтерского учета в соответствии с методикой, установленной П(С)БУ. Исследованы транзакционные издержки как инновационный объект учета и контроля, с целью улучшения информационного обеспечения управления затратами предприятия. Предложено введение нового синтетического счета «Транзакционные издержки» с необходимыми субсчетами для выделенного учета транзакционных издержек и отображение обобщенной информации о них в финансовой отчетности.*

Ключевые слова: транзакционные издержки, учетное обеспечение управления затратами, финансовая отчетность, бухгалтерский учет.



Література

1. *Гайдуцький П. І.* Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці / П. І. Гайдуцький, В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 9–19.
2. *Гончарова Н.* Концепти обліку трансакційних витрат / Н. Гончарова // Матер. Міжнар. наук.-практ. конф. – Одеса : ОДЕУ, 2009. – 258 с.
3. *Замазій О.* Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання / О. Замазій // Научные труды ДонНТУ. – 2004. – Вып. 70. – 95 с.
4. *Кірейцев Г. Г.* Облік, аналіз і контроль трансакційних витрат : навч. посіб. / Г. Г. Кірейцев, В. С. Литвиненко. – К. : Фітосоціоцентр, 2013. – 159 с.
5. *Лоханова Н.* Проблеми обліку і контролю трансакційних витрат у системі управління економічною стійкістю підприємств / Н. Лоханова // Вісник ТНЕУ. – 2012. – № 1. – 161 с.
6. *Мельник С.* Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі XXI століття – нове уявлення майбутнього / С. Мельник, Ж. Юнак // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 1 (13). – 408 с.
7. *Садовська І. Б.* Сутність і класифікація трансакційних витрат як об'єкта обліку / І. Б. Садовська // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. – 2009. – № 27. – С. 116–119.
8. *Шигун М.* Методичні підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат / М. Шигун // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 3 (15). – 30 с.