

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ**  
**УНІВЕРСИТЕТ**

**БОНАРЕВ ВОЛОДИМИР ВАЛЕРІЙОВИЧ**

**УДК: 657.47**

**МОДЕЛЮВАННЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ТРАНСАКЦІЙНИХ**  
**ВИТРАТ ТА ЇХ АНАЛІЗ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

**Тернопіль – 2016**

Дисертація на правах рукопису.

Робота виконана на кафедрі аудиту, ревізії та аналізу в Тернопільському національному економічному університеті Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник** - доктор економічних наук, професор  
**Пушкар Михайло Семенович**,  
Тернопільський національний економічний університет,  
професор кафедри аудиту, ревізії та аналізу.

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор,  
заслужений діяч науки і техніки України  
**Жук Валерій Миколайович**,  
Національна академія аграрних наук України, віце-  
президент;

кандидат економічних наук, професор  
**Садовська Ірина Борисівна**,  
Луцький національний технічний університет,  
завідувач кафедри обліку і аудиту.

Захист відбудеться 1 березня 2016 року о 14<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 у Тернопільському національному економічному університеті за адресою: 46020, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11-а, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46020, м. Тернопіль, вул. Бережанська, 4.

Автореферат розісланий «29» січня 2016 року.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради,  
кандидат економічних наук, доцент



І. Я. Омецінська

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми дослідження.** Перехід України до нової економічної формації (від соціалістичної до ринкової економіки) зумовив пристосування підприємств до правил ведення бізнесу, що в ринкових умовах призвело до необхідності врахування витрат, пов'язаних із дослідженням ситуації на ринку, пошуку каналів збуту продукції, виконання контрактних домовленостей та інших факторів ринкового середовища. Ускладнення зв'язків між підприємствами в ринковій економіці, з одного боку, позитивно впливає на їх діяльність, а з іншого – призводить до збільшення трансакційних витрат.

Трансакційні витрати до цього часу в діяльності підприємства не виділяли, хоча вони суттєво впливають на вартість виробленої одиниці продукції, фінансовий результат, цінову політику, а також стійку позицію підприємства на ринку. Вчені в галузі економічної науки активно досліджують проблеми трансакційних витрат в загальноекономічному аспекті, проте з облікової точки зору їм уваги приділено недостатньо. Про це свідчить відсутність системного підходу до розкриття сутності трансакційних витрат, їх класифікації, а також відображення в обліку та звітності. Відсутність системних методик з організації й технології облікового процесу трансакційних витрат негативно позначається на ефективності господарської діяльності підприємств, в тому числі цегельної промисловості.

Дослідженню трансакційних витрат присвячені праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як С. Авдашев, С. Архієреєв, А. Балабанець, С. Барсукова, О. Вільямсон, М. Данько, К. Ерроу, Я. Іщенко, Р. Капелюшніков, О. Кириченко, Р. Коуз, К. Менар, Д. Норт, Е. Остром, Р. Пустовойт, В. Радаєв, Дж. Робертсон, І. Сараєва, О. Шастітко та інших.

Важливий внесок у розробку питань щодо облікового відображення та аналізу трансакційних витрат зробили такі вчені, як: К. Боримська, О. Борович, О. Власенко, Н. Гончарова, В. Жук, З. Задорожний, О. Замазій, Г. Козаченко, В. Кокоревич, Т. Корнєєва, Т. Кувалдіна, Н. Лабінцев, В. Литвиненко, О. Матвєєва, В. Милошик, І. Панженская, М. Пушкар, І. Садовська, Н. Сапожнікова, С. Тимофіїв, О. Шепеленко, М. Шигун, Ж. Ющак. Пропри це узагальнена концепція обліку й аналізу таких витрат на даному етапі відсутня. Потребує дослідження сутність трансакційних витрат та їх класифікація з облікової точки зору, порядок збору й обробки даних у системі обліку, зокрема управлінського, методика аналізу цих витрат на підприємствах цегельної галузі.

Актуальність зазначених питань, їх практичне значення зумовило необхідність поглибленого вивчення теоретичних, методичних та практичних аспектів з удосконалення на основі моделювання обліку й аналізу трансакційних витрат, а також дало можливість визначити напрям дослідження, його мету, завдання та структуру дисертаційної роботи.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертацію виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету за держбюджетною темою «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в глобальному інформаційному суспільстві»

(державний реєстраційний номер 0114U001087), а також за темою «Система контролю для економічної безпеки підприємств у конкурентному середовищі» (державний реєстраційний номер 0111U008609), в межах яких розглянуто облік та систему внутрішнього контролю, розроблено модель обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності і організаційно-інформаційну модель системи внутрішнього контролю трансакційних витрат.

Дисертацію також виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку, аналізу та аудиту Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича за держбюджетною темою «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація» (державний реєстраційний номер 0111U000730), в межах якої автором визначено теоретико-методичні засади аналізу трансакційних витрат.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційної роботи полягає у розробці моделі обліку та аналізу трансакційних витрат, яка ґрунтується на теоретичних засадах теорії Р. Коуза, О. Вільямсона, Д. Норта та інших, для її практичного застосування на підприємствах цегельної промисловості України як основи підвищення ефективності функціонування бізнесу в ринковому середовищі.

Для досягнення поставленої мети дисертаційної роботи визначено та вирішено коло таких завдань:

- розкрити значення трансакційних витрат як економічної категорії та об'єкта обліку й аналізу, що дозволить виокремлювати їх із загальної сукупності витрат підприємства для ефективнішого управління ними;
- розробити критерії класифікації трансакційних витрат на підприємствах цегельного виробництва з метою підвищення рівня інформованості працівників системи управління щодо тенденцій поведінки таких витрат;
- запропонувати модель обліку трансакційних витрат, яка покращить ефективність діяльності підприємства;
- визначити порядок збору даних й обробки інформації в системі обліку трансакційних витрат, що дозволить отримувати деталізовану й оперативну інформацію для прийняття рішень користувачами;
- розробити модель управлінського обліку трансакційних витрат з метою прийняття оперативних, тактичних та стратегічних рішень, спрямованих на контроль і оптимізацію витрат підприємства;
- доповнити форми фінансової звітності Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) та Примітки до річної фінансової звітності інформацією про трансакційні витрати, що буде цінним для користувачів цієї інформації;
- розробити порядок аналізу господарської діяльності в частині трансакційних витрат з метою їх контролю керівниками підрозділів підприємства;
- сформулювати комплекс економіко-математичних моделей трансакційних витрат, який дозволить визначити вплив таких витрат на показники діяльності підприємства;
- розробити модель здійснення внутрішнього контролю трансакційних витрат на цегельних підприємствах з метою оптимізації цих витрат та покращення діяльності суб'єктів господарювання.

*Об'єктом дослідження* є процес облікового відображення трансакційних витрат на підприємствах та їх аналіз.

*Предметом дослідження* є моделювання обліку та аналізу трансакційних витрат на підприємствах цегельного виробництва.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання з використанням системного підходу. В межах зазначеного методу використано такі методи: історичний – для дослідження історичних етапів інституціоналізму та теорії витрат; моделювання причинно-наслідкових зв'язків, індукції та дедукції – для розробки моделей: обліку за сферами відповідальності, управлінського обліку, аналізу та контролю; узагальнення та конкретизації – для розробки критеріїв класифікації трансакційних витрат та моделі обліку таких витрат за сферами відповідальності; спостереження – для дослідження організації обліку на цегельних підприємствах; групування, графічний – для формування відомостей та удосконалення форм фінансової звітності; порівняння, синтезу та аналізу – для аналізу виявлених видів трансакційних витрат на досліджуваних підприємствах; графічний – для схем і таблиць; економіко-математичні – для розробки моделей впливу трансакційних витрат на показники діяльності підприємств.

*Інформаційною базою дослідження* є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з обліку та аналізу трансакційних витрат, законодавчі та нормативні документи, монографії, науково-аналітичні статті, матеріали науково-практичних конференцій, інтернет-ресурси, практичні дані та звітні форми досліджуваних підприємств.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у розробці теоретико-методичних та практичних положень щодо обліку й аналізу трансакційних витрат на основі моделювання, що дозволяє створити для системи управління інформаційну базу в частині цих витрат з метою ефективного функціонування цегельних підприємств на ринку будівельної індустрії. Результати дослідження, які містять наукову новизну, є такими:

*вперше:*

– розроблено модель обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності, в основі якої виділено відповідальних осіб із числа працівників управління, які повинні виконувати функції в частині збору, обробки даних, отримання і передачі інформації про трансакційні витрати зацікавленим особам. Така модель є складовою організації обліку трансакційних витрат на цегельних підприємствах та слугує підґрунтям для їх структуризації, що дає можливість приймати рішення стосовно їх оптимізації та визначення міри їх впливу на ефективність діяльності підприємства;

*удосконалено:*

– класифікацію трансакційних витрат на підприємствах цегельного виробництва через виділення таких критеріїв, як: вид діяльності (операційна, фінансова та інвестиційна), спосіб виявлення фактів господарської діяльності (явні та приховані), періодичність (постійні та разові), господарські процеси (постачання, виробництво, збут, інвестування), технологія виробництва (кар'єрне господарство, приймальне відділення, формувальне відділення, сушильно-обпалювальна ділянка,

відділ збуту, відділ маркетингу, юридичний відділ тощо), сфера відповідальності (технолог, механік, енергетик, економіст, менеджер та ін.);

– порядок обліку трансакційних витрат на основі запропонованої моделі управлінського обліку, яка забезпечує фінансовий облік додатковою інформацією щодо реального пошуку резервів виробництва, врахування впливу зовнішнього середовища на діяльність підприємства, диференціації витрат за сферами відповідальності;

– форми фінансової звітності Звіт про фінансову результати (Звіт про сукупний дохід) і Примітки до річної фінансової звітності в частині відображення у відповідних рядках інформації про трансакційні витрати, що дозволяє покращити аналіз господарської діяльності підприємства;

– порядок проведення аналізу трансакційних витрат шляхом розробки алгоритмів функціонально-вартісного аналізу, що дозволяє обґрунтувати структуру таких витрат і мінімізувати їх величину;

– систему внутрішнього контролю трансакційних витрат на основі розробки відповідної організаційно-інформаційної моделі та визначено напрями його здійснення з метою оптимізації цих витрат;

*отримало подальший розвиток:*

– трактування поняття «трансакційні витрати» відносно системи обліку, під яким запропоновано розуміти витрати, пов'язані зі збиранням, обробкою та аналізом даних про ринок; проведенням переговорів і прийняттям рішень; контролем та аналізом виконання контрактів і прав власності, а також «сфера відповідальності», під якою визначено відповідальність та звітування окремих осіб за раціональне використання окремих факторів виробництва, що наділені повноваженнями з питань розпорядження, прийняття рішень, раціонального використання окремих видів ресурсів, за які вони несуть безпосередню відповідальність (комірники, майстри, енергетики, механіки, економісти та інші лінійні працівники підрозділів підприємства);

– порядок збору й обробки даних та отримання інформації про трансакційні витрати в розрізі підрозділів і служб підприємства, що сприятиме виокремленню трансакційних витрат із загальної сукупності витрат та їх деталізації з метою отримання оперативної і достовірної інформації для задоволення потреб користувачів усіх рівнів управління підприємством;

– комплекс економіко-математичних моделей трансакційних витрат, який дозволяє виявити «продуктивні» та «непродуктивні» витрати в діяльності цегельних підприємств, а також розраховувати оптимальну чисельність працівників в кожному підрозділі чи службі підприємства.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у використанні висновків та практичних рекомендацій з обліку та аналізу трансакційних витрат для підвищення ефективності діяльності підприємств цегельної галузі.

Наукові результати дисертаційної роботи знайшли практичне застосування в діяльності цегельних підприємств, зокрема: пропозиції з організації обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності впроваджено в практичну діяльність на СВП «Завод Прокерам ТОВ «Голд Кераміка» (довідка №76/1 від

14.08.2015 р.); схему організації управлінського обліку трансакційних витрат прийнято до впровадження у ТзОВ «Солонсько» (довідка №61 від 16.09.2015 р.); методику збору та обробки інформації про трансакційні витрати за допомогою відомостей застосовано в практичній діяльності ПАТ «Чернівецький цегельний завод №1» (довідка №89 від 02.09.2015 р.); систему обліку за сферами відповідальності впроваджено в практичну діяльність ТОВ «Бережанський цегельний завод «Керамік» (довідка №14 від 20.08.2015 р.).

Окремі результати дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича при викладанні дисциплін «Організація обліку» та «Управлінський облік» (довідка № 15/15-3358 від 17.09.2015 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаною науковою працею, в якій досліджено теоретичні та практичні питання, пов'язані з удосконаленням обліку та аналізу трансакційних витрат на основі моделювання. Усі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дисертації доповідались на 8 міжнародних науково-практичних конференціях; «Aktuální vymožnosti vědy – 2011» (27 червня – 05 липня 2011 р, м. Прага), «Сучасний соціокультурний простір 2011» (22–24 вересня 2011 р., м. Київ), «Актуальні проблеми сучасної науки» (24–26 жовтня 2011 р., м. Київ), «Сучасна економічна динаміка в контексті парадигми економічного розвитку Й. А. Шумпетера» (14–15 жовтня 2011 р., м. Чернівці), «Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України» (27–28 жовтня 2011р., м. Тернопіль), «Teoretyczne i praktyczne innowacje w państwie» (28–30 квітня 2012 р., м. Гданськ), «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління» (24–28 травня 2013 р., м. Судак), «Розвиток національної економіки: теорія і практика» (3–4 квітня 2015 р., м. Івано-Франківськ) та всеукраїнській науково-практичній конференції «Реорганізація інституційної архітектури в посткризовий період розвитку економіки» (14–16 квітня 2011 р., м. Чернівці).

**Публікації.** Результати дисертаційної роботи, висновки та пропозиції автора викладено у 21 науковій праці загальним обсягом 7,76 друк. арк., з яких 8 праць – у наукових фахових виданнях України загальним обсягом 4,08 друк. арк., 2 праці – у зарубіжних наукових виданнях загальним обсягом 0,82 друк. арк., 11 наукових праць апробаційного характеру загальним обсягом 2,86 друк. арк.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації викладено на 243 сторінках друкованого тексту. Робота містить 34 рисунки на 22 сторінках, 25 таблиць на 16 сторінках та 15 додатків на 24 сторінках. Список використаних джерел налічує 285 найменування і займає 28 сторінок.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У першому розділі «Теоретичні основи трансакційних витрат та їх класифікація» визначено сутність поняття «трансакційні витрати» як об'єкта обліку та аналізу; удосконалено класифікацію трансакційних витрат, що забезпечить належне відображення їх в системі управлінського обліку, проведення аналізу та управління цими витратами.

Фаза неоінституціоналізму почалася з визнання теорії фірми, розробленої лауреатом Нобелівської премії Р. Коузом. Неоінституціоналізм є підґрунтям до розуміння природи фірми. Доведено, що основними регуляторами відносин між фірмами є: трансакційні витрати, права власності та контрактні відносини. Трансакційні витрати є інструментом, який упорядковує взаємовідносини між окремими підприємствами з обміну правами та зобов'язаннями.

В економічній літературі існує багато трактувань поняття «трансакційні витрати», кожне з яких висвітлює цю економічну категорію з різних сторін та залежить від індивідуальних світоглядних позицій науковців. Під трансакційними витратами запропоновано розуміти витрати, пов'язані зі збиранням, обробкою та аналізом даних про ринок; проведенням переговорів і прийняттям рішень; контролем та аналізом виконання контрактів і прав власності. Розкриваючи зміст трансакційних витрат, необхідно враховувати не лише власні витрати підприємства, а й витрати інших економічних контрагентів.

До факторів ринкового середовища, які впливають на формування трансакційних витрат віднесено: економічні (маркетингові; контрактна природа; конкурентна боротьба; конкурентоспроможність продукції); правові (провадження діяльності в рамках закону; ухилення від легальних санкцій, податків і нарахувань на заробітну плату; наявність легально зафіксованих прав власності; невикористання контрактної системи; двосторонній характер угоди; процедури розв'язування конфліктів); психологічні; технологічні; організаційні; соціальні та інші.

Вагоме місце в інституціональному середовищі займає облік як спрямовуючий, регулюючий та контролюючий механізм. Трансакційні витрати як об'єкт обліку означають специфічні витрати з налагодження угод обміну і відносин як всередині підприємства, так із зовнішнім середовищем. Трансакційні витрати відіграють важливу роль у процесі управління підприємством, оскільки тісно пов'язані з його функціонуванням загалом. У системі обліку трансакційні витрати до цього часу не виділено окремою групою витрат і, здебільшого, вони знаходять своє відображення у складі витрат постачання, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Тобто трансакційні витрати знаходяться в витратах, які виникають на всіх етапах здійснення господарської діяльності підприємства.

В економічній літературі автори наводять велику кількість критеріїв класифікації трансакційних витрат. На основі проведеного дослідження автором запропоновано виділяти трансакційні витрати цегельних підприємств за такими критеріями: вид діяльності, періодичність, господарські процеси, спосіб виявлення фактів господарської діяльності, технологія виробництва, сфера відповідальності. Останні три критерії виділено автором (табл. 1).



**Класифікація трансакційних витрат**

Критерії	Вид трансакційних витрат	Склад трансакційних витрат
Вид діяльності	1. Трансакційні витрати, що виникли в результаті операційної діяльності 2. Трансакційні витрати, що виникли в результаті фінансової діяльності 3. Трансакційні витрати, що виникли в результаті інвестиційної діяльності	1. Витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку 2. Переговорні та контрактні витрати 3. Витрати на вимірювання 4. Витрати на захист прав власності та специфікацію 5. Витрати через опортуністичну поведінку 6. Витрати на захист від третіх осіб
Періодичність	1. Постійні 2. Разові	
Господарські процеси	1. Трансакційні витрати, що виникли в процесі постачання 2. Трансакційні витрати, що виникли в процесі виробництва 3. Трансакційні витрати, що виникли в процесі збуту 4. Трансакційні витрати, що виникли в процесі інвестування	
<i>Спосіб виявлення фактів господарської діяльності</i>	1. Явні 2. Приховані	
<i>Технологія виробництва</i>	1. Трансакційні витрати, що виникли в кар'єрному господарстві 2. Трансакційні витрати, що виникли в приймальному відділенні 3. Трансакційні витрати, що виникли в формувальному відділенні 4. Трансакційні витрати, що виникли на сушильно-обпалювальній ділянці 5. Трансакційні витрати, що виникли у відділі збуту 6. Трансакційні витрати, що виникли у відділі маркетингу 7. Трансакційні витрати, що виникли у юридичному відділі тощо	
<i>Сфера відповідальності</i>	Трансакційні витрати, що виникають у технолога, механіка, енергетика, економіста, менеджера та ін.	

Доведено, що розроблена класифікація дозволить виокремлювати та структурувати трансакційні витрати для здійснення управлінського обліку, а це, у свою чергу, зумовить прийняття обґрунтованих управлінських рішень та ефективно управління діяльністю підприємства. Така класифікація сприятиме здійсненню детального аналізу витрат підприємства та трансакційних витрат за кожним їх видом і, як наслідок, підвищенню рівня конкурентоспроможності та розширенню присутності підприємства на ринку.

У другому розділі «**Моделювання інформації про трансакційні витрати в системі обліку**» досліджено місце трансакційних витрат в системі обліку; описано доцільність використання поняття «сфера відповідальності»; розроблено модель

обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності та модель організації обліку трансакційних витрат на підприємстві; запропоновано методика збору та обробки даних в системі обліку шляхом формування відомостей; визначено методика управлінського обліку трансакційних витрат на цегельних підприємствах.

Встановлено, що практичними завданнями моделювання системи обліку є побудова, аналіз та виявлення можливих комбінацій взаємозв'язків її складових для виконання головної мети обліку з урахуванням різних облікових теорій економічного та юридичного характеру. Організація обліку трансакційних витрат на підприємстві має базуватися на двох групах законів: законах організації, що виявляються в статичних структурах (закон композиції, пропорційності та найслабших), та законах організації, які виявляються в динаміці (закон онтогенезу, синергії, інформованості-впорядкованості, єдності аналізу і синтезу та самозбереження).

Доведено, що найвагомим елементом функціонування системи обліку є механізм переробки даних та отримання інформації. Система обліку складається із фінансового (дані про минулі події), управлінського (дані в реальному масштабі часу) та стратегічного обліку (дані про майбутні події). Налагоджена система обліку створює та утримує на належному рівні взаємодію всередині підприємства певної системи елементів та взаємозв'язок між ними, а також контакти цієї системи із зовнішнім середовищем.

Труднощі у пошуку постачальників сировини, покупців і інших контрагентів для підприємств цегельного виробництва зумовлюють відносно значні витрати на укладання договорів, нейтралізацію впливу конкурентів, якість продукції тощо. У зв'язку з цим визначено доцільність здійснення відокремленого обліку трансакційних витрат на підприємствах, що дозволить своєчасно відслідковувати інформацію про виникнення таких витрат та зорганізує процес обробки даних, причому трансакційні витрати, будучи дисперсно розкиданими між різними підрозділами господарюючого суб'єкта, зможуть бути згруповані в єдину систему.

Інформація для менеджменту підприємства щодо даних про трансакційні витрати повинна формуватися цілеспрямованим рухом документообігу, який відповідає встановленим вимогам та критеріям, сформованим відповідно до визначених форм, та у підсумку складати трансакційне середовище суб'єкта господарювання.

У роботі доведено доцільність використання поняття «сфера відповідальності» замість поняття «центр відповідальності». Під сферою відповідальності запропоновано розуміти відповідальність та звітування окремих осіб за раціональне використання окремих факторів виробництва.

Встановлено, що при розробці обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності варто орієнтуватися як на структуру за видами діяльності (внутрішньогосподарських процесів), так і на функціонально-лінійну структуру.

Метою організації обліку трансакційних витрат в системі управління підприємством є попередження небажаних результатів і наслідків його діяльності через необґрунтоване укладання контрактів. Для оптимізації процесу прийняття управлінських рішень на основі даних обліку трансакційних витрат за сферами

відповідальності розроблено його модель, яка є специфічною для кожної галузі промисловості. Основною метою організації обліку за сферами відповідальності на підприємстві визначено створення позитивних умов для мотивації кожного сегмента підприємства та, як наслідок, досягнення поставлених цілей підприємства в цілому.

Модель обліку транзакційних витрат за сферами відповідальності представлено на рис. 1.

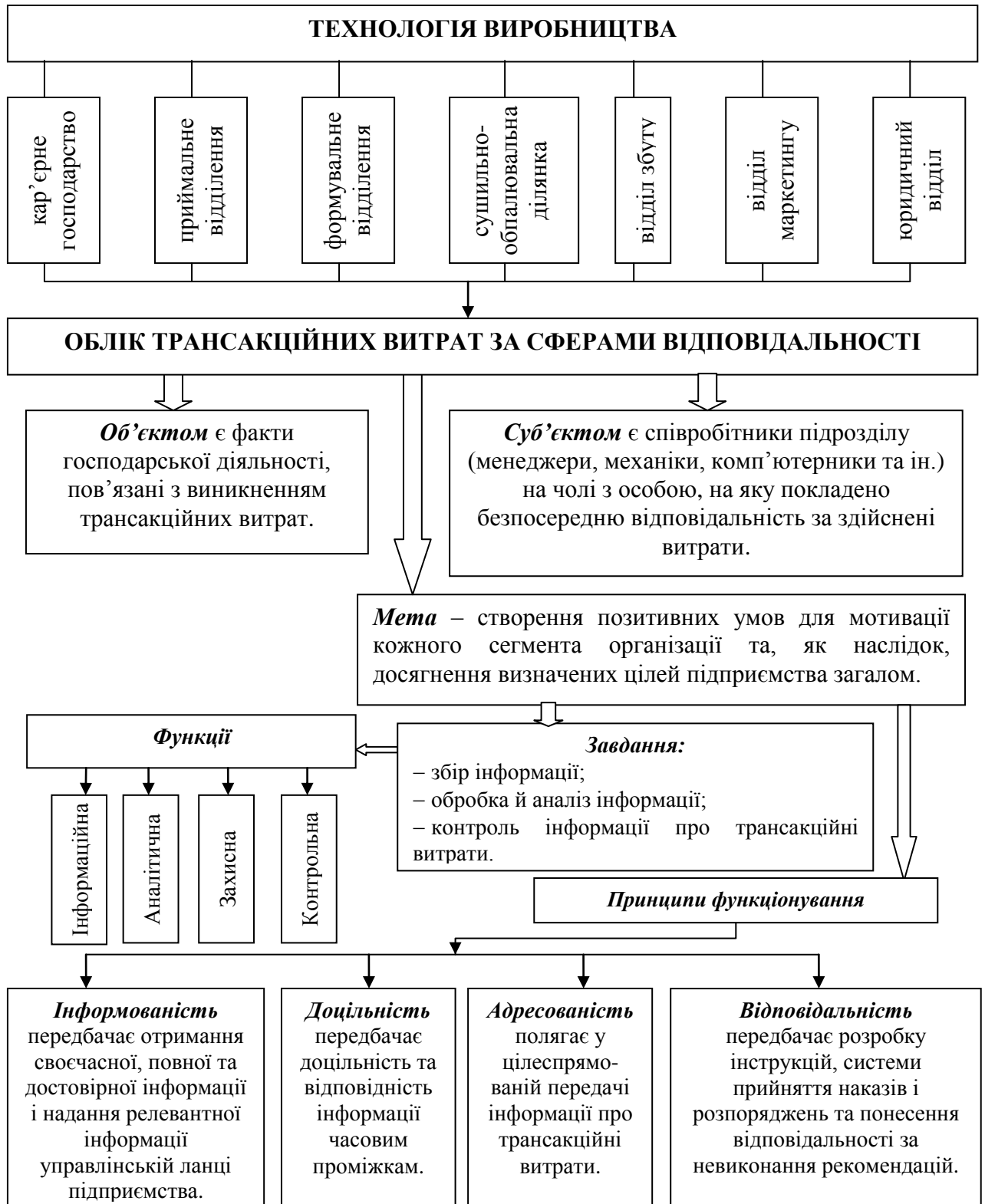


Рис. 1. Модель обліку транзакційних витрат за сферами відповідальності

Дана модель розроблена в якості основи для ефективної організації витрат на підприємстві і дозволяє на практиці структурувати витрати та підвищити ефективність діяльності підприємства. Вона виступає підґрунтям і складовою організації обліку трансакційних витрат на підприємстві. Організацію обліку трансакційних витрат слід розглядати як налагоджену систему, яка створює й утримує на належному рівні взаємодію працівників всередині підприємства та його взаємозв'язок із зовнішнім середовищем.

Доведено, що збір та обробка інформації про трансакційні витрати із застосуванням системи рахунків неможлива, оскільки такі витрати розсіяні між великою кількістю підрозділів підприємства, а тому виникає складність узагальнення такого роду витрат, що призводить до трудомісткої роботи відповідальних працівників. Для збору даних та отримання інформації про трансакційні витрати запропоновано в автоматизованому обліку підприємства відображати інформацію за 4 блоками (види трансакційних витрат, сфера відповідальності, технологія виробництва та види діяльності), а також використовувати відомості (Відомість обліку трансакційних витрат за кожним працівником; Відомості обліку трансакційних витрат відділів постачання, виробництва, реалізації, маркетингу; Відомість обліку трансакційних витрат за контрактами; Відомість прогнозних та фактичних розмірів трансакційних витрат; Відомість обліку трансакційних витрат за видами діяльності), які відображають повний спектр виникнення цих витрат (причини й місце їх виникнення та обсяги), що дає можливість отримати релевантну інформацію для управлінського персоналу.

Така методика дозволяє організувати процес деталізації цих витрат і виділення їх із загальної сукупності. Аналіз даних дозволить отримувати оперативну та достовірну інформацію, яка, у свою чергу, сприятиме процесу прийняття обґрунтованих управлінських рішень. З набуття досвіду в організацію обліку трансакційних витрат можуть вносити корективи з урахуванням побажань користувачів з метою розширення обсягу інформації для управлінської ланки підприємства. Зібрана та оброблена інформація слугує підґрунтям для її узагальнення в управлінській звітності.

Дослідження автора стосовно відображення трансакційних витрат у фінансовій звітності свідчать про доцільність виділення їх у формі №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) для підприємств, які складають її за МСБО, та у формі №5 Примітки до річної фінансової звітності. Зокрема, у формі №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) запропоновано виділити рядки: 2185 «Операційні трансакційні витрати»; 2260 «Фінансові трансакційні витрати»; 2265 «Інвестиційні трансакційні витрати».

У формі №5 Примітки до річної фінансової звітності в розділі V «Доходи і витрати» доцільно додати рядки за складовими трансакційних витрат: «Витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку»; «Переговорні та контрактні витрати»; «Витрати на вимірювання»; «Витрати на захист прав власності та специфікацію»; «Витрати через опортуністичну поведінку»; «Витрати на захист від третіх осіб». Розміщення даних рядків залежить від виду діяльності, в процесі якої вони виникли.

Управлінський облік дає можливість менеджерам приймати управлінські рішення щодо тенденцій формування собівартості продукції всередині підприємства та доцільність понесення трансакційних витрат. У зв'язку з цим розроблено модель управлінського обліку трансакційних витрат, яка допомагає постійно слідкувати за процесом понесення таких витрат, встановлювати виправданість їх виникнення у тому чи іншому сегменті діяльності підприємства та управляти ними.

У третьому розділі «Інструментарій аналізу та внутрішнього контролю трансакційних витрат» проведено аналіз діяльності підприємств цегельного виробництва, сформовано комплекс економіко-математичних моделей трансакційних витрат та розроблено організаційно-інформаційну модель системи внутрішнього контролю трансакційних витрат.

Проаналізовано трансакційні витрати на підприємствах цегельного виробництва і встановлено, що вагому частку у їх структурі займають такі види цих витрат, як витрати на ведення переговорів та укладання контракту й витрати на пошук інформації. На всіх досліджуваних підприємствах трансакційні витрати є виправданими, оскільки їх конкурентоспроможність у своєму регіоні є високою, а процес виробництва знаходиться на досить якісному технологічному рівні, тому для подальшого розвитку діяльності підприємства необхідними є розширення обсягів діяльності з перспективами створення міцної позиції на європейських ринках.

Аналіз трансакційних витрат за підрозділами підприємства ТОВ «Голд Кераміка» за 2014 р. представлено у табл. 2, дані якої вказують на те, що найбільшу увагу керівництву необхідно приділити переговорним та контрактним витратам і витратам на пошук інформаційних джерел та їхню обробку, які відповідно займають 44,24% і 34,40% у загальній величині трансакційних витрат.

Щодо підрозділів на підприємстві, то під особливим контролем трансакційні витрати повинні бути у юридичному та маркетинговому відділах, оскільки вони становлять значну питому вагу у загальній величині витрат підприємства (відповідно 6,72% та 4,19%).

Одним із напрямів удосконалення управління трансакційними витратами є їх моделювання на рівні окремого підприємства і регіону чи країни в цілому. За основу запропоновано брати лінійні моделі множинної регресії, які дозволяють виявити продуктивні витрати, що позитивно впливають на фінансові результати, зокрема на обсяг чистого прибутку, і непродуктивні витрати, що, навпаки, гальмують розвиток господарської діяльності та є значним тягарем для підприємств.

Для моделювання використано показники діяльності цегельних підприємств за 2012–2014 р. Для розрахунку взято всі види трансакційних витрат, що здійснювалися цими підприємствами за досліджуваний період.

Модель залежності чистого прибутку від перерахованих видів трансакційних витрат матиме вигляд:

$$y = 582,56 - 2,36x_1 + 14,65x_2 + 19,96x_3 - 1,88x_4, \quad (1)$$

де  $x_1$  – витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку, тис. грн.;  $x_2$  – переговорні та контрактні витрати, тис. грн.;  $x_3$  – витрати на вимірювання, тис. грн.;  $x_4$  – витрати на захист прав власності та специфікацію, тис. грн.

Таблиця 2

## Аналіз трансакційних витрат за підрозділами підприємства ТОВ «Голд Кераміка» за 2014 р.

Підрозділ підприємства	Склад трансакційних витрат												Всього трансакційних витрат	Всього витрат у витратах підприємства, %	Питома вага трансакційних витрат у витратах підприємства, %	Питома вага трансакційних витрат у витратах підприємства, %		
	Витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку		Переговорні та контрактні витрати		Витрати на вимірювання		Витрати на захист прав власності та спеціалізацію		Витрати через опортуністичну поведінку		Витрати на захист від третіх осіб						Всього трансакційних витрат	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %					Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Кар'єрне господарство	1406	0,79	1643	0,93	578	0,33	-	-	-	-	-	-	3627	2,05	454978	0,30	0,79	
Приймальне відділення	985	0,56	143	0,08	209	0,12	1784	1,00	-	-	-	-	3121	1,76	35671	0,26	8,75	
Формувальне відділення	452	0,25	289	0,16	9863	5,56	352	0,20	-	-	-	-	10956	6,17	121856	0,91	8,99	
Сушильно-обпалювальна ділянка	288	0,16	159	0,09	92	0,05	-	-	-	-	-	-	539	0,30	321670	0,04	0,16	
Відділ збуту	18457	10,40	9643	5,43	-	-	197	0,11	-	-	-	-	28297	15,94	86934	2,36	32,55	
Відділ маркетингу	25891	14,60	20678	11,65	-	-	3690	2,08	-	-	-	-	50259	28,33	91247	4,19	55,08	
Юридичний відділ	13579	7,64	45976	25,90	2154	1,21	18952	10,70	-	-	-	-	80661	45,45	88424	6,72	91,23	
Всього	61058	34,4	78531	44,24	12896	7,27	24975	14,09	-	-	-	-	177460	100	1200780	14,78	-	

У моделі (1) розділено всі здійснені трансакційні витрати на два типи: ті, які дозволяють підвищити чистий прибуток, та ті, які не сприяють його збільшенню. До витрат, які дозволяють підвищити обсяг чистого прибутку цегельних підприємств, віднесено переговорні та контрактні витрати, витрати на вимірювання. Витрати, які не сприяють збільшенню прибутку, – це витрати на пошук інформаційних джерел, їхню обробку та витрати на захист прав власності й специфікацію. Хоча такий вплив є досить умовним, оскільки витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку різко коливаються за окремими відрізками часу та впливають на обсяг продукції. Але в тривалому часовому періоді вони є постійними, тому аналіз їх доцільно проводити за рік або за кілька років.

Моделювання залежності обсягу трансакційних витрат від сукупних витрат цегельних підприємств та підрозділів суб'єкта господарювання свідчить, що в результаті зростання сукупних витрат зростає й рівень трансакційних, тому останні не є сталою величиною в діяльності підприємств.

Автором розроблено алгоритм проведення функціонально-вартісного аналізу оптимізації трансакційних витрат підприємств цегельної галузі. Етапи функціонально-вартісного аналізу (підготовчий; інформаційний; аналітичний; творчий; дослідницький; рекомендаційний; реалізаційний) доповнено відповідними кроками, які враховують трансакційні витрати і дозволяють здійснювати більш деталізований їх аналіз.

Розроблено організаційно-інформаційну модель системи внутрішнього контролю трансакційних витрат, яка слугує основою для ефективного та оперативного контролю за такими витратами. Для внутрішнього контролю трансакційних витрат на підприємствах цегельної галузі необхідно: по-перше, в обліковій політиці зазначити функції відповідальних осіб, які будуть займатися їх бюджетуванням, обліком, аналізом і контролем, а також узагальненням інформації про обсяг цих витрат (в які терміни, в якій формі); по-друге, запровадити на підприємстві форму документування фактів господарської діяльності, пов'язаних з трансакційними витратами; по-третє, організувати і здійснювати управлінський облік трансакційних витрат.

## **ВИСНОВКИ**

У дисертаційній роботі наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукового завдання, яке полягає в удосконаленні обліку й аналізу трансакційних витрат на підприємствах цегельної промисловості на основі моделювання, що дозволить підвищити ефективність управління діяльністю підприємства. Отримані наукові та практичні результати дисертаційної роботи дозволяють зробити такі висновки:

1. Інституціональна економіка пройшла довгий історичний період і продовжує еволюціонувати далі. У ринковому середовищі найбільш еволюціонує неоінституціоналізм, який зосереджує увагу науковців на понятті «трансакційні витрати» та появі контрактного підходу до теорії інститутів. Неоінституціоналізм дає підґрунтя до розуміння природи фірми з урахуванням трансакційних витрат. Під

трансакційними витратами необхідно розуміти витрати, пов'язані зі збиранням, обробкою та аналізом даних про ринок; проведенням переговорів і прийняттям рішень; контролем та аналізом виконання контрактів і прав власності. Управління трансакційними витратами дає можливість виявити ступінь їх впливу на витрати підприємства та досягти стійкого розвитку в нестабільному середовищі.

2. На підприємствах цегельного виробництва необхідно класифікувати трансакційні витрати за видом діяльності (операційна, фінансова та інвестиційна), способом виявлення фактів господарської діяльності (явні та приховані), періодичністю (постійні та разові), господарськими процесами (постачання, виробництво, збут, інвестування), технологією виробництва (кар'єрне господарство, приймальне відділення, формувальне відділення, сушильно-обпалювальна ділянка, відділ збуту, відділ маркетингу, юридичний відділ тощо), сферами відповідальності (технолог, механік, енергетик, економіст, менеджер та ін.). Складовими кожного виду трансакційних витрат є: витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку; переговорні та контрактні витрати; витрати на вимірювання; витрати на захист прав власності та специфікацію; витрати через опортуністичну поведінку; витрати на захист від третіх осіб. Дана класифікація трансакційних витрат дозволить ефективно здійснювати їх управління.

3. Вагомою складовою організації обліку на підприємстві є інформаційна система, яка повинна складатися з підсистем фінансового, управлінського та стратегічного обліку, що вимагає виокремлення трансакційних витрат з урахуванням їх виникнення у внутрішньому і зовнішньому середовищах, а це, в свою чергу, передбачає формування сфер відповідальності за місцями виникнення трансакційних витрат. Це дозволить отримувати оперативну, тактичну та стратегічну інформацію про такі витрати в розрізі структурних підрозділів підприємства. Побудована модель обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності призначена для створення позитивних умов з метою мотивування працівників кожного підрозділу підприємства та, як наслідок, досягнення визначених цілей підприємства загалом.

4. Для збору та обробки даних про трансакційні витрати інформацію в обліковому програмному продукті підприємства доцільно відображати за 4 блоками (види трансакційних витрат, сфера відповідальності, технологія виробництва та види діяльності). Запропоновані відомості (Відомість обліку трансакційних витрат за кожним працівником; Відомість обліку трансакційних витрат відділів постачання, виробництва, реалізації, маркетингу; Відомість обліку трансакційних витрат за контрактами; Відомість прогнозних та фактичних розмірів трансакційних витрат; Відомість обліку трансакційних витрат за видами діяльності) забезпечать отримання повної та деталізованої інформації про трансакційні витрати з метою їх аналізу та контролю.

5. Трансакційні витрати слід відображати не лише в підсистемі фінансового, а й управлінського обліку. У фінансовому обліку трансакційні витрати виникають в результаті різних видів діяльності в узагальненому грошовому вигляді, що унеможливує їх аналіз, управління та контроль, у зв'язку з чим розроблено модель управлінського обліку трансакційних витрат, яка дозволить не лише констатувати



факт наявності таких витрат у межах підприємства, а й постійно слідкувати за процесом їх виникнення та у перспективі успішно управляти цими витратами. На підприємстві в обліковій політиці доцільно виділити розділ щодо організації та методики обліку й аналізу трансакційних витрат, виходячи з запропонованої моделі.

6. Для цілей управління за даними обліку інформацію про трансакційні витрати доцільно узагальнювати у запропонованій формі внутрішньої звітності Звіт про трансакційні витрати підприємства. Окрім того, інформацію про такі витрати слід відображати у фінансовій звітності, зокрема у формі №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) для підприємств, які складають дану форму за МСБО (за відповідними рядками: 2185 «Операційні трансакційні витрати»; 2260 «Фінансові трансакційні витрати»; 2265 «Інвестиційні трансакційні витрати») та у формі №5 Примітки до річної фінансової звітності за складовими трансакційних витрат.

7. Враховуючи значну частку трансакційних витрат у загальних витратах цегельних підприємств, доцільно використовувати запропоновану модель функціонально-вартісного аналізу оптимізації трансакційних витрат підприємства, яка забезпечить контроль за величиною таких витрат та здійснення деталізованого їх аналізу. Із врахуванням трансакційних витрат загальноприйняті етапи функціонально-вартісного аналізу доповнено відповідними кроками, в результаті чого підготовчий етап складається з восьми кроків, інформаційний – з дев'яти, аналітичний – з дванадцяти, творчий – з дев'яти, дослідницький – з п'яти, рекомендаційний – з чотирьох, реалізаційний – з трьох.

8. Побудовані економіко-математичні моделі трансакційних витрат дозволяють у формалізованому вигляді описати показники діяльності цегельних підприємств, враховуючи взаємозв'язок таких витрат з чистим прибутком, сумарними витратами та чисельність осіб за кожним підрозділом. Спрогнозований з використанням даних моделей обсяг трансакційних витрат свідчить, що вони є обтяжливими для підприємств, що пояснюється кризовими явищами в економіці і вимагає пошуку резервів для підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання.

9. Важливе значення в діяльності апарату управління має контроль. Для забезпечення ефективної системи внутрішнього контролю трансакційних витрат на підприємствах цегельної галузі побудовано її організаційно-інформаційну модель. Організаційно-інформаційна модель системи внутрішнього контролю трансакційних витрат складається із 4 блоків: середовище виникнення; середовище контролю; інформація та комунікаційні потоки; моніторинг, які є нерозривною частиною одного цілого. Інформація кожного блоку забезпечує здійснення ефективного та оперативного контролю за трансакційними витратами.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### *Наукові праці, в яких опубліковані основні результати дисертації*

1. Бонарев В. В. Трансакційні витрати як економічна категорія / В. В. Бонарев // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – 2011. – Вип. 8(29). – Ч. 2. – С. 65–78

(0,73 д. а.).

2. Бонарев В. В. Управління трансакційними витратами / В. В. Бонарев // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2011. – Вип. IV (44). – С. 15–19 (0,41 д. а.).

3. Бонарев В. В. Методологічні основи організації обліку трансакційних витрат на підприємстві / В. В. Бонарев // Економічний форум. Науковий журнал. Луцький національний технічний університет. – 2012. – № 1. – С. 375–379 (0,49 д. а.).

4. Бонарев В. В. Обліковий аспект відображення проблеми класифікації трансакційних витрат / В. В. Бонарев // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – 2012. – Вип. 9(33). – Ч. 1. – С. 91–99 (0,48 д. а.).

5. Бонарев В. В. Методологічні аспекти відображення в системі обліку інформації про трансакційні витрати вітчизняними та російськими вченими / В. В. Бонарев // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – 2012. – Вип. 9(34). – Ч. 2. – С. 58–67 (0,62 д. а.).

6. Бонарев В. В. Внутрішній аудит в системі управління трансакційними витратами підприємства / В. В. Бонарев // Культура народів Причорномор'я. Науковий журнал. Таврійський національний університет ім. В. І. Вернадського. – 2013. – №256. – С. 48–51 (0,5 д. а.).

7. Бонарев В. В. Сфера відповідальності як основа організації обліку трансакційних витрат на підприємстві / В. В. Бонарев // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – 2013. – Вип. 10(37). – Ч. 3. – С. 63–68 (0,3 д. а.).

8. Бонарев В. В. Концептуальна модель сфери відповідальності за виникненням трансакційних витрат / В. В. Бонарев // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наукових праць. Економіка. – 2014. – Вип. 681. – С. 29–32 (0,55 д. а.).

9. Бонарев В. В. Інформаційні джерела для аналізу трансакційних витрат підприємства / В. В. Бонарев // British Journal of Science, Education and Culture (London) – 2014. – No.1 (5) (January-June), – Vol. IV. – С. 223–227 (0,44 д. а.).

10. Бонарев В. В. Теоретичні основи управлінського обліку трансакційних витрат / В. В. Бонарев // Wirtschaft und Maanagement: Theorie und Praxis: Sammelwerk der wissenschaftlichen Artikel (Nürnberg, Deutschland). – 2014. – Vol. 2 – С. 129–134 (0,38 д. а.).

#### ***Опубліковані праці апробаційного характеру***

11. Бонарев В. В. Облік трансакційних витрат / В. В. Бонарев // Реорганізація інституційної архітектури в посткризовий період розвитку економіки: матеріали X-ї Всеукраїнської ювілейної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих учених (14–16 квітня 2011 р.). – Чернівці, 2011. – С. 276–278 (0,14 д. а.).

12. Бонарев В. В. Основні засади управління трансакційними витратами / В. В. Бонарев // «Aktuální vymořnosti vědy – 2011»: Materiály VII mezinárodní vědecko – praktická conference. – Praha, 2011. – С. 19–23 (0,34 д. а.).

13.Бонарев В. В. Трагування економічної категорії «трансакційні витрати» / В. В. Бонарев // Сучасний соціокультурний простір 2011: матеріали Восьмої міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (22–24 вересня 2011 року). – Київ, 2011. – С. 3–5 (0,19 д. а.).

14.Бонарев В. В. Обліковий аспект класифікації трансакційних витрат / В. В. Бонарев // Актуальні проблеми сучасної науки: матеріали Восьмої міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (24–26 жовтня 2011 року). – Київ, 2011. – С. 12–15 (0,27 д. а.).

15.Бонарев В. В. Теоретико-методологічний аналіз трансакційних витрат як об'єкту обліку / В. В. Бонарев // Сучасна економічна динаміка в контексті парадигми економічного розвитку Й. А. Шумпетера: матеріали XX Міжнародної науково-практичної конференції (14–15 жовтня 2011 р.). – Чернівці, 2011. – С. 318–320 (0,17 д. а.).

16.Бонарев В. В. Організація обліку трансакційних витрат на підприємстві / В. В. Бонарев // Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України: збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції (27–28 жовтня 2011 р.). – Тернопіль, 2011. – С. 23–26 (0,23 д. а.).

17.Бонарев В. В. Класифікація трансакційних витрат в рамках неоінституціонального підходу / В. В. Бонарев // Teoretyczne i praktyczne innowacje w państwie: Materiały Międzynarodowej Naukowo-Praktycznej Konferencji (28.04.2012–30.04.2012). – Gdańsk, 2012. – С. 107–110 (0,25 д. а.).

18.Бонарев В. В. Застосування концепції трансакційних витрат в системі управління підприємством / В. В. Бонарев // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (24–28 травня 2013 р.). – Судак, 2013. – С. 50–52 (0,17 д. а.).

19.Бонарев В. В. Теоретико-методологічні основи організації обліку трансакційних витрат на підприємстві / В. В. Бонарев // Вісник Одеського національного університету. Серія «Економіка». – 2013. – Т. 18. – Вип. 3/1.– С. 56–59 (0,47 д. а.).

20.Бонарев В. В. Організація обліку трансакційних витрат у системі обліку підприємства / В. В. Бонарев // Кримський економічний вісник. Науковий журнал. – 2014. – №3(10), червень. – С. 12–14 (0,43 д. а.).

21.Бонарев В. В. Організація управлінського обліку трансакційних витрат на підприємстві / В. В. Бонарев // Розвиток національної економіки: теорія і практика: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (3–4 квітня 2015 р.). – Івано-Франківськ, 2015. – Ч. 3. – С. 190–191 (0,2 д. а.).

## АНОТАЦІЯ

**Бонарев В. В. Моделювання облікового процесу трансакційних витрат та їх аналіз. – На правах рукопису.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами

економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти та науки України. – Тернопіль, 2016.

У дисертаційній роботі проведено дослідження теоретико-методичних та організаційних аспектів обліку та аналізу трансакційних витрат підприємств. Розкрито економічну сутність поняття «трансакційні витрати». Розроблено критерії класифікації трансакційних витрат, які забезпечать здійснення управління, контролю, деталізованого аналізу таких витрат та дозволять приймати виважені управлінські рішення.

У роботі розроблено модель обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності, охарактеризовано методику збору та обробки інформації про трансакційні витрати. Розкрито організацію управлінського обліку трансакційних витрат та розроблено її модель. Удосконалено форми фінансової звітності шляхом відображення в ній інформації про трансакційні витрати.

Здійснено аналіз трансакційних витрат цегельних підприємств та запропоновано модель проведення функціонально-вартісного аналізу оптимізації таких витрат. Визначено порядок здійснення внутрішнього контролю трансакційних витрат та розроблено організаційно-інформаційну модель системи внутрішнього контролю трансакційних витрат. Побудовано економіко-математичні моделі, які дозволяють визначити вплив трансакційних витрат на обсяг отриманого чистого прибутку, сумарних витрат та чисельності осіб за кожним підрозділом.

**Ключові слова:** трансакційні витрати, моделювання, система обліку, сфера відповідальності, управлінський облік, аналіз, внутрішній контроль.

## АННОТАЦИЯ

**Бонарев В. В. Моделирование учетного процесса трансакционных издержек и их анализ. – На правах рукописи.**

Диссертация на соискание степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Тернопольский национальный экономический университет Министерства образования и науки Украины. – Тернополь, 2016.

Диссертационная работа посвящена исследованию теоретических и организационных аспектов учета и анализа трансакционных издержек предприятий.

В работе раскрыта сущность «трансакционных издержек», под которыми предложено понимать издержки, связанные со сбором, обработкой и анализом данных о рынке; проведением переговоров и принятием решений; контролем и анализом выполнения контрактов и прав собственности.

Сгруппированы и охарактеризованы факторы, влияющие на формирование трансакционных издержек предприятия. Разработано критерии классификации трансакционных издержек за: видом деятельности (операционной, финансовой и инвестиционной); способом обнаружения фактов хозяйственной деятельности (явные и скрытые); периодичностью (постоянные и разовые); хозяйственными процессами (снабжения, производства, реализации, инвестирования); технологией производства (карьерное хозяйство, приемное отделение, формовочное отделение, сушильно-обжиговой участок, отдел сбыта, отдел маркетинга, юридический отдел и

т. д.); сферами ответственности (технолог, механик, энергетик, экономист, менеджер и др.). Составляющими каждого вида транзакционных издержек есть: издержки на поиск информационных источников и их обработку; переговорные и контрактные издержки; издержки на измерения; издержки на защиту прав собственности и спецификацию; издержки впоследствии оппортунистического поведения; издержки на защиту от третьих лиц. Данная классификация транзакционных затрат позволит эффективно осуществлять управление деятельностью хозяйствующего субъекта.

Доказана целесообразность применения термина «сфера ответственности» вместо «центр ответственности». Под сферой ответственности предложено понимать ответственность отдельных лиц, в частности менеджеров, за рациональное использование отдельных факторов производства. Такие лица наделены полномочиями по вопросам распоряжения, принятия решения, рационального использования и отчетности по видах ресурсов, за которые они несут непосредственную ответственность.

Основная цель выделения учета по сферам ответственности на предприятии предусматривает создание позитивных условий для мотивации каждого сегмента организации и, как следствие, достижения поставленных целей предприятия в целом. В работе разработано и описано модель учета транзакционных издержек по сферам ответственности, которая служит основой организации учета транзакционных издержек на предприятии.

Для сбора и обработки данных о транзакционных издержках в системе учета в учетном программном продукте предприятия информацию о таких издержках целесообразно отражать за 4 блоками (виды транзакционных издержек, сфера ответственности, технология производства и виды деятельности). Предложены формы ведомостей для учета транзакционных издержек, которые позволят получить полную и детализированную информацию о таких издержках с целью их анализа и контроля.

Усовершенствованы формы финансовой отчетности Отчет о финансовой результаты (Отчет о совокупном доходе) и Примечания к годовой финансовой отчетности в части отражения в соответствующих строках информации о транзакционные издержки, что позволяет улучшить анализ хозяйственной деятельности предприятия.

Сформировано и обосновано модель управленческого учета транзакционных издержек, позволяющая констатировать не только факт наличия транзакционных издержек в рамках деятельности предприятия, но и постоянно следить за процессом их возникновения и в перспективе успешным управлением транзакционными издержками хозяйствующего субъекта. Данная модель дает дополнительную информацию к финансовому учету по реальному поиску резервов производства, влиянию внешней среды на деятельность предприятия, дифференциации издержек по сферам ответственности.

Сформирован комплекс экономико-математических моделей, которые позволяют исследовать зависимость чистой прибыли кирпичных предприятий от уровня основных видов транзакционных издержек, влияние удельного веса этих затрат на общую сумму затрат предприятия, изменения объема затрат по сферам

ответственности и прогнозировать общую сумму транзакционных издержек на перспективу. Раскрыто систему внутреннего контроля транзакционных издержек предприятия и определены направления его осуществления с целью оптимизации таких затрат и улучшения деятельности предприятий.

**Ключевые слова:** транзакционные издержки, моделирование, система учета, сфера ответственности, управленческий учет, анализ, внутренний контроль.

#### ANNOTATION

**Bonarev V. V. The modeling accounting process transaction costs and there analysis. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – Ternopil National Economic University Ministry of Education and Science of Ukraine. – Ternopil, 2016.

The dissertation studied the theoretical-methodological and organizational aspects of accounting and analysis of transaction costs. The economic essence of the concept of "transaction costs". The criteria of classification of transaction costs, will ensure the implementation of management, control, detailed analysis of the costs and will make informed management decisions.

In this paper reveals the model accounting for the transaction costs of responsibilities, described method of collection and processing of transaction costs. Reveals the organization of management accounting transaction costs and developed its model. Improved financial statements by reflection in it information on transaction costs.

The analysis of transaction costs brick businesses and the model of functional-cost analysis optimization of costs. Defined procedures of internal control transaction costs and developed organizational and information model of the internal control transaction costs. Built economic and mathematical models for determining the impact of transaction costs on the amount received net profit, total costs and number of persons for each unit.

**Key words:** transaction costs, modeling, the accounting system, responsibilities, management accounting, analysis, internal control.

Підписано до друку 27.01.2016 р.  
Формат 60x90/16. Гарнітура Times.  
Папір офсетний. Друк на дублюкаторі.  
Умов. друк. арк. 0,9. Обл. вид. арк. 1,0.  
Зам. № А002-16 Тираж 120 прим.

Видавець та виготовлювач  
Тернопільський національний економічний університет  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»  
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль, 46004  
тел. (0352) 47-58-72  
E-mail: edition@tneu.edu.ua