

УДК 657.471.1.011.27

Бонарев В.В. , асистент

Чернівецький національний університет ім. Ю.Федьковича

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ВІДОБРАЖЕННЯ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ ВІТЧИЗНЯНИМИ ТА РОСІЙСЬКИМИ ВЧЕНИМИ

У статті описуються напрями облікового відображення інформації про трансакційні витрати згідно різних авторських поглядів, проведено їх характеристику. Описано аспекти відображення трансакційних витрат як в синтетичному, так і в аналітичному обліку.

Ключові слова: облік, система обліку, рахунки, трансакційні витрати.

Bonarev V.

METHODOLOGICAL ASPECTS OF REPRESENTATION IN THE ACCOUNTING INFORMATION TRANSACTION COSTS OF DOMESTIC AND RUSSIAN SCIENTISTS

The article describes an information display areas of transaction costs under different editorials, held their characterization. Describe aspects of transaction costs as reflected in synthetic and in analytic accounting.

Keywords: accounting, accounting system, accounts, transaction costs.

Бонарев В.В.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОТРАЖЕНИЯ В СИСТЕМЕ УЧЕТА ИНФОРМАЦИИ О ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК ОТЕЧЕСТВЕННЫХ И РОССИЙСКИХ УЧЕНИХ

В статье описываются направления учетного отражения информации о трансакционных издержки согласно различных авторских взглядов, проведено их характеристику. Описаны аспекты отражения трансакционных издержек как в синтетическом, так и в аналитическом учете.

Ключевые слова: учет, система учета, счета, трансакционные издержки.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Вплив трансакційних витрат на діяльність підприємства зростає, оскільки такого роду витрати виникають як в операційній, фінансовій та інвестиційній діяльності, а також ці витрати впливають на ефективну та перспективну діяльність кожного підприємства. Тому виникає

Бонарев В.В.

нагальна потреба узагальнення трансакційних витрат в системі обліку.

Проблема відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку, полягає в тому, що в кожному обліковому об'єкті закладена частка трансакційних витрат, тобто даний вид витрат розсіяний між різними частинами майна та зобов'язань підприємства [1, с. 86].

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Питанням щодо облікового відображення трансакційних витрат присвячено праці вітчизняних і зарубіжних вчених, таких як: К. П. Боримська, Н. О. Гончарова, О. В. Замазій, Т. А. Корнеєва, Т. Б. Кувалдіна, Н. Т. Лабінцев, Л. І. Лисенко, О. Л. Матвеева, С. І. Мельник, І. Г. Панженская, А. Н. Парашенко, О. С. Плотнікова, М. С. Пушкар, Н. Г. Сапожнікова, А. Ю. Соколов, Е. І. Сухенко, Е. С. Шапорева, О. В. Шепеленко, М. М. Шигун, Ж. М. Ющак.

Цілі статті. Охарактеризувати запропоновані російськими та вітчизняними вченими спроби відображення інформації про трансакційні витрати на рахунках обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. М. С. Пушкар вказує, що «інформаційний зміст та чисельність рахунків залежать від потреб в бухгалтерській інформації, які змінюються під впливом різних факторів та цілей обліку. У динамічно змінному ринковому середовищі, особливо з поширенням глобалізаційних процесів, трансформується значення облікової науки, яка тривалий час знаходилася в адміністративно-командній системі господарювання. Поява нетрадиційних для вітчизняної облікової системи об'єктів (об'єкти права інтелектуальної власності, фінансові інструменти, трансакційні витрати) зумовлює структурну перебудову інформаційного масиву, на основі якого приймаються управлінські рішення, чинить значний вплив і на носії облікової інформації – рахунки бухгалтерського обліку, на яких нові об'єкти повинні знайти бухгалтерське відображення. Вмонтування в існуючу систему фінансового обліку нових об'єктів спостереження вимагає включення нових рахунків, що підсилює інформаційні можливості системи та надає їй нових властивостей (синергетичний ефект)» [13, с. 320]. Даний ефект означає, що чим більшим обсягом інформації володіє підприємство про внутрішнє і зовнішнє середовище, тим більшу можливість воно має, щоб забезпечити своє стійке функціонування [1, с. 77].

Система трансакційного обліку складається із трьох основних

елементів:

1. Групування витрат за економічними елементами або статтями калькуляції в розрізі трансформаційних і трансакційних витрат.

2. Побудовування вартісних ланцюжків трансакцій, здійснюваних підприємством, і подальше групування за місцем трансакцій в вартісному ланцюжку (за функціями виробничо-господарської діяльності).

3. Аналіз витрат організації розподілених за функціями виробничо-господарської діяльності [6, с. 180].

Російські економісти та науковці почали досліджувати облік трансакційних витрат швидше, тому у їхньому розвитку є більші здобутки стосовно розвитку системи бухгалтерського обліку трансакційних витрат.

Н. Т. Лабінцев та А. Н. Парашенко, запропонували для обліку трансакційних витрат в Російській Федерації два варіанти організації трансакційного обліку. Перший варіант передбачає використання рахунку 30 «Трансакційні витрати». По дебету цього рахунку відображаються суми трансакційних витрат в кореспонденції з кредитом рахунків: 60 «Розрахунки з покупцями та замовниками»; 68 «Розрахунками за податками та зборами»; 70 «Розрахунки з персоналом по заробітній платі»; 71 «Розрахунки з підзвітними особами»; 76 «Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами»; 79 «Внутрішньогосподарські розрахунки» та ін.

В кінці кожного встановленого періоду рахунок 30 «Трансакційні витрати» закривається в дебет рахунку 37 «Відзеркалення загальних витрат», зібрані на 37 рахунку суми розподіляються по калькуляційним рахункам.

Вчені також рекомендують для рахунку 30 «Трансакційні витрати» відкрити такі субрахунки на яких будуть відображатися такі витрати: 30.1 – «Пошуку інформації»; 30.2 – «Ведення переговорів»; 30.3 – «Складання договору»; 30.4 – «Моніторингу»; 30.5 – «Примусу до виконання контрактів»; 30.6 – «Захисту від третіх осіб»; 30.7 – «Податки»; 30.8 – «Виміру»; 30.9 – «Зв'язку і домовленостей усередині холдингу (підприємства)»; 30.10 – «Інші трансакційні витрати» [7, с. 5].

Другий варіант організації трансакційного обліку полягає у виділенні підсистеми рахунків управлінського обліку і передбачає відкриття рахунку 27 «Розподіл загальних витрат», дзеркально протилежний рахунку 37 «Відзеркалення загальних витрат». Рахунок 27 «Розподіл загальних витрат» дозволяє оперативну відображену

інформацію у фінансовому обліку переносити в систему управлінського обліку [7, с. 7-8].

Панженська І. Г. для цілей відображення суми трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку пропонує відкрити до рахунків 26 «Загальногосподарські витрати» та 44 «Витрати на продаж» рахунки аналітичного обліку. Для рахунку 26 «Загальногосподарські витрати» автор пропонує рекомендує відривати такі рахунки аналітичного обліку, як: 1. «Витрати пошуку інформації»; 2. «Витрати ведення переговорів»; 3. «Витрати виміру»; 4. «Витрати специфікації і захисту прав власності»; 5. «Витрати опортуністичної поведінки і контролю»; 6. «Витрати по охороні бізнесу»; 7. «Інші загальногосподарські витрати».

Рахунками аналітичного обліку для узагальнення інформації про трансакційні витрати до рахунку 44 «Витрати на продаж», вчена вважає такі: 1. «Витрати процесу обміну»; 2. «Витрати по адаптації»; 3. «Витрати по коректуванню субоптимальних договірних умов»; 4. «Інші витрати на продаж» [11, с. 96-97].

Матвеева О. Л. [9, с. 15-18], Панженська І. Г. [10, с. 62-64] та Гончарова Н. О. [2, с. 56-58] для обліку трансакційних витрат пропонують усі витрати, пов'язані з процесом прийняття рішення по здійсненню договорів збирати на рахунку 47 «Трансакційні витрати», з такими субрахунками: 47-1 – «Пошук клієнтів»; 47-2 – «Переговори»; 47-3 – «Забезпечення інтересів сторін»; 47-4 – «Процес обміну»; 47-5 – «Контроль»; 47-6 – «Адаптація»; 47-7 – «Коригування субоптимальних договірних умов»; 47-8 – «Послаблення стратегічних позицій»; 47-9 – «Завершення угоди».

Плюс в рамках кожного субрахунку І. Г. Панженська рекомендує відкривати аналітичні рахунки по конкретним угодам, також в розрізі рахунку 47 «Трансакційні витрати» науковець вказує, що чотири перших субрахунки відображають суму витрат до підписання угоди, а з 5-го до 9-го субрахунка є витрати здійсненні після підписання угоди, наприклад при обміні послугами [10, с. 62].

Також авторами пропонується вести облік відхилень по сумах трансакційних витрат на додатковому рахунку «Відхилення за трансакційними витратами».

Шапорева Е. С. витрати виконавця, пов'язані із укладанням договору на ремонтні роботи, які носять трансакційний характер, необхідно відображати в обліку по дебету субрахунку «Переддоговірні витрати» рахунку 97 «Витрати майбутніх періодів» із окремим відображенням на окремих субрахунках витрат, згрупованих в

залежності від: замовника, що фігурує в договорі; видів витрат; часу їхнього виникнення і таке подібне, із наступним списанням їх з рахунку продажу відповідних послуг [16, с. 96].

Для оптимізації аналітичного обліку трансакційних витрат Е. С. Шапорева пропонує їх об'єднати на рахунку 97 «Витрати майбутніх періодів» із згрупуванням на окремих субрахунках по кожному конкретному замовнику. Аналітична облікова процедура також може бути здійснена і за очікуваними неминучими витратами, які неможливо віднести до конкретного договору, який носить загальний для організації характер. Подібні переддоговірні витрати автор рекомендує об'єднати на субрахунку «Загальні трансакційні витрати» рахунку 97 «Витрати майбутніх періодів» [16, с. 98].

Підводячи підсумки, слід зазначити, що Н. Т. Лабінцев, А. Н. Парашенко, І. Г. Панженська, Н. О. Гончарова, О. Л. Матвеева та Е. С. Шапорева роблять акцент на відображення трансакційних витрат в операційній діяльності, не враховуючи витрати такого роду в інвестиційній та фінансовій діяльності.

Для обліку витрат часу і ресурсів, пов'язаних з пошуком, збором і обробкою інформації про ціни, покупців, постачальників, російський вчений А. Ю. Соколов, пропонує використовувати рахунок 44 «Витрати на продаж» [15, с. 13], такої ж думки Т. Б. Кувалдіна, яка запропонувала до рахунку 44 «Витрати на продаж» відкрити такі субрахунки: 44/1 «Явні трансакційні витрати» і 44/2 «Неявні трансакційні витрати». До субрахунків Т. Б. Кувалдіна пропонує відкрити аналітичні рахунки: 01 «Витрати по взаємодії з клієнтом»; 02 «Витрати, пов'язані із зниженням ступеня невизначеності зовнішнього середовища»; 03 «Витрати на захист прав власності на продукцію фірми»; 04 «Витрати по взаємодії з акціонерами, інвесторами» [5, с. 40].

Іншого погляду на виокремлення субрахунків на рахунку 44 «Витрати на продаж» має О. С. Плотнікова, яка пропонує використовувати такі субрахунки: 44.1 «Витрати на продаж товарів»; 44.2 «Витрати по веденню торгової діяльності»; 44.3 «Інші витрати в торгівлі». Також О. С. Плотнікова вказує, що акумульовані в звітному періоді витрати підлягають повному або частковому віднесенню на рахунок 90 «Продажі» [12, с. 88].

Одним вагомим недоліком такого відображення трансакційних витрат є те, що А. Ю. Соколов, Т. Б. Кувалдіна та О. С. Плотнікова беруть до уваги тільки відображення трансакційних витрат на рахунку витрат на продаж, оскільки такі витрати виникають і на стадії постачання, виробництва та управління.

Для збору інформації та відображення на рахунках бухгалтерського обліку в корпораціях Н. Г. Сапожнікова робить пропозиції по застосуванню рахунку-екрану. На думку автора використання рахунку «Трансакційні витрати (узагальнюючий)» дозволяє збирати інформацію про трансакції накопичувальним підсумком, з регулярним визначенням сальдо, що дозволяє систематизувати трансакційні витрати за звітними періодами наростаючим підсумком в розрізах з початку звітного року. Рахунок є балансуєчим і призначений для реєстрації кредитових оборотів по рахунках витрат, закриття рахунків здійснюється по закінченні звітного року в кореспонденції з рахунками-екранами, відкритими за видами трансакційних витрат [14, с. 29-31].

Ми частково погоджуємося з Н. Г. Сапожніковою, оскільки, на нашу думку, певним недоліком використання такого підходу є те, що інформацію про трансакційні витрати можна побачити в кінці звітного року, а це зменшує оперативно приймати ефективні управлінські рішення.

Вітчизняні вчені також зробили спроби відображення обліку трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

О. В. Замазій у своїй праці даючи характеристику обліку трансакційних витрат, вказує, що облік такого виду витрат може здійснюватися на таких рахунках бухгалтерського обліку як: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати» [3, с. 98]. Недоліком такого відображення обліку трансакційних витрат є те, що вчений відображає трансакційні витрати тільки в операційній діяльності, не враховуючи виникнення таких витрат в інвестиційній та фінансовій діяльності.

Ющак Ж. М. для відображення трансакційних витрат договірного процесу пропонує використовувати рахунки 9 класу (92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут») із урахуванням виду договору (придбання чи реалізація), а також стадій договірного процесу (ведення переговорів, укладання договору, виконання договору, контролю виконання договору, аналізу виконання договору) [19, с. 219-220].

Розглядаючи облік трансакційних витрат О. В. Шепеленко запропонувала використовувати субрахунки до рахунків класу 9 «Витрати діяльності», крім рахунку 90 «Собівартість реалізації». Автор зазначає, що інформація про трансакційні витрати відображається на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», з чим виникають не точності, оскільки вчена на цьому рахунку висвітлила витрати такі як: витрати пов'язані з обслуговуванням приміщень

служб маркетингу, юридично-правової, інформаційної служби; оплата консультації з питань якості маркетингу, інформації, постачання та збуту; відрядження пов'язані з постачанням та збутом; витрати на оплату праці служб маркетингу, юридично-правової, інформаційної служби та витрати на соціальні заходи [17]. Але такого виду витрати не відображаються у складі загальновиробничих, а знаходять своє відображення на рахунках 92 «Адміністративні витрати» і 93 «Витрати на збут».

Лисенко Л. І. та Сухенко Е. І. розкриваючи облік трансакційних витрат пропонують використовувати для обліку такі синтетичні рахунки: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» і 977 «Інші витрати звичайної діяльності» [8, с.137].

Вчені О.В. Шепеленко, Л.І. Лисенко та Е.І. Сухенко акцентують увагу на відображенні трансакційних витрат тільки в операційній діяльності.

Для відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку Т. А. Корнеєва пропонує вести відокремлений облік трансакційних і трансформаційних витрат в холдингах, виходячи зі специфіки їх функціонального призначення в кругообігу засобів підприємства, при чому автор вказує, що трансакційні витрати мають відмінну структуру від витрат, що обліковуються згідно чинного плану рахунків на класі 9 «Витрати діяльності» [4, с. 131-135].

Боримська К. П. вважає, що рахунки трансакційних витрат повинні знаходити своє відображення в певних аналітичних розрізах до рахунків 9 класу типового плану рахунків [1, с. 84]. Але незначним недоопрацюванням автора, на нашу думку є те, що К. П. Боримська не дає жодних рекомендації по використанню та відображенню інформації на аналітичних рахунках, а також не зазначає, які синтетичні рахунки для цього потрібні.

Проаналізувавши наукові праці дослідників та узагальнюючи їх М. М. Шигун виокремила наступні підходи до відображення трансакційних витрат в бухгалтерському обліку:

- створення нової неінституціональної моделі бухгалтерського обліку;
- доповнення класу 8 «Витрати за елементами» рахунками трансакційних витрат;
- застосування транзитного рахунку «Трансакційні витрати»;
- виділення спеціального рахунку «Трансакційні витрати»;
- виділення рахунку-екрану «Трансакційні витрати»

(узагальнюючий)»;

- виділення аналітичних субрахунків у складі загальногосподарських витрат;
- ведення відповідних субрахунків в розрізі адміністративних витрат, витрат на збут, інші операційні витрати;
- створення додаткових аналітичних розрізів по рахунках витрат діяльності для ведення ознаки трансакційних витрат [18, с. 31]

З огляду на ці підходи, науковець з метою підготовки інформації для цілей прийняття рішень про обсяги, структуру і склад трансакційних витрат запропонувала створення додаткових аналітичних розрізів (трансформаційних та трансакційних витрат) та приєднання їх до видів витрат діяльності.

Ми пропонуємо думку, згідно якої, якщо підприємство відповідно до наказу про облікову політику використовує 8 клас плану рахунків «Витрати за елементами», то для цього потрібно використовувати рахунок 86, який так і необхідно назвати «Трансакційні витрати». Даної точки зору дотримуються такі вчені як: М. М. Шигун, С. І. Мельник, Ж. М. Ющак.

Рахунок 86 «Трансакційні витрати» – транзитний рахунок. На дебеті даного рахунку збирають та відображають всі понесені підприємством трансакційні витрати в кореспонденції з рахунками 9 класу, де були понесені такого роду витрати (крім рахунку 90 «Собівартість реалізації» та 91 «Загальновиробничі витрати»). На кредиті рахунку – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Також на рахунку 86 «Трансакційні витрати» необхідно відкрити такі субрахунки з відображенням таких витрат: 86/1 – «Реєстрації»; 86/2 – «Пошуку інформації»; 86/3 – «Ведення переговорів та укладання договору»; 86/4 – «Вимірювання»; 86/5 – «Захисту прав власності та специфікації»; 86/6 – «Опортуністичної поведінки»; 86/7 – «Інші трансакційні витрати».

Для кожного субрахунку доцільно відкривати аналітичні рахунки першого та другого порядку оскільки це дозволить забезпечити повне відображення трансакційних витрат для прийняття ефективних, оперативних управлінських рішень.

Висновки. Отже, відображення інформації на рахунку 86 «Трансакційні витрати» повинно відбуватися кожного місяця, що дозволить ефективно контролювати трансакційні витрати та якісно приймати рішення. Також для кращого оволодіння інформацією про трансакційні витрати необхідно здійснювати управлінський облік, що більш краще організує інформацію на всіх ланках діяльності

підприємства та дозволить приймати ефективні оперативні управлінські рішення.

1. Боримська К.П. До проблеми відображення зовнішнього середовища в системі рахунків бухгалтерського обліку: реалії та перспективи / К.П. Боримська // Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1(19). – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 76-89.
2. Гончарова Н.О. Концепти обліку трансакційних витрат / Н.О. Гончарова // 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.
3. Замазій О.В. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання / О.В.Замазій // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – Выпуск 70, 2004. – С. 95-100.
4. Корнеева Т.А. Трансакционные и трансформационные издержки в системе функционирования консолидированных групп предприятий / Т.А.Корнеева // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – №4. – С. 131-135.
5. Кувалдина Т.Б. Теория и методология системы учета затрат, ориентированной на требования МСФО, в условиях динамичной рыночной среды: автореф. дис... д-ра экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». – Орел, 2010. – С. 50.
6. Лабынцев Н.Т. Управленческий учет трансакционных издержек / Н.Т. Лабынцев // Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 2 (17). – Житомир : ЖДТУ, 2010. – С. 178-185.
7. Лабынцев Н.Т., Паращенко А.Н.. Трансакционные издержки и методика их учета / Н.Т. Лабынцев, А.Н. Паращенко // Учет и статистика. – 2011. – №3[23]. – С.5-10.
8. Лысенко Л.И., Сухенко Е.И. О сущности и классификации трансакционных издержек / Л.И. Лысенко, Е.И.Сухенко // Вісник СевДТУ. Вип.92: Економіка і фінанси: зб. наук. пр. – Севастополь: Вид-во СевНТУ, 2008. – С. 134-138.
9. Матвеева О.Л. Экономический механизм функционирования издержек в современной экономической системе. – автореф. дис... к.э.н. – Чебоксары, 2008. – 23 с.
10. Панженская И.Г. Методика учета трансакционных издержек / И.Г. Панженская // Бухгалтерський учет. – 2006. – №19. – С. 62-64.
11. Панженская И.Г. Методическое обеспечение финансового и управленческого учета трансакционных издержек / И.Г.Панженская // Вестник Адыгейского государственного университета. – Серия 5: Экономика, 2009. – №1. – С. 91-98.
12. Плотникова О.С. Трансакционные издержки торговых организаци / О.С. Плотникова // Вестник ВГУ. Серия: Экономика и управление. – 2010. – № 1. – С. 87-92.
13. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія [Текст]: монографія / М.С. Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с
14. Сапожникова Н.Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности. – Автореф. дис... д.э.н. – Воронеж, 2009. – 48 с.
15. Соколов А.Ю. Концепция трансакционных и трансформационных затрат в системе управленческого учета / А.Ю.Соколов // Вестник КГФЭИ. – 2006. – №3 (4) – С. 12-15.
16. Шапорева Е.С. Особенности учета трансакционных издержек при заключении договоров на оказание услуг в атомной энергетике / Е.С.Шапорева // Вестник

Самарского государственного экономического университета. – 2009. – 3 (53). – С. 95-98.

17. Шепеленко О.В. Транзакционные издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики: Монография. – Донецк, 2007. – 360 с.
18. Шигун М.М. Методичні підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат / М.М. Шигун // Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 3 (15). – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 30-35.
19. Юшак Ж.М. Транзакційні витрати договірному процесу: облікове відображення / Ю.Ж.Юшак // Вісник ЖДТУ. – 2010. - №2 (52). – С. 219-221.