

УДК: 336.717.063

Костирко І.Г., д.е.н., професор

Молоко Н.П.

Львівський національний аграрний університет

ДО ПИТАННЯ ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

У статті обґрунтовано необхідність відображення трансакційних витрат в обліку. Розглянуто проблеми та підходи до обліку даних витрат.

Ключові слова: трансакційні витрати, бухгалтерський облік, трансакція.

Kostyrko I.G., Moloko N.P.

THE QUESTION OF ACCOUNTING TRANSACTION COSTS

In this paper the necessity of displaying transaction costs in accounting. Problems and approaches to accounting data costs.

Key words: transaction costs, accounting, transaction.

Костырко И.Г., Молоко Н.П.

К ВОПРОСУ УЧЕТА ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕЖЕК

В статье обоснована необходимость отражения трансакционных издержек в учете. Рассмотрены проблемы и подходы к учету данных затрат.

Ключевые слова: трансакционные издержки, бухгалтерский учет, трансакция.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. В умовах глобалізації економіки питання трансакційних витрат набуває важливого значення, яке потребує подальшого вивчення. Величина трансакційних витрат постійно зростає, а необхідність їх визначення та скорочення набуває все-більш усвідомленого характеру. Ці витрати в бухгалтерському обліку не відображаються, хоча вони мають значний вплив на діяльність суб'єктів господарювання, а отже, є необхідність їх відображення в обліку.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Дослідженням питань трансакційних витрат присвячені праці зарубіжних та вітчизняних вчених, а саме: О. Вільямсон, С. Архієреєв, К. Еррор, Дж. Коммонс, М. Алексєєв, Р. Капелюшніков, В. Кузьменко, Р. Коуз, Дж. Стиглер, П. Мілграм, Дж. Робертс, С. Малахов, В. Милошик, А. Алчіан, Д. Норд, Р. Ріхтера, Дж. Волліс, В. Кокорев, Е. Фуруботна, А. Шастітко. Проблема трансакційних витрат у бухгалтерському обліку

присвячено праці О.Боровича, Г.Кірейцева, Г.Козаченка, Г.Макухіна, С.Мельник, М.Пушкаря, О.Шепеленко, М.Шигун, Ж.Ющак.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Трансакцію ми розглядаємо, як операцію, угоду, що супроводжується взаємними поступками.

Виходячи з попереднього визначення, набувають актуальності трансакційні витрати, що супроводжують ці операції. Трансакційні витрати є однією з основних категорій неінституціональної економічної теорії. Цю течію економічної думки започаткував Р. Коуз. В своїх працях «Природа фірми» та «Проблема соціальних витрат» він доводить, що взаємодія суб'єктів господарювання на ринку потребує здійснення певних витрат, які спрямовані на пошук інформації про контрагентів, на проведення переговорів, укладання контрактів, захист прав власності тощо [1].

На сьогодні проблема обліку трансакційних витрат є актуальною оскільки:

- немає законодавчої та нормативної бази, що слугувала б підґрунтям для обліку трансакційних витрат;
- недостатнє вивчення складу цих витрат;
- відсутність у менеджерів інформації про ці витрати, що забезпечило б ефективне управління ними та контроль за їх обсягом.

Сучасні економісти, розвиваючи аналіз Коуза, запропонували декілька класифікацій трансакційних витрат. Відповідно до однієї з них виділяються [2]:

1) витрати пошуку інформації – це:

- витрати часу і ресурсів на отримання і обробку інформації;
- витрати від недосконалості інформації;
- витрати на пошук покупців чи продавців, витрати на отримання інформації про них, на отримання інформації щодо ситуації на ринку тощо.

2) недостатність та неповнота такої інформації призводить до виникнення додаткових витрат, пов'язаних з придбанням товарів за цінами, вищими ніж можливі на даному ринку та з продажем продукції за цінами, нижчими можливих.

3) витрати на ведення переговорів та укладання угод – включають витрати на переговори щодо умов трансакції, на юридичне вивчення та оформлення угод. В Україні надзвичайно складне та нечітке законодавство, норми якого постійно змінюються.

4) витрати вимірювання якості – це витрати на оцінку якості продукції. До них, в основному, відносять:

- витрати на спеціальну техніку, що дозволяє контролювати якість;
- витрати на стандартизацію;
- витрати на одержання права випускати продукцію під відомою торговою маркою.

5) витрати на специфікацію (точне визначення) і захист прав власності – це:

- витрати на утримання судів, арбітражу, органів державного управління;
- витрати від неякісної специфікації прав власності
- витрати часу і ресурсів, необхідних для поновлення порушених прав;
- витрати на виховання «консенсусної ідеології» – у дусі дотримання неписаних правил і норм.

6) витрати опортуністичної поведінки, що становлять елемент трансакційних витрат, який найбільш важко визначається. До цих витрат відносяться:

- витрати на контроль за виконанням угод, на страхування ризиків їх невиконання;
- витрат на запобігання такій поведінці контрагентів.

7) витрати захисту від третіх осіб. Тобто витрати на захист від інших осіб (крім учасників угоди), які претендують на частку користі від реалізації положень угоди.

Класифікація трансакційних витрат має велике значення, оскільки це сприяє детальнішому їх відображенню в обліку.

Метою обліку трансакційних витрат – є надання користувачам необхідної, детальної та своєчасної інформації про трансакційні витрати у встановлені строки, а за необхідності робити аналіз трансакційних витрат у короткі терміни.

Завданнями обліку трансакційних витрат є:

- облік господарських операцій, пов'язаних з виникненням трансакційних витрат;
- правильність, повнота і своєчасність відображення у спеціальних відомостях трансакційних витрат;
- отримання достовірних і своєчасних облікових, аналітичних даних;
- організація обліку, аналізу та контролю трансакційних витрат;
- вибір пріоритетних напрямків розвитку діяльності;
- визначення та запобігання збільшення величини трансакційних витрат, заходи щодо їх зменшення;
- контроль за виконанням поставлених завдань.

Розглянемо відповідність трансакційних витрат до витрат бухгалтерського обліку у табл. 1.

Таблиця 1

Відповідність трансакційних витрат бухгалтерському обліку

Трансакційні витрати	Рахунки бухгалтерського обліку
Інформаційні послуги, інтернет-послуги, вивчення економічного середовища, галузі, маркетингова діяльність	92 «Адміністративні витрати» 94 «Інші витрати операційної діяльності»
Організація та проведення переговорів, комунікаційні витрати	92 «Адміністративні витрати»
Просування виготовленої продукції, маркетингова діяльність, допродажне обслуговування, продажне обслуговування, післяпродажне обслуговування	93 «Витрати на збут»
Витрати на реєстрацію, витрати на отримання дозволів на ведення діяльності, оплата за отримання або передачу прав власності, захист прав власності, проходження сертифікації продукції, контроль якості продукції, стандартизація діяльності, продукції, судові витрати, оплата пені, штрафів, неустойок, використання систем захисту інформації та безпеки ведення бізнесу	94 «Інші витрати операційної діяльності» 96 «Втрати від участі в капіталі» 97 «Інші витрати» 98 «Податки на прибуток»

Трансакційні витрати існують не лише у операційній діяльності, а й у фінансовій та інвестиційній, оскільки договірні відносини, пошук інформації відбуваються на всіх етапах життєвого циклу підприємства. Отже, доцільним є виокремлення даних витрат на рахунках обліку від рахунку 92 «Адміністративні витрати» і до 99 «Надзвичайні витрати».

Головним у відображенні трансакційних витрат в бухгалтерському обліку є чітке відокремити переліку цих витрат в наказі про облікову політику. А оскільки законодавчої бази відносно цього питання немає, тому це зробити важко.

Тому відображення трансакційних витрат у бухгалтерському обліку можна зобразити у вигляді субрахунків до рахунків 92–99 (рис. 1).

Визначення первинних документів у бухгалтерському обліку для оформлення кожного виду трансакційних витрат є важливою передумовою формування необхідної для управління інформації (табл. 2).

Рахунки							
92 «Адміністративні витрати»	93 «Витрати на збут»	94 «Інші витрати операційної діяльності»	95 «Фінансові витрати»	96 «Втрати від участі в капіталі»	97 «Інші витрати»	98 «Податки на прибуток»	99 «Надзвичайні витрати»
Субрахунки							
92Х «Трансакційні витрати»	93Х «Трансакційні витрати»	94Х «Трансакційні витрати»	95Х «Трансакційні витрати»	96Х «Трансакційні витрати»	97Х «Трансакційні витрати»	98Х «Трансакційні витрати»	99Х «Трансакційні витрати»

Рис. 1. Схема для відображення трансакційних витрат у бухгалтерському обліку

Таблиця 2

Первинні документи для оформлення трансакційних витрат за видами

Вид трансакційних витрат	Первинні документи
Витрати на специфікацію	Довідки про реєстрацію підприємства в державних органах, ліцензії, квитанції, платіжні доручення
Витрати пошуку інформації	Рахунки, платіжні документи пов'язані з представницькими витратами, витратами отримання інформації
Витрати вимірювання якості	Документи на придбання техніки, приборів для оцінювання якості продукції: рахунки спеціалізованих установ з оцінки якості, договір франчайзингу
Витрати на ведення переговорів та укладання угод	Рахунки, платіжні документи за юридичні послуги, послуги зв'язку, представницькі витрати, господарські договори
Витрати опортуністичної поведінки	Документи на оплату праці осіб, в чій обов'язку входить контроль за виконанням угод, рішення судових органів

Оскільки, як було сказано вище, трансакційні витрати входять у склад витрат 9 класу Плану рахунків, а саме у 92–99 рахунки, то розглянемо нижче приблизну схему організації обліку трансакційних витрат на рис. 2.

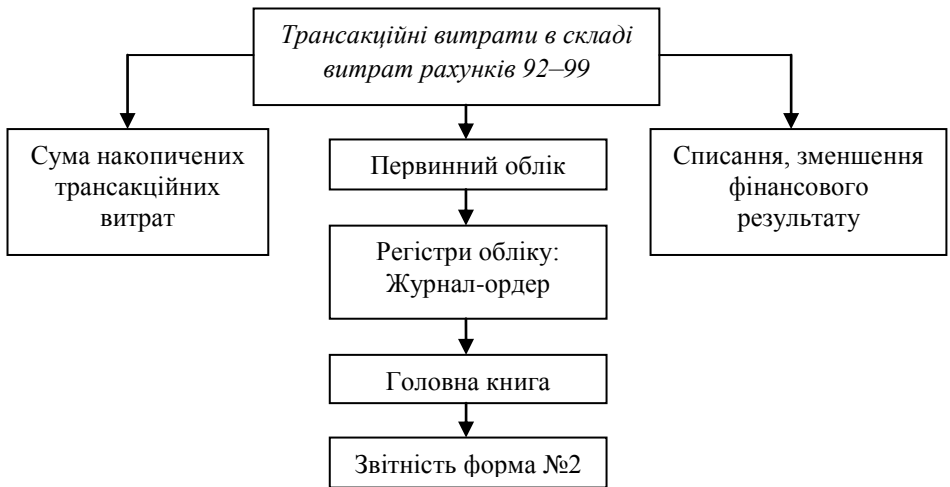


Рис. 2. Орієнтовна схема обліку трансакційних витрат

Можна запропонувати такі етапи, щодо перспективного розвитку обліку трансакційних витрат:

- внесення змін у законодавчу базу бухгалтерського обліку, удосконалити та доповнити положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції щодо їх застосування;
- здійснення фундаментальних досліджень в теорії бухгалтерського обліку щодо визначення, групування трансакційних витрат та позиціонування їх як окремого об'єкту бухгалтерського обліку;
- розроблення механізму та інструментарію первинного, синтетичного та аналітичного обліку трансакційних витрат;
- розробка методики аналізу і контролю даних витрат для прийняття управлінських рішень щодо вибору чи змін ринкової взаємодії підприємства.

Висновки. В теорії та практиці обліку трансакційні витрати практично не досліджуються, тому на сьогодні питання обліку трансакційних витрат залишається відкритим і вимагає здійснення наукових досліджень в напрямку вдосконалення методології бухгалтерського обліку щодо цих витрат. Підсумовуючи вищесказане, можна стверджувати, що 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.

1. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Научн. ред. рус. перевода – Р.И. Капелюшников. – М.: «Дело ЛТД» при участии изд-ва «Catallaxy», 1993. – 192 с.
2. Eggertsson T. Economic Behavior and Institutions / T.Eggertsson. – Cambridge: Cambridge University Press, 1990. – 359 p.
3. 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.
4. Ющак Ж. Внутрішній контроль трансакційних витрат в системі управління: організаційно-методичне забезпечення/ Ж. Ющак // Зб. наук. пр. «Економічний аналіз». – 2010. – Випуск 6. – С. 540–543.