

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

У статті розглянуто основні методичні підходи щодо обліку трансакційних витрат. Досліджено декілька відомих способів їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, визначено їх основні недоліки та переваги. У розрізі роботи запропоновано здійснювати відображення трансакційних витрат відповідно до їх класифікації на підприємстві. При цьому, частину витрат визнавати витратами періоду, а іншу - витратами майбутніх періодів. Крім того, відзначено необхідність збору інформації про неявні трансакційні витрати на моніторингових рахунках. Акцентовано увагу на необхідності паралельного ведення бухгалтерського та управлінського обліку трансакційних витрат.

Ключові слова: трансакція, витрати, трансакційні витрати, рахунок бухгалтерського обліку, моніторинговий рахунок, витрати майбутніх періодів, бухгалтерський облік, управлінський облік.

ВСТУП

Інформація, яка формується у результаті злагодженої роботи системи бухгалтерського обліку являється основою для прийняття управлінських рішень на усіх етапах господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. Проте, самодостатньою може вважатися лише така система, яка забезпечує суцільне, безперервне, об'єктивне та достовірне відображення усіх господарських операцій.

З появою поняття «трансакційні витрати» виникла необхідність виділення їх окрему облікову категорію та розробки методичних підходів щодо їх бухгалтерського обліку в межах діючого законодавства України. Разом з тим, відокремлення трансакційних витрат від усієї сукупності інших витрат, вимагає наукового обґрунтування необхідності та результативності такої дії, а також можливості практичного освоєння подібних напрацювань сільськогосподарськими підприємствами з метою їх оптимізації, як у короткостроковій, так і у довгостроковій перспективі.

Відкриття класу витрат, що називаються трансакційними, Г.Г. Кірейцев вважає одним із найважливіших відкриттів в галузі основних економічних категорій [2]. Водночас, наукове співтовариство, що активно цікавиться даною тематикою, єдиних законодавчо закріплених методичних та методологічних рекомендацій щодо їх обліку не дає.

Метою даної публікації є дослідження існуючих методичних підходів щодо бухгалтерського обліку трансакційних витрат, встановлення їх основних переваг і недоліків та обґрунтування теоретико-методичних положень щодо обліку трансакційних витрат на сільськогосподарських підприємствах, зокрема у частині їх відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У наукових працях виділено декілька підходів щодо синтетичного та аналітичного обліку трансакційних витрат:

1. Розширення восьмого класу рахунків із виділенням окремого рахунку під назвою «Трансакційні витрати».
2. Виділення самостійного спеціального рахунку «Трансакційні витрати».
3. Використання аналітичних субрахунків у розрізі загальнопромислових, адміністративних, витратах на збут, інших операційних витратах
4. Створення транзитного рахунку «Трансакційні витрат».
5. Ведення рахунку – екрану «Трансакційні витрати».

Окремі автори відстоюють думку про необхідність фундаментальних змін існуючої моделі бухгалтерського обліку, в частині яких буде змінено і класифікацію витрат з виділенням трансакційних і трансформаційних витрат.

Уваги заслуговує і думка щодо використання спеціального рахунку «Трансакційні витрати» із відкриттям до нього таких субрахунків як «Пошук клієнтів», «Переговори», «Забезпечення інтересів сторін», «Процес обміну», «Контроль», «Адаптація», «Коригування субоптимальних договірних умов», «Послаблення стратегічних позицій», «Завершення угоди» [4, с.33].

Варто відмітити, що використання вищезазначених варіантів, здебільшого вимагатимуть змін Звіту про фінансові результати, що потребує безпосередньої участі законодавчих органів держави.

На нашу думку, початку бухгалтерського обліку трансакційних витрат, як самостійного об'єкту, на середніх сільськогосподарських підприємствах має передувати факт визначення доцільності цього, тобто в першу чергу, необхідним є визначення їх частки у загальному обсязі витрат. Подібне дослідження буде трудомістким та тривалим,

оскільки необхідно буде виокремити із усіх статей витрат ті, які по своїй суті є трансакційними. Це вимагатиме, детального аналізу змісту господарських операцій, які відбулися на підприємстві за певний період часу, первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової та управлінської звітності. Крім того, доцільним буде проведення порівняльного аналізу таких показників за кілька зіставних періодів. У подальшому, виходячи із суттєвості даного показника, прийнятним може бути як варіант виділення субрахунків у рахунках витрат періоду та загальновиборничих витратах, так і використання самостійного рахунку (на вибір підприємства).

На наш погляд, облік трансакційних витрат, у розрізі рахунків бухгалтерського обліку, у великій мірі, залежить і від трактування та класифікації трансакції, що їх спричинили (див. рис. 1).

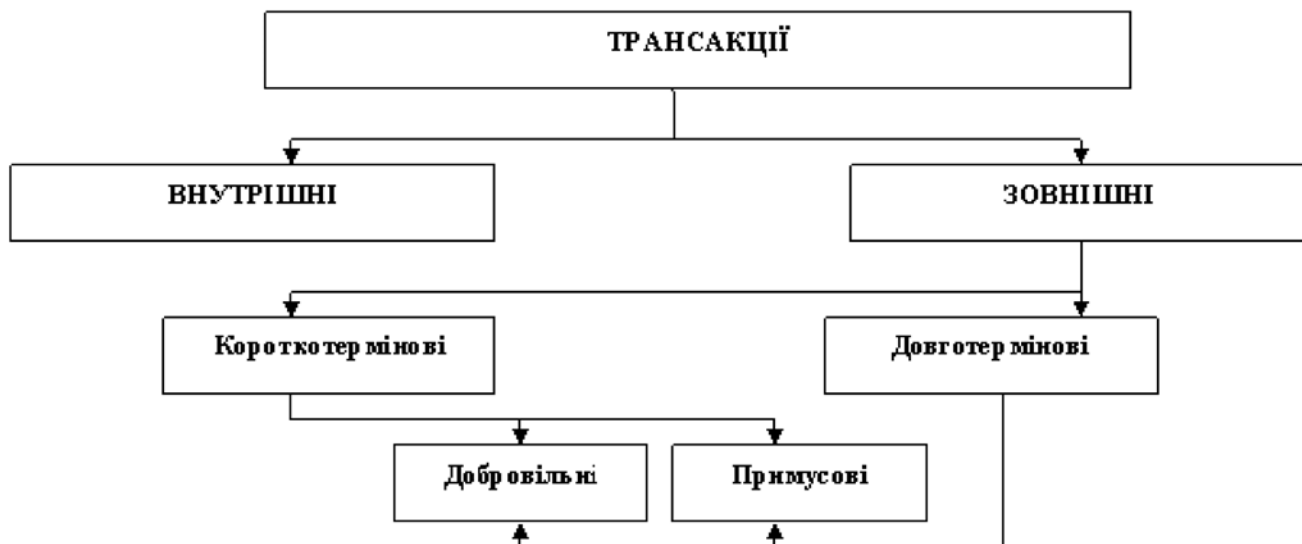


Рис. 1 Класифікація трансакцій [власна розробка]

Вихідною точкою можна вважати поділ усіх взаємовідносин на внутрішні (між власником та керівником, між керівником та працівниками, між працівниками, між акціонерами та управлінським персоналом та ін..) та зовнішні (між суб'єктами господарювання (юридичними та фізичними особами, між суб'єктом господарювання та інституційним середовищем та ін.). Зовнішні трансакції можна поділити на короткотермінові (одноразові) та довгострокові (багаторазові). У свою чергу і ті і інші доцільно класифікувати на добровільні та примусові.

Спираючись на вищевикладене, припустимо, що у складі дев'ятого класу рахунків варто виділити окремий субрахунок «Трансакційні витрати», та субрахунки другого порядку «Внутрішні трансакційні витрати» та «Зовнішні трансакційні витрати». Далі, при потребі, варто відкривати енну кількість аналітичних рахунків, керуючих конкретними господарськими операціями, які протікають на підприємстві. Зауважимо, що на даному рахунку варто облікувати лише короткотермінові трансакційні витрати, що закриватимуться на фінансові результати у кожному звітному періоді.

Створення окремого синтетичного рахунку, у складі дев'ятого класу рахунків, під назвою «Трансакційні витрати» є логічним, проте, потрібно пам'ятати, що внесення змін до законодавчо затвердженого та діючого Плану рахунків України можливе лише на рівні держави...

Довгострокові або ж багаторазові відносини між суб'єктами господарювання, що не рідко починають приносити свої результати задовго після підписання договору про співпрацю, можна відображати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Проте, подібні ділові стосунки повинні носити характер довгострокових, договірних, партнерських відносин, вартість яких можна достовірно визначити, які у майбутньому принесуть економічні вигоди, а можливі ризики можна прорахувати та відобразити в обліку. В кінцевому ж результаті (по результатах взаємодії за певний період чи по її завершенні) вони будуть віднесені на фінансові результати підприємства.

Варто зазначити, що обов'язковою умовою використання даного методу відображення трансакційних витрат, є логічно на юридично грамотно складений договір. Найперше, важливо чітко обумовити його предмет, термін дії, ціну угоди та вартість відшкодувань у разі невиконання умов договору сторонами, форс мажорних обставинах та розірвання договору з ініціативи однієї із сторін. Крім того, доцільно розписати, які витрати несе кожен із контрагентів. Можливим є і нотаріальне посвідчення такого договору.

У розрізі рахунків, подібні господарські операції можна відобразити з допомогою бухгалтерських проведення представлених у таблиці 1.

Таблиця 1 Відображення в обліку довгострокових трансакційних витрат [власна розробка]

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит

Договори, пов'язані з реалізацією виготовленої продукції		
Відображено витрати пошук інформації про контрагента з використанням послуг інформагентства	39 «Витрати майбутніх періодів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображено витрати на придбання прав доступу до баз даних сторонніх організацій	39 «Витрати майбутніх періодів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображено витрати на залучення юриста при складанні договору	39 «Витрати майбутніх періодів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображено витрати на нотаріальне посвідчення договору	39 «Витрати майбутніх періодів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Списано витрати на проведення презентації контрагенту (власними силами)	39 «Витрати майбутніх періодів»	13»Знос (амортизація) необоротних активів, 22 «МШП», 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням» ті ін.
Списано витрати на бізнес ланчі (у межах представницьких витрат)	39 «Витрати майбутніх періодів»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Оплачено отримані послуги	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Реалізовано продукцію контрагенту (згідно укладеного договору)	361 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	701 «Доходи від реалізації готової продукції»
Відображено ПДВ	701 «Доходи від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки з податками і платежами»
Списано собівартість продукції	901 «Собівартість реалізованої продукції»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
Списано витрати майбутніх періодів на собівартість продукту	901 «Собівартість реалізованої продукції»	39 «Витрати майбутніх періодів»
Списано доходи на фінансовий результат	701 «Доходи від реалізації готової продукції»	79 «Фінансові результати»
Списано витрати на фінансовий результат	79 «Фінансові результати»	901 «Собівартість реалізованої продукції»
Договори пов'язані із придбанням ТМЦ, послуг		
Перші операції
Придбано мінеральні добрива	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»,
Відображено ПДВ	641 «Розрахунки з податками і платежами»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»,
Списано ТМЦ у виробництво (рослинництво)	231 «Рослинництво»	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
Списано трансакційні витрати на капітальні інвестиції, виробництво чи витрати періоду де були використані ТМЦ	15 «Капітальні інвестиції» 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»

При використанні такого способу відображення трансакційних витрат, вони потраплятимуть або до собівартості конкретної реалізованої продукції (під яку був укладений договір), або до собівартості виробництва, або ж до складу адміністративних, збутових чи інших витрат. При цьому, сума витрат майбутніх періодів буде списуватися по мірі виконання договору або цільового використання ТМЦ.

Крім того, згідно існуючих методичних та методологічних засад бухгалтерського обліку, сільськогосподарські

підприємства мають можливість самостійно планувати власний робочий план рахунків. Відтак, можливо ввести до нього субрахунки у розрізі дев'ятого класу рахунків до яких можливо відкривати аналітичні рахунки, враховуючи економічну суть та характер понесених конкретних витрат. У подібний спосіб можна простежити, скільки коштують відносини з контрагентами за усіма видами діяльності фірми (операційна, фінансова, інвестиційна), для прикладу:

92 «Адміністративні витрати»

- за видами витрат

...

- «Трансакційні витрати»

- аналітичні рахунки

Недоліком такого методу є певна розпорошеність інформації про трансакційні витрати в рахунках та, у певних випадках, надмірна її деталізація.

Звернути увагу потрібно і на ті витрати, які в обліку не відображаються, але мають місце в господарській діяльності суб'єктів господарювання – неявні, неформальні трансакційні витрати, що зазвичай виникають при примусових взаємовідносинах суб'єктів господарювання, або ж при надзвичайно вигідних умовах трансакції. Досить часто у сільському господарстві такі витрати займають питому вагу, бо на жаль, на сьогодні в Україні не діє невидима рука ринку та його класичні закони, а відтак для налагодження взаємовідносин із контрагентом (в особі фізичних і юридичних осіб, державних органів та організацій та ін.) необхідно нести додаткові витрати на неформальні зустрічі, заохочувальні виплати, «добровільні пожертви» та ін. При цьому, керівник, в силу власній зайнятості, незнання певних правил та законів бізнесу, не завжди може реально оцінити чи «варта шкірка вичинки».

Щоби уникнути такої ситуації, можна використовувати певні накопичувальні не облікові, а радше управлінські рахунки (моніторингові рахунки), накопичувальні відомості трансакційних витрат, управлінсько-бухгалтерські довідки, на яких би акумулювалася уся інформація про формування примусових або ж партнерських відносин та їх результати.

ВИСНОВКИ

Підводячи підсумок вищевикладеного, можна сказати, що якщо обсяг трансакційних витрат на сільськогосподарських підприємствах не буде дорівнювати, або ж перевищувати встановлений поріг суттєвості, то і облікувати їх на окремому рахунку доцільності немає. Крім того, вважаємо за необхідне, здійснювати паралельне ведення управлінського та бухгалтерського обліку трансакційних витрат, що дозволить формувати додаткові аналітичні показники та дасть можливість змоделювати реальну картину взаємовідносин із контрагентами та збалансувати облік в цілому. При цьому, важливим є визначення характеру і сутті та оцінка трансакцій на мікро - та макро - рівні підприємства.

Таким чином, можна стверджувати, що підвищення якості інформаційного потоку підприємства можливе лише за умов повноти, достовірності та оперативності інформації, що його формує. Повна або часткова відсутність інформації про трансакційні витрати в ньому впливає на викривлення даних бухгалтерського обліку, які важливі при складанні фінансової звітності, та показників управлінського обліку, що дають можливість прийняття раціональних та ефективних рішень у потрібному місці та у потрібний час без додаткових витрат та ризиків.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Архієреєв С.І. Трансакційні витрати в умовах ринкової трансформації.: Автореф. дис. д.е.н. – Харків, 2002. – 32с.
2. 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 направление дальнейшего развития», г. Житомир, 18–19 октября 2007. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68с.
3. Сапожникова Н.Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности. – Автореф. дис. д.э.н. – Воронеж, 2009. – 48с.
4. Шигун М.М. Методичні підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.eztuir.ztu.edu.ua/1427/1/3.pdf

Отримано 20.03.2013р.