

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

*Досліджено існуючі підходи до організації аналітичного і синтетичного обліку
транзакційних витрат, визначено можливості їх запровадження
в облікову практику*

Постановка проблеми. В процесах прийняття управлінських рішень інформація про заплановані або понесені транзакційні витрати займає важливе місце. Бухгалтерський облік виступає основним джерелом надходження інформації, на основі якої приймаються управлінські рішення, відповідно дослідниками піднімається питання необхідності наукового обґрунтування проблем організації і методики бухгалтерського обліку транзакційних витрат.

Відкриття класу витрат, названих транзакційними, Г.Г. Кірейцев вважає одним з найважливіших відкриттів в галузі основних економічних категорій [3, с. 25].

В сучасних наукових працях вітчизняних авторів все частіше з'являються пропозиції щодо відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку нового об'єкта – транзакційних витрат. Поява таких пропозицій викликає потребу в дослідженні економічної ролі інформації щодо транзакційних витрат, визначення доцільності підготовки такої інформації для управлінських потреб, оцінки витрат на організацію бухгалтерського обліку за цим напрямом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основними причинами, що обумовлюють необхідність розгляду теорії транзакційних витрат в бухгалтерському обліку, дослідники називають:

- розвиток маржинальної концепції обліку і аналізу витрат (М.В. Мельник);
- створення можливості для теоретичного вивчення реальних економічних систем (І.В. Черігова);
- наявність інформаційних потреб зовнішніх користувачів в частині понесених транзакційних витрат (Я.П. Іщенко);
- необхідність проведення організаційних змін, спрямованих на удосконалення організаційних форм ведення бізнесу (злиття, інтеграція, асоційоване членство тощо), підвищення якості інформаційного забезпечення фінансового управління холдингами (О.В. Замазій, Т.А. Корнеєва);
- притаманність транзакційних витрат будь-якій господарській операції (Н.О. Гончарова);
- забезпечення побудови ефективної системи консолідованого обліку (Ю.Ю. Трашенюк);
- розвиток управлінського і стратегічного обліку (А.Ю. Соколов);
- створення інформативної основи для управління витратами (О.Л. Матвєєва);
- підвищення ефективності діяльності підприємств через управління транзакційними витратами та їх мінімізацію (С.В. Булгакова, А.В. Красніков, Н.Г. Сапожнікова);
- організація внутрішньофірмового управління якістю (І.Г. Панжевська);
- забезпечення якості та ефективності виробництва (М.П. Войнаренко, А.С. Тельнов);
- управління конкурентоспроможністю підприємства (О.В. Ягодкіна).

Аналіз наведених передумов розвитку організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку транзакційних витрат, що виділяються авторами, дозволяє об'єднати їх у дві групи. Перша група розкриває передумови, що визначаються загальними потребами управління та потребами управління транзакційними витратами (С.В. Булгакова, Н.О. Гончарова, Я.П. Іщенко, Т.А. Корнеєва, А.В. Красніков, І.Г. Панжевська, Н.Г. Сапожнікова, І.В. Чергова, О.В. Ягодкіна). Друга група включає передумови, що розкривають конкретні

локальні завдання управління транзакційними витратами (М.П. Войнаренко, О.В. Замазій, А.С. Тельнов) та включають вимоги приведення системи бухгалтерського обліку та аналізу до сучасних економічних умов (М.В. Мельник, А.Ю. Соколов, Ю.Ю. Трашенко).

Мета дослідження. Дослідити існуючі підходи до організації аналітичного і синтетичного обліку транзакційних витрат, виявити їх переваги, недоліки, оцінити можливості їх запровадження в облікову практику.

Виклад основного матеріалу. Зарубіжними науковцями проблеми теорії транзакційних витрат та окремі аспекти їх обліку вивчались, починаючи з другої половини ХХ ст., зокрема, це такі науковці, як Р.Дж. Віллет, Ю. Ідзірі, А.С. Літтлтон, Р. Матессіч, М. Тіппет, Р. Уотс, Дж. Циммерманн та ін. Посилена увага питанням бухгалтерського відображення транзакційних витрат в працях дослідників пострадянських країн почала приділятися з середини 90-х рр. ХХ ст.

Вітчизняними науковцями пропонуються різні варіанти бухгалтерського відображення транзакційних витрат з використанням відповідних рахунків бухгалтерського обліку. Як правило, рекомендується вести облік транзакційних витрат на окремому рахунку 8-го класу, або формувати рахунок-екран, транзитний або спеціальний рахунок.

Дослідження наукових праць з бухгалтерського обліку дозволило виділити наступні підходи до відображення транзакційних витрат в бухгалтерському обліку (рис. 1).

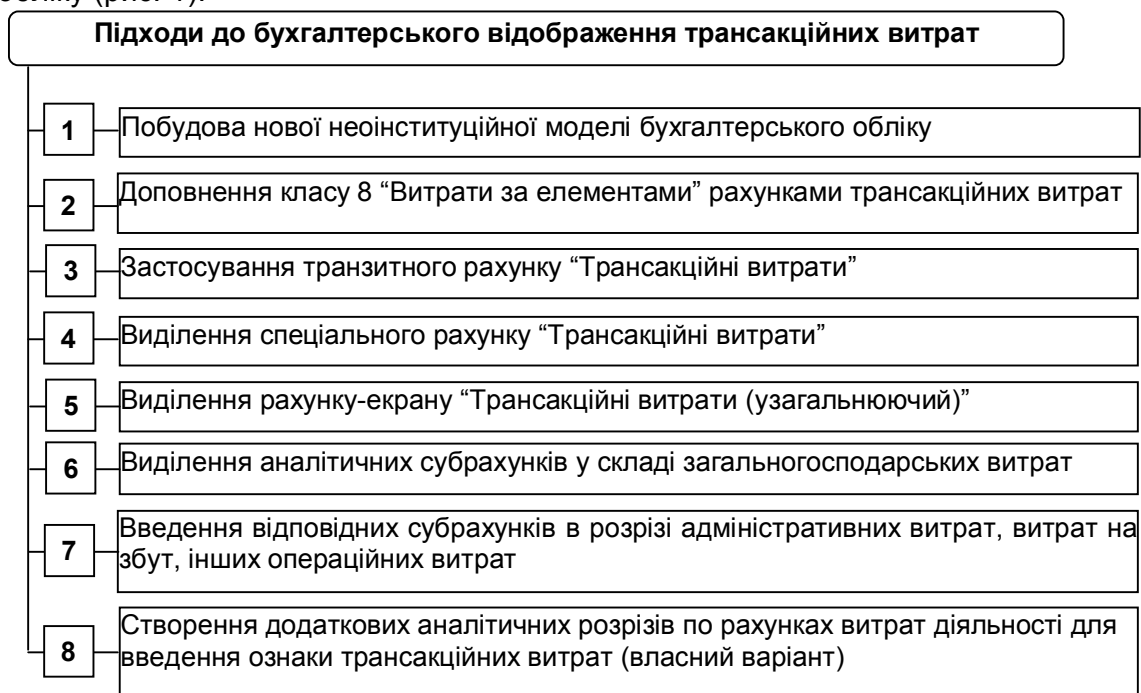


Рис. 1. Підходи до бухгалтерського відображення транзакційних витрат

Пропонуючи відповідний підхід до організації та методики бухгалтерського обліку транзакційних витрат, автори переважно наводять його описові характеристики. Конкретних прикладів аналітичних розрізів рахунків, структури рахунків-екранів, субрахунків до рахунків обліку витрат не наводиться. У зв'язку з відсутністю практичних рекомендації щодо організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку транзакційних витрат розкриємо положення обліку таких витрат з використанням конкретних прикладів для кожного з наведених вище підходів.

1. Побудова нової неоінституційної моделі бухгалтерського обліку передбачає докорінну зміну існуючої класифікації витрат, яка на даний момент реалізована у вітчизняному Плані рахунків бухгалтерського обліку. Впровадження такого підходу в

облікову практику зумовить закладення в основу плану рахунків поділу сукупних витрат підприємства на трансформаційні і трансакційні витрати, що, в свою чергу, зумовлює необхідність внесення змін до порядку визначення фінансових результатів діяльності і, відповідно, зміни структури фінансової звітності.

Окремі рекомендації щодо побудови нової моделі бухгалтерського обліку витрат на рівні об'єднань підприємств пропонує Т.А. Корнєєва. Автор пропонує вести відокремлений облік трансакційних і трансформаційних витрат в холдингах, виходячи зі специфіки їх функціонального призначення в кругообігу засобів підприємства [4, с. 131-135].

Трансакційні витрати за підходом Т.А. Корнєєвої мають відмінну структуру від витрат, що згідно чинного плану рахунків обліковуються на рахунках класу 9 "Витрати діяльності". По дебету рахунків передбачається відображення суми визнаних витрат, залежно від їх виду, а за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Ведення обліку витрат на рахунках прямих трансформаційних і загальнотрансформаційних витрат обумовлює необхідність відповідної модифікації ф. № 2 "Звіт про фінансові результати" та виділення у структурі звіту відповідних груп витрат та обґрунтування нового порядку обчислення фінансових результатів діяльності.

У зв'язку з цим основним невирішеним питанням та головною причиною проблем бухгалтерського обліку витрат і фінансових результатів за умов застосування першого підходу є відсутність науково обґрунтованих положень щодо визначення змісту таких понять як трансформаційні та трансакційні доходи, доцільності виділення таких видів доходів, їх структури. Відсутні методики розрахунку фінансового результату від здійснення трансформаційних і трансакційних операцій підприємством.

Недостатня наукова обґрунтованість першого підходу до бухгалтерського відображення трансакційних витрат обумовлює появу інших розробок за цим напрямом.

2. *Доповнення класу 8 "Витрати за елементами"* чинного Плану рахунків рахунками трансакційних витрат.

Використання такого підходу передбачає необхідність наступних змін в діючій системі рахунків:

- змінити назву 8 класу рахунків на "Трансформаційні і трансакційні витрати";
- виділити у складі витрат за елементами дві групи рахунків – трансформаційні і трансакційні витрати.
- здійснити перегрупування існуючих видів витрат у складі витрат за елементами в межах новоутворених груп;
- доповнити 8 клас рахунків групою трансакційних витрат за відповідними розрізами;
- доповнити розділ II "Елементи операційних витрат" Звіту про фінансові результати показниками трансакційних витрат за відповідними розрізами.

Впровадження наведених пропозицій до облікової методології обумовлює необхідність удосконалення структури Звіту про фінансові результати, зокрема, розділу II "Елементи операційних витрат".

Застосування другого підходу вимагає системної зміни плану рахунків і внесення доповнень до фінансової звітності в частині витрат діяльності.

3. *Застосування транзитного рахунку "Трансакційні витрати"*. В окремих джерела зустрічаються пропозиції щодо бухгалтерського відображення трансакційних витрат із застосуванням додаткового рахунку, зокрема, рахунку 86 "Трансакційні витрати" у складі рахунків 8 класу "Витрати за елементами" (С. Мельник, Ж. Ющак) [9, с. 154-162]. Одним з ключових недоліків пропозицій авторів є відсутність конкретних рекомендацій щодо організації аналітичного і

синтетичного обліку транзакційних витрат. Відповідно, наведені нижче положення організації обліку за третім підходом є нашим власним баченням організації аналітичного обліку такого виду витрат.

Так, рахунок 86 може використовуватися в якості транзитного рахунку, як й інші рахунки 8 класу, через який проводяться обсяги понесених транзакційних витрат у кореспонденції з рахунками витрат 9 класу.

4. Використання спеціального рахунку витрат *“Транзакційні витрати”*. Такий підхід до відображення транзакційних витрат в обліку пропонують застосовувати І.Г. Паженська [7, с. 62-64], О.Л. Матвеева [5, с. 15-18], Н.О. Гончарова [1, с. 56-58].

До спеціального рахунку *“Транзакційні витрати”* автори пропонують відкривати наступні субрахунки: *“Пошук клієнтів”*; *“Переговори”*; *“Забезпечення інтересів сторін”*; *“Процес обміну”*; *“Контроль”*; *“Адаптація”*; *“Коригування субоптимальних договірних умов”*; *“Послаблення стратегічних позицій”*; *“Завершення угоди”*. Крім того, в рамках кожного субрахунку рекомендується відкривати аналітичні рахунки за конкретними контрактами.

Для обліку відхилень по сумах транзакційних витрат авторами пропонується ввести додатковий рахунок *“Відхилення за транзакційними витратами”*. Типовим прикладом виникнення відхилень є тимчасові різниці між періодом планування норм витрат і фактичним їх понесенням. В кінці звітної періоду відхилення за сумами транзакційних витрат відображені в облікових регістрах оперативного обліку, згруповані за окремими контрактами, повинні відноситися на рахунок *“Доходи від реалізації”*.

Впровадження в облікову практику четвертого підходу до бухгалтерського відображення транзакційних витрат передбачає необхідність зміни структури Звіту про фінансові результати в частині розділу II *“Елементи операційних витрат”* таким же чином, як за третього підходу.

Однією з переваг четвертого підходу до бухгалтерського відображення транзакційних витрат є можливість отримання інформації для управління витратами з розробки і реалізації контрактів, що повторюються. Недоліком застосування цього підходу є неможливість виокремлення транзакційних витрат зі складу витрат діяльності підприємства, що відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку за діючою методологією.

5. Введення до системи рахунків синтетичного рахунку-екрану *“Транзакційні витрати (узагальнюючий)”*. Такий підхід пропонує застосовувати Н.Г. Сапожнікова [8, с. 29-31] при організації та веденні бухгалтерського обліку в корпораціях.

Використання вказаного підходу дозволяє акумулювати витрати на одному рахунку та здійснювати їх класифікацію відповідно до вимог управління. Відмінність підходу Н.Г. Сапожнікової від попереднього підходу полягає у застосуванні рахунку-екрану.

Рахунки-екрани використовуються для забезпечення взаємозв'язку обліку витрат за статтями та за елементами витрат. Їх склад і порядок застосування встановлюється підприємством, виходячи з особливостей організації діяльності, структури та методів управління. На рахунках-екранах збираються усі витрати за економічними елементами по підприємству в цілому в кореспонденції з кредитом рахунків, що відображають джерело їх виникнення.

З позиції Н.Г. Сапожнікової транзакційні витрати, що класифіковані і деталізовані за вибраними корпорацією параметрами, забезпечать формування інформації, необхідної для контролю та управління нею [8, с. 29-31]. Рахунки-екрани дозволяють реєструвати відомості про транзакції накопичувальним підсумком, з регулярним визначенням сальдо, що забезпечує можливість систематизації витрат за звітними періодами наростаючим підсумком з початку звітної року в необхідних користувачам розрізах.

Рахунок "Трансакційні витрати (узагальнюючий)" за цим підходом є балансуєчим рахунком, що призначений для реєстрації кредитових оборотів по рахунках витрат і дозволяє вести облік таких витрат накопичувально. Цей рахунок не закривається протягом року, і його сальдо відображає підсумки понесених витрат за виділеними розрізами. Закриття рахунків здійснюється по закінченні звітного року в кореспонденції з рахунками-екранами, відкритими за видами трансакційних витрат.

Основним недоліком застосування розглянутого підходу є отримання інформації про трансакційні витрати підприємства тільки в кінці звітного періоду при закритті відповідного рахунку-екрану, що нівелює своєчасність прийнятих рішень та знижує ефективність функціонування системи управління підприємства.

6. Для обліку трансакційних витрат, як зазначає проф. М.В. Мельник [6, с. 20-22.], слід обґрунтувати необхідність і доцільність введення спеціальних аналітичних субрахунків до рахунку обліку загальногосподарських витрат.

Додаткових коментарів щодо організації та ведення обліку трансакційних витрат вчений не дає.

7. Відкриття субрахунків в розрізі трьох видів витрат: адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат для обліку трансакційних витрат пропонує вітчизняний дослідник О.В. Замазій [2, с. 96-98]. Конкретних пропозицій щодо організації аналітичного обліку трансакційних витрат автор не дає.

Застосування цього підходу обумовлює необхідність розробки окремого Звіту про трансакційні витрати підприємства на основі застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій. Або, як зазначає О.В. Замазій, необхідно доповнити процес обліку витрат програмним продуктом, який би дозволяв відстежувати трансакційні витрати у відповідних господарських операціях [2, с. 100]. Разом з тим, впровадження програмного продукту для обліку трансакційних витрат є достатньо трудомісткою задачею та потребує здійснення відповідних фінансових витрат.

8. Створення додаткових аналітичних розрізів по рахунках витрат діяльності для введення ознаки трансакційних витрат (власний варіант).

Дослідження наведених вище підходів до бухгалтерського відображення трансакційних витрат, дозволив виявити базову тенденцію, що підтримується більшістю авторів (М.В. Мельник, О.В. Замазій, Н.Г. Сапожнікова, І.Г. Панженська, О.Л. Матвеева, Т.А. Корнеева, С. Мельник, Ж. Ющак), – відображення трансакційних витрат в бухгалтерському обліку, як окремого об'єкта обліку.

Вивчення складу трансакційних витрат, що виділяється в сучасних вітчизняних і зарубіжних працях, свідчить про досить широкий перелік видів таких витрат. Оцінка їх природи і змісту показує, що переважна більшість з них відображається в системі рахунків в якості самостійних об'єктів бухгалтерського обліку у складі адміністративних, збутових та інших витрат операційної діяльності. Це викликає цілий ряд суперечностей щодо доцільності обліку трансакційних витрат в якості окремого об'єкта бухгалтерського відображення.

Трансакційні витрати мають відповідні аналоги витрат, що є об'єктами облікового відображення. Наукові обґрунтування доцільності ведення окремого бухгалтерського обліку трансакційних витрат, що наводяться у працях вітчизняних авторів, викликають ситуацію подвійного відображення в обліку тих самих витрат. Крім цього авторами не дається однозначного критерію віднесення витрат до складу трансакційних, трансформаційних або інших витрат діяльності.

Для уникнення подвійного відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку тих самих понесених витрат, а також для забезпечення управлінських інформаційних потреб даними щодо трансакційних витрат, пропонуємо якісно

новий підхід до їх обліку. Транзакційні витрати не є новим об'єктом бухгалтерського відображення, разом з тим вони є об'єктом управління і виступають одним з ключових показників в процесі прийняття управлінських рішень, пов'язаних з підвищенням ефективності господарської діяльності.

Інформаційна система бухгалтерського обліку здатна надавати дані про витрати у різних розрізах, у тому числі відображати структуру витрат, які беруть участь у процесах випуску продукції (трансформаційні) та процесах її доведення до кінцевого споживача (транзакційні).

Висновки і перспективи подальших досліджень. Для підготовки інформації для цілей прийняття рішень про обсяги, структуру і склад транзакційних витрат, на нашу думку, є доцільним створення додаткових аналітичних розрізів (трансформаційні та транзакційні витрати) та приєднання їх до видів витрат діяльності, що відображаються в бухгалтерському обліку зі діючою методологією. Відповідно підхід, що пропонується нами, не змінює діючої концепції облікового відображення витрат діяльності, проте дозволяє ведення паралельного обліку витрат за необхідними для управлінських цілей розрізах.

Моделювання інформаційних систем обліку, що використовуються суб'єктами господарювання, дозволяє провести таку модифікацію без значних затрат часу і праці. При цьому програмне середовище створює можливість для формування внутрішніх управлінських звітів щодо понесених витрат окрім класичних розрізів (за напрямками понесених витрат) також і в розрізі груп транзакційних і трансформаційних. Це, в свою чергу, створює можливість отримання додаткових аналітичних показників для відносного порівняння обсягів понесених витрат, виявлення резервів для їх скорочення.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Гончарові Н.О. Концепти обліку транзакційних витрат // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції: Одеса, 22-23 травня 2009 р. – Одеса: ОДЕУ, 2009. – 258 с.
2. Замазій О.В. Проблеми обліку транзакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання // Научные труды ДонНТУ. Серия экономическая. – 2004. – Выпуск 70. – С. 95-100
3. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции “Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития”. г. Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
4. Корнеева Т.А. Транзакционные и трансформационные издержки в системе функционирования консолидированных групп предприятий // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 131-135
5. Матвеева О.Л. Экономический механизм функционирования издержек в современной экономической системе. – Автореф. дис... к.э.н. –Чебоксары, 2008. – 23 с.
6. Мельник М.В. Транзакционные издержки как объект управленческого учета // Управленческий учет. – 2008. – № 11. – С. 17-26.
7. Панженская И.Г. Методика учета транзакционных издержек // Бухгалтерський учет. – 2006. – № 19. – С. 62-64
8. Сапожникова Н.Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности. – Автореф. дис... д.э.н. – Воронеж, 2009. – 48 с.
9. Юнак Ж.М., Мельник С.І. Транзакційні витрати у вітчизняній обліковій системі ХХІ століття – нове уявлення майбутнього // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Випуск 1 (13). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 408 с.