

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВІДОБРАЖЕННЯ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

**Постановка проблеми.** Для забезпечення ефективного управління і успішного розвитку підприємства змушені враховувати вплив чинників зовнішнього середовища на процес здійснення господарської діяльності. На сучасному етапі розвитку економіки України в умовах посилення конкуренції ділові взаємовідносини між суб'єктами господарювання перетворюються на складний процес пошуку і підбору ділових партнерів і інформації про них, проведення переговорів та укладання угод, виконання договірних умов. Розширення ділових зв'язків підприємств позитивно впливає на їхню діяльність, однак і спричиняє збільшення їх трансакційних витрат. На сьогодні все частіше трансакційні витрати виступають як самостійний предмет дослідження і з метою найбільш повного його вивчення вченими досліджується сутність та складові трансакційних витрат, обґрунтовується їх класифікація та оцінка. Проте інформація про трансакційні витрати як складову витрат діяльності підприємств ґрунтується на приблизних даних, що безпосередньо пов'язано з обмеженим відображенням цих витрат в бухгалтерському обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вперше категорію трансакційних витрат досліджував Р. Коуз в 30-х рр. ХХ ст. Дослідженням окремих питань трансакційних витрат присвячені праці вітчизняних і зарубіжних вчених: Дж. Коммонса, О. Уільямсона, Д. Норга, У. Ніколсона, С. Чанга, К. Ерроу та ін. Даному питанню приділяють увагу також російські економісти – О. Веренікіна, В. Волконський, В. Гутник, Р. Капелюшніков, В. Кокорев, С. Малахов, О. Олійник, В. Тамбовцев, О. Шастіко та ін., а також вітчизняні науковці – С.І. Архієреєв, Л. В. Базалієва, М.В. Вергуненко, Н.В. Волоснікова, Г.В. Дугінець, Я.В. Зінченко, С.В. Кузьмінов, Г.А. Макухін, О.В. Тарасенко, Т.В. Семенова, О.В. Шепеленко. Узагальнення тематики та результатів проведених досліджень сприятимуть окресленню проблемних питань для подальших наукових досліджень, зокрема в частині бухгалтерського обліку трансакційних витрат.

**Мета дослідження.** Метою дослідження є визначення місця трансакційних витрат в системі бухгалтерського обліку

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Суб'єкти господарської діяльності для прийняття управлінських економічних рішень повинні володіти необхідною інформацією про частину понесених витрат на основну виробничу діяльність з виготовлення продукції, яка підлягає реалізації, та обслуговуючу діяльність, яка охоплює процеси отримання інформації про економічне та ринкове середовище, правові та політичні умови, специфіку попиту і пропозиції продукції, налагодження економічних та виробничих бізнес-зв'язків, виконання заходів з просування виготовленої продукції. Тому виникає потреба у виділенні трансакційних витрат у складі сукупних витрат з метою вибору оптимальної організаційної структури підприємства і пошуку шляхів їх оптимізації.

Для розкриття сутності трансакційних витрат засновники її теорії застосовували поняття трансакції – операція, угода, що супроводжується взаємними поступками [2]. Так в працях «Природа фірми» і «Проблеми соціальних витрат» Р. Коуз зазначає, що в процесі трансакцій між людьми виникають витрати, величина яких залежить від соціальних факторів (інститутів) [8]. К. Далманом було уточнено зміст категорії «трансакційні витрати» як витрати збору і обробки інформації, витрати проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю і юридичного захисту виконання контрактів. Архієреєвим С.І. було надане визначення трансакційних витрат як економічних витрат, що включають неявні витрати, які визначаються за альтернативним принципом і сукупність витрат, що виникають при обміні правами власності і затрат, призначених для

зменшення цих витрат [6, с. 156]. Розвиваючи дослідження Р. Коуза, Д. Норт визначає, що трансакційні витрати – це витрати, які складаються з витрат оцінки корисних властивостей обміну і витрат забезпечення прав та примусу щодо їх дотримання. Витрати оцінки і примусу – вихідне джерело соціальних, політичних та економічних інститутів. Посилаючись на визначення Коуза, Т. Еггертссон розглядає трансакційні витрати як затрати, що виникають, коли індивіди здійснюють обмін правами власності на економічні активи та забезпечують свої виключні права. Р. Метьюзом акцентується увага на характеристиці трансакційних витрат, що складаються з витрат складання і укладання контракту, а також витрат з нагляду його виконання.

Підходи до визначення поняття трансакційних витрат досить різноманітні, і це досить не весь перелік поглядів. Узагальнюючи трактування поняття «трансакційні витрати» з облікової точки зору можна визначити, як специфічні витрати по налагодженню угод обміну і відносин, як всередині підприємства, та і зовнішніх взаємодій, які спрямовані на створення умов ефективного ведення господарської діяльності та передбачають зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань за розрахунками.

Для потреб бухгалтерського обліку необхідно зазначити класифікацію трансакційних витрат в обліковій політиці підприємства, що дозволить визначитись з Робочим планом рахунків.

Історія досліджень трансакційних витрат налічує кілька десятиліть, протягом яких науковцями було запропоновано ряд підходів до їх класифікації. Одним з таких напрацювань можна виділити класифікацію трансакційних витрат за Д. Нортом і Т. Еггертссоном за етапами трансакції (рис. 1).

Отримати інформацію про трансакційні витрати управління підприємства може лише за допомогою системи обліку. Така інформація дасть можливість приймати управлінські рішення, спрямовані на можливу зміну форм ринкової взаємодії та економії трансакційних витрат, що дозволить підприємству успішно конкурувати на ринку. Метою обліку трансакційних витрат є надання користувачам необхідної, детальної та своєчасної інформації у встановлені строки. На сьогодні отримання такої інформації не забезпечується вітчизняною системою обліку, що значно обмежує можливість суб'єктів управління здійснювати їх контроль, аналіз та регулювання. Визначення первинних документів у бухгалтерському обліку для оформлення кожного виду трансакційних витрат є важливою передумовою формування необхідної для управління інформації [2].



Рис. 1. Класифікація трансакційних витрат

Таблиця 1

**Первинні документи оформлення трансакційних витрат за їх видами і етапами трансакцій**

Етапи трансакцій	Вид трансакційних витрат	Первинні документи
Реєстрація підприємства	Витрати на реєстрацію, витрати на отримання дозволів на ведення діяльності, витрати з нотаріального оформлення отримання або передачі прав власності	Довідки про реєстрацію підприємства в державних органах, ліцензії, квитанції, платіжні доручення
Пошук інформації про потенційних партнерів	Витрати на пошук партнерів, витрати на отримання інформації про потенційних покупців чи продавців, втрати від недостатності такої інформації	Рахунки, платіжні документи, пов'язані з представницькими витратами, аналітичні розрахунки
Вибір партнерів по трансакціях	Витрати на оцінювання якості продукції, товарів, робіт, послуг с приводу яких здійснюється передача права власності	Документи на придбання техніки. Приборів для оцінювання якості продукції, рахунки спеціалізованих установ з оцінки якості, договір франчайзингу
Підготовка та укладання угоди	Витрати на ведення переговорів, витрати із захисту прав власності, витрати на запобігання опортуністичній поведінці, витрати на юридичне оформлення угод	Рахунки, платіжні документи за юридичні послуги, послуги зв'язку, представницькі витрати, господарські договори
Контроль виконання угоди	Витрати на моніторинг виконання умов договору та на заходи щодо притягнення до відповідальності іншої сторони в результаті їх порушення	Документи на оплату праці осіб, в чій обов'язки входить контроль за виконання угод, рішення судових органів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства встановлені П(С)БО 16 «Витрати». Аналізуючи законодавчу базу, що визначає умови, принципи та способи визнання і формування інформації в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства, свідчить: в сучасній обліковій системі інформація про окремі елементи трансакційних витрат відсутня. Управління трансакційними витратами ускладнює відсутність інформаційної бази про загальну сукупність таких витрат, оскільки необхідно проводити виокремлення трансакційних витрат зі складу витрат діяльності підприємства, що відображаються в системі бухгалтерського обліку за діючою методологією.

Трансакційні витрати як витрати ринкової взаємодії господарюючих суб'єктів більшою мірою характеризують рівень підготовки виробництва продукції (робіт, послуг), ніж безпосередньо сам процес виробництва. Такі витрати, які не включаються до складу собівартості продукції (робіт, послуг), не можливо прямо пов'язати з доходом певного періоду і відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Такі витрати є непрямими і покриваються за рахунок прибутку підприємства.

Для обліку трансакційних витрат, як пропонують деякі науковці, найбільш оптимальним для узагальнення інформації про них вважають накопичення інформації на окремому рахунку. Однак проблема облікового відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку полягає у тому, що в кожному обліковому об'єкті закладена частина трансакційних витрат. Крім того, трансакційні витрати присутні в усіх видах діяльності підприємства і тому їх облік повинен здійснюватися з використанням відповідних рахунків усіх видів діяльності.

Облік трансакційних витрат може вестися в розрізі трьох видів витрат і відображатися на рахунках: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». Трансакційні витрати, що існують у фінансовій та інвестиційній, а також надзвичайній діяльності знаходять своє відображення на рахунках 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток» та 99 «Витрати надзвичайної діяльності» [7, с. 275]. Головним у відображенні трансакційних витрат в бухгалтерському обліку є чітке відокремлення переліку цих витрат в наказі про облікову політику підприємства. Тому для відображення в обліку трансакційних витрат можна у вигляді субрахунків до рахунків 92-99.

Інформація про величину трансакційних витрат є важливою для суб'єктів господарювання, особливо в умовах проведення організаційних змін, спрямованих на вдосконалення організаційних форм ведення бізнесу.

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.

**Висновки.** Проблема обліку трансакційних витрат залишається відкритою, незважаючи на те, що рівень даних витрат в Україні є досить значним. Перш за все, слід відмітити, відсутність визначення трансакційних витрат з точки зору бухгалтерського обліку, а отже і відповідних рахунків обліку. Уточнене поняття трансакційних витрат і їх класифікація можуть виступити основою для створення принципово нового підходу до організації аналітичного обліку трансакційних витрат та удосконалення звітних показників. Належно організований облік трансакційних витрат дозволить вирішити питання їх оптимізації та забезпечити таким чином суттєві резерви підвищення ефективності господарської діяльності.

#### **Анотація**

Досліджено поняття трансакційних витрат з позиції бухгалтерського обліку, визначені проблеми облікового відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку

**Ключові слова:** трансакція, трансакційні витрати, бухгалтерський облік

#### **Анотация**

Исследовано понятие трансакционных издержек с позиции бухгалтерского учета, определены проблемы отражения трансакционных издержек на счетах бухгалтерского учета

**Ключевые слова:** трансакция, трансакционные издержки, бухгалтерский учет

#### **Summary**

The concept of transaction costs from the perspective of accounting problems by displaying your transaction costs on accounts

**Keywords:** transaction, transaction costs, accounting

**Список використаної літератури:**

1. Замазій О.В. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання / О.В. Замазій // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – 2004. – №70. – С. 95-100.
2. Костирко І. Г. До питання обліку трансакційних витрат / І. Г. Костирко, Н. П. Молоко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/en\\_oif/2012\\_9\\_2/19.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_2/19.pdf)
3. Лоханова Н. Проблеми обліку і контролю трансакційних витрат у системі управління економічною стійкістю підприємств / Н. Лоханова // Вісник ТНЕУ. – 2012. - № 1. - С. 161-171.
4. Шигун М.М. Бухгалтерський облік трансакційних витрат: проблеми визначення поняття і класифікації / М.М. Шигун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку контролю і аналізу. – Серія: Бухгалтерський облік контроль і аналіз. – Випуск 2(14) – Житомир: ЖДТУ.- 2009. – С. 224–234.
5. Ющак Ж. М. Підходи до класифікації трансакційних витрат для потреб бухгалтерського обліку / Ж.М. Ющак // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2009\\_2/27.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_2/27.pdf)
6. Ющак Ж. М., Мельник С. І. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі: ХХІ століття – нове уявлення майбутнього / Ж.М. Ющак, С.І.Мельник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2009\\_1/stat16.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat16.pdf)
7. Ющак Ж. М. Методичні підходи до відображення трансакційних витрат у системі бухгалтерського обліку / Ж. М. Ющак // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. - № 1 (10). - С. 275-279.
8. Ющак Ж. М. Трансакційні витрати при вході підприємства на ринок: обліковий аспект / Ж. М. Ющак [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.nbuv.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2009\\_3/45.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2009_3/45.pdf)