

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

НАВОРИНСЬКА Надія Петрівна

ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ
ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
магістерська програма – Інформаційні системи обліку та контролю
транзакційних витрат
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Кулик Р.Р.

Тернопіль-2021

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Економічна суть та загальна характеристика трансакційних витрат підприємства	6
1.1 Економічний зміст витрат підприємства	6
1.2 Підходи до класифікації витрат та місце трансакційних витрат у їх структурі	14
1.3 Трансакційні витрати в інформаційній системі бухгалтерського обліку підприємства	21
Висновки до розділу 1	27
РОЗДІЛ 2. Інформаційна система обліку трансакційних витрат досліджуваного підприємства	28
2.1 Організація та методика формування облікової інформації про витрати на досліджуваному підприємстві	28
2.2 Організація обліку трансакційних витрат із використанням сучасних інформаційних систем	35
2.3 Вплив змін трансакційних витрат на трансформацію бізнесу	41
Висновки до розділу 2	48
РОЗДІЛ 3. Контроль за трансакційними витратами суб'єкта господарювання	49
3.1 Організація та методика контролю трансакційних витрат	49
3.2 Світовий досвід вимірювання трансакційних витрат та їх державне регулювання	58
Висновки до розділу 3	66
ВИСНОВКИ	68
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	70
ДОДАТКИ	75

ВСТУП

В процесах прийняття управлінських рішень дані про заплановані або понесені трансакційні витрати відіграють важливу роль. Бухгалтерський облік являється основним джерелом приходу даних, на основі яких приймаються управлінські рішення, відповідно до цього науковцями піднімається питання необхідності наукового обґрунтування проблем методики бухгалтерського обліку трансакційних витрат та їх організації.

Вивчаючи класифікацію витрат важливим є виокремлення саме трансакційних витрат як складових одного з найвагоміших елементів, що піддається управлінню. Адже саме трансакційні витрати з одного боку – становлять категорію витрачання ресурсів, а з іншого складають передумову отримання доходів.

Існуючі роботи характеризуються вагомими науковими результатами, однак, залишається невирішеним ряд питань. Зокрема, потребує подальших досліджень неузгоджений термінологічний апарат, недостатня урегульованість нормативними документами складу та порядку обліку операційних витрат, що зменшує якість методики їх економічного аналізу, ускладнює процес ефективного управління, обумовлюють необхідність наукового обґрунтування і розробки практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та економічного аналізу цих витрат, що визначає актуальність вибору теми роботи.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування та наукова розробка рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення методики й організації обліку і аналізу трансакційні витрат.

Відповідно для досягнення поставленої мети у дипломній роботі поставлено та вирішено наведено нижче завдання:

- дослідити економічний зміст категорії «витрати»;
- охарактеризувати підходи до класифікації витрат та місце трансакційних витрат у їх структурі;

- ознайомитися з нормативно-правовим забезпеченням з обліку і аналізу трансакційних витрат;

- вивчити організацію та методику бухгалтерського обліку трансакційні витрат ФГ «Фльонц»;

- охарактеризувати інформаційні системи обліку та контролю

Об'єктом дослідження є організація і методика бухгалтерського обліку й контролю трансакційних витрат ФГ «Фльонц».

Предметом дослідження є теоретико-організаційні основи, методика й практика бухгалтерського обліку й аналізу трансакційних витрат.

Методи дослідження. Здійснюючи дослідження у магістерській роботі використано загальнонаукові методи для формування вчення про трансакційні витрати, аналітичні методи для порівняння показників трансакційних витрат, графічні методи для інтерпретації інформації про зміну трансакційних витрат та інші.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- визначено історичну періодизацію формування категорії «витрати»;
- сформовано класифікацію витрат на сучасних підприємствах з метою їх управління та оцінки;
- визначено нормативно-правову базу для формування трансакційних витрат;
- сформовано інформаційну базу для акумулювання інформації про трансакційні витрати на досліджуваному підприємстві;
- запропоновано методи контролю витрат на досліджуваному підприємстві;
- узагальнено вплив державного регулювання на організацію ринкових відносин й виникнення трансакційних витрат.

Практичне значення отриманих результатів. Результати здійсненого дослідження у випускній кваліфікаційній роботі є придатними для практичного використання в роботі досліджуваного фермерського господарства обліку і аналізу трансакційних витрат.

Апробація результатів дипломної роботи. За результатами магістерської роботи опубліковано дві статті в збірнику наукових праць кафедри фінансового контролю та аудиту Західноукраїнського національного університету.

Обсяг і структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічний зміст витрат підприємства

Діяльність кожної бізнес-структури пов'язана зі значним розміром витрат, а загалом ця економічна категорія здійснює вирішальний вплив на фінансовий результат діяльності фірми. Саме тому центральне місце в системі управління займають витрати. Процес управління здійснюється як загалом, так і за кожним із його структурних елементів. Особливу важливість категорії витрати підкреслюються здатністю впливати на цінову політику бізнесу, рівень організації та технології виробництва, адже визначення результатів діяльності формується шляхом порівняння витрат та отриманих доходів. [2, с. 4]. На розмір фінансових результатів у значному обсягу впливає величина витрат, які є основою ефективності діяльності підприємства.

У науковій літературі відсутнє однозначне твердження терміну «витрати». Проте з метою проведення дослідження окреслену категорію варто поділити на два великих блоки – витрати з точки зору економічної теорії та витрати, які визначені в бухгалтерському обліку. Варто відмітити, що обидві категорії значно відрізняються за своїм змістом та наповненням. У наукових виданнях відповідно усі витрати поділяють на економічні та бухгалтерські.

Узагальнюючи напрацювання вчених категорія «економічні витрати» включає в себе грошові та негрошові затрати, які виникають після витрачання ресурсів. Таким чином економічні витрати включають зовнішніх та внутрішніх витрат підприємства. Також ця категорія передбачає розуміння невикористання втрачених можливостей, а саме як суму при найкращому виборі альтернативних варіантів витрачання ресурсів. За своєю суттю економічні витрати характеризуються не як обов'язковий елемент діяльності, а як витрачання ресурсів, що призводить до їх зменшення.

Натомість витрати у обліку – це ресурси здійснення діяльності на

підприємстві, а саме на придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, оплати праці. Такі витрати знаходять відображення на облікових рахунках та обов'язково мають документальне підтвердження. Внутрішні витрати на обслуговування діяльності сумуються разом з виробничими витратами та становлять загальну сукупність витрат бізнес-одиниці [3, с. 45].

Отже, згідно бухгалтерського підходу усі витрати чітко прокласифіковані, відповідають окресленим у нормативних документах характеристикам та відповідають часовим межам.

Згідно вітчизняних стандартів, а саме НП(С)БО 16 «Витрати» до цієї категорії включають «збільшення зобов'язань або зменшення фінансових вигод. Особливістю їх визнання є відповідність періоду в якому очікується отримання доходів [37].

В ході своєї діяльності підприємство зобов'язане використовувати норми різноманітних законотворчих документів, проте доволі часто вони наводять доволі суперечливі твердження однієї і тої ж самої категорії. Така ж ситуація з схожістю трактування але не абсолютною їх ідентичністю категорії «витрати» представлено в ряді документів на рисунку 1.1.

Відмінності у трактуванні витрат пов'язані з історичним фактором їх виникнення, адже з плином часу змінювалися їх трактування, розуміння вченими та економічне призначення. Перше виникнення витрат пов'язують з товарним виробництвом і товарним обігом. Саме тому інтерпретація сутності витрат пов'язана найперше з економічним устроєм, типом економіки, формою власності, функціями торгівлі та становленням й розвитком економічної думки.

Першим етапом появи витрат вважають XXVIII – II ст. до н. е. Саме в цей період відбулося вперше використання слова «витрати» в Греції, Вавилоні та Єгипті.



Рис. 1.1. Нормативно-правове визначення категорії «витрати»

Розміри витрат як складової формування вартості продукції обчислювали дослідним шляхом і вони охоплювали всі задіяні ресурси при отриманні. Уже в ті часи існували загальні тарифи на отримання окремих видів продукції. Збережені до цього часу історичні довідки вказують на відсутність калькулювання, а лише проводилось арифметичне сумування.

Уже починаючи з XIV-XIX вчені намагаються дослідити сутність категорії витрати та сформуванню визначення цієї категорії [2]. В основі таких досліджень лежать праці Д. Рікардо й А. Сміта. Саме завдяки А. Сміту виникла теорія абсолютних витрат, а Д. Рікардо висунув теорію порівняльних витрат. Обидва науковці мали схоже трактування витрат, яке полягало у затрачанні ресурсів на одиницю продукції. Такий підхід є основою економічного розуміння витрат, сформований класиками політичної економії, становив основу ціни продукції на основі виробництва та оренди [4].

Іншою школою, що зробила значний вплив на трактування витрат є марксистська, яка визначала витрати, як «вартість товарів, що складається з сум на придбання засобів виробництва й оплату робочої сили» [5, с. 114].

Особливістю такого трактування є розмежування істинних витрат виробництва на основі робочої сили. Саме ці витрати становлять додану вартість.

Сучасний науковець А. І. Бутук підтримує марксистську теорію, проте вважає, що не тільки працедавці отримують вигоду від найманих працівників, але і працівники теж – отримуючи засоби для існування, роботу, визнання та інші блага [6]. Якщо відбувається розрахунок за ринковими цінами виконаних робіт, то експлуатація праці вважається законною й справедливою.

Маржиналістська теорія пояснює витрати як психологічне явище, що ґрунтується на граничній корисності й теорії трьох факторів виробництва. Найвагомішими представниками такої теорії були Ж.Б. Сей, Н.У. Сеніор, Ф. Бастіа. Згідно їх твердження вартість товарів складається з взаємодії трьох складових:

- земля – природні ресурси надані для користування;
- праця – наявна робоча сила;
- капітал – наявні на підприємстві засоби отримання продукції.

Отож, вартість складається у відповідності до суми доходів на ці три складові. Для цього підходу характерним є співвідношення попиту й пропозиції на окреслені три категорії.

Теорія граничної продуктивності виникла у другій половині ХІХ століття завдяки теорії трьох факторів виробництва. Її засновниками визнано А. Маршалла і Дж. Б. Кларка. Згідно їх твердження «загальна сума, оплачена підприємством за фактори виробництва, визначається максимальною вигодою для покупця яку він може оплатити». Маржиналісти таке твердження розглядали не загальною для економіки, а позиціонуючи його для окремого підприємства.

Натомість австрійський вчений-економіст Ф. Візер представив теорію витрат, яка ґрунтується на альтернативних можливостях. «Понесені витрати певного виробництва окремого товару повинні відповідати найбільшій корисності тих благ, що суспільство готове заплатити якби іншим чином

використовувало виробничі ресурси» – стверджував науковець [7, с. 76]. Така думка послужила основою теорії мінімізації витрат, яка актуальна до сьогоднішнього дня. Згодом у неокласичній теорії витрати виробництва розглядалися як сума постійних і змінних затрат на придбання засобів для виробництва.

XX століття стало періодом детального вивчення витрат з точки зору політичної економії, обліку й контролю [6]. Саме в цей період виник управлінський облік в основі якого лежить теорія управління витратами. А наукові дослідження спрямовані на управління обсягом витрат та їх складовими.

Значним досягненням економічної теорії в цей період є формування представниками неоінституціоналізму теорії трансакційних витрат. Вперше поняття трансакційних витрат з'явилося у працях американського вченого-економіста Р. Коуза [8, с. 33]. Послідовники цієї теорії вважають, що окреслені витрати виникають у сфері обігу.

Дослідження трансакційних витрат є доволі складним, адже в економічній теорії вона охоплює значну частину складових витрат і не може бути однозначно витлумачена. Основою трактування цих витрат є термін «трансакція», який розуміють як передання прав на володіння майном іншій стороні згідно укладеного договору. Таким чином трансакційні витрати передбачають затрати ресурсів саме на укладання таких договорів. Такі витрачання ресурсів не використовують в виробництві чи створенні послуг, але спрямовані на успішне укладення договору для їх реалізації.

Підсумовуючи економічні вчення, від моменту їх виникнення і до сьогоднішнього дня, витратами можна вважати грошове вираження затрат понесених на отримання економічного блага в ході господарської діяльності. Результатом понесення витрат є зменшення економічних ресурсів або збільшення зобов'язань перед контрагентами. Вітчизняний науковець Н. С. Андрущенко запропонував періодизацію розвитку вчення про витрати, яке представлено на рисунку 1.2. На основі загальних теорій він виокремив

чотири періоди за найбільш схожими ученнями відповідних науковців.



Рис. Періодизація вчень про витрати [2, с. 6]

Сучасні науковці розглядають витрати як об'єкт управління використання різноманітних ресурсів. Ця економічна категорія становить не сталу величину, а змінну, якій властива заміненість та керованість.

Група вчених Ю. Б. Кравчук, А. М. Турило й А. А. Турило пояснюють, що витрати – це величина абсолютної вартості використаних ресурсів, без яких неможлива виробничо-господарська діяльність підприємства та досягнення фінансової мети [9, с. 9-10].

Порівняно з попередніми авторами І. Д. Падерін для визначення витрат враховує не лише процес акумуляції даних. У дослідженні знайшло місце вивчення їх грошового вираження; окремих складових – сировини, праці, матеріалів, фінансових ресурсів; розподілу за процесами виробництва чи збуту; класифікації згідно приналежності до продукції чи товарів [10, с. 223].

Видатні вчені Є. С. Хендріксен й М. Ф. Ван Бреда трактують окреслену категорію як «невигідний рух ресурсів, що знижує прибуток компанії. Однак не кожен несприятливий крок є вартістю. Причому шляхом витрат відбувається використання послуг або товарів у процесі отримання доходів» [11]. Таким чином твердження про зменшення економічних вигод є доволі мало ймовірним, тому що в ринковій економіці отримання доходів

неможливе без понесення витрат на їх забезпечення. Це підкреслюють і самі науковці стверджуючи, що без витрат не існує доходів.

Американські вчені сьогодення Ч. Т. Хорнгрен й Дж. Фостер визначають «витрати» як ресурси або гроші, що використовуються для оплати товарів або послуг.

Узагальнюючи погляди світових вчених про витрати, можна зробити висновок, що їх здебільшого трактують як витрачання ресурсів з метою отримання в майбутньому вигод.

У період становлення облікових вчень в Україні одним із найскладніших був етап запозичення економічних трактувань та правильна їх інтерпретація для національних принципів ведення бізнесу. Саме тому в національних нормативно-правових документах і працях науковців зустрічаються різні їх трактування. Доволі часто вчені-економісти тлумачили окреслену категорію як «затрати» або «витрати», вважаючи їх синонімами «збитків», «втрат», «видатків». Деякі науковці вважає їх синонімами, натомість група інших вчених розмежовувала їх та вважала неприпустимим заміну одного терміну іншим.

Вітчизняний професор В. А. Дерій зазначає, що затрати можна вживати лише у розумінні конкретного часу, а саме затрачені людино-години, людино-дні; використані матеріали у кількісному вимірнику або потрачена реальна готівка на придбання матеріальних цінностей. Проте розуміння категорії «затрат» як таких елементів, що неможливо повернути ускладнює ведення обліку та його правильну інтерпретацію. Основним завданням бухгалтерського обліку є точне відображення витрат з метою їх акумулювання. Така інформація необхідна для визначення собівартості продукції, складання звітності, правлінської діяльності. Оскільки витрати на підприємстві мають різне походження та структуру, виникає необхідність детального вивчення їх складу та призначення.

Підсумовуючи вищесказане, можна констатувати, що немає однозначності та єдності у поясненні таких економічних визначень, як затрати,

витрати й видатки, які доволі часто ототожнюють. Це свідчить, що економічна категорія «витрати» є складною та багатовекторною. Дослідження економічних джерел та нормативно-правової бази дозволяє сформулювати висновок про широке коло зацікавленості науковців у окресленій категорії, адже саме вона є основою отримання прибутку бізнес структурами. Для практичного управління витратами не потрібні зусилля для визначення всіх аспектів цієї категорії. Для вітчизняних бізнес структур з метою ефективного управління витратами важливішою є їх класифікація за різними ознаками, що визначає методологічні підходи до регулювання конкретного виду витрат.

1.2. Підходи до класифікації витрат та місце трансакційних витрат у їх структурі

Логічна класифікація витрат відіграє значну роль для керування бізнесом. Саме класифікація витрат з метою контролю, планування їх обсягу та регулювання відіграє важливе місце в менеджменті підприємства, оскільки дозволяє здійснювати розподіл витрат за окремими елементами або напрямками їх виникнення. Розбивка витрат за різними класифікаційними складовими й критеріями призначена для вирішення різноманітних управлінських завдань. Внаслідок цього в літературі існують різні форми групування витрат на основі їх класифікації, які здебільшого вирішують подібні управлінські завдання. При цьому увага акцентується лише на виокремлених витратах, а інші не враховуються. Розподіл витрат за показниками ефективності, впливом на собівартість, аналітичності, змінності та керованості дозволяє збільшити коло управлінських рішень та розробити ефективну стратегію їх раціонального використання. Однак при реалізації управлінських рішень, проведенні аналізу, формуванні собівартості продукції, підсумуванні фінансових показників й визначенні ефективності діяльності, ціновій політиці, інвестуванні в різні проекти слід використовувати класифікацію витрат, яка буде зрозумілою для широкого кола споживачів та створюватиме надійне джерело інформації.

Навіть у трактаті «Про рахунки та записи» Луки Пачоллі піднімається питання про класифікацію витрат. Вчений класифікував усі витрати з розподілом витрачання на:

- ✓ товари (що безпосередньо пов'язані із провадженням комерційної діяльності);
- ✓ господарські потреби (з метою ведення домашнього господарювання);
- ✓ прями (можна прямо включити до певного виду продукції);
- ✓ непрямі (приєднуються до обліку торгових витрат);

- ✓ надзвичайні (виникають не в ході звичайної діяльності підприємства) [12].

Проблема класифікації витрат порушувалась також у працях ряду вітчизняних вчених. В залежності від вимог часу та потреб зацікавлених сторін виникають різноманітні поділи витрат з метою їх керованості та оптимізації.

І. Давидович трактує класифікацію витрат як «підсумування, з певних причин, усієї різноманітності понесених витрат на здійснення виробництва й реалізацію продукції в логічно поєднані групи за однорідністю елементів» [13].

В. О. Ластовецький висуває гіпотезу про категоризацію витрат за факторами виробництва та виділення окремих видів витрат на використання ресурсів, які є основою для управління витратами та калькулювання собівартості [14].

В. Ф. Палій рекомендує акумулювати витрати за ступенем впливу на отримані обсяги виробництва (змінні й постійні), за методом розподілу витрат (накладні й прямі), за частотою інвестицій (поточні та одночасні), по відношенню до виробничого процесу (виробничий і невиробничий), за розрахунками часу (фактичний і плановий), за ступенем укрупнення (загальний, на виробничу одиницю) [15].

Витрати підприємства класифікуються за різними критеріями. Проведення класифікації елементів необхідне для їх правильної оцінки, групування, розробки управлінських рішень та формування стратегії їх використання. Щодо групування витрат за певними характеристиками у практичній діяльності вона необхідна для правильної ідентифікації, калькуляції собівартості продукції й менеджменту. Вагомість класифікації витрат підкреслюється їх участю в визначенні фінансового результату бізнесу.

Узагальнюючи напрацювання іноземних й вітчизняних вчених, а також нормативного регулювання окресленої категорії на рисунку 1.3 узагальнено класифікацію витрат для різних потреб.

У бухгалтерському обліку		
За видами діяльності	➔	- операційної; - фінансової; - інвестиційної
За єдністю складу	➔	- одноелементні витрати; - комплексні витрати.
За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	➔	- прямі витрати; - непрямі витрати.
За центрами витрат і центрами відповідальності	➔	- за окремими видами продукції, послугами; - структурними підрозділами, - відповідальними особами
За відношенням до звітного періоду	➔	- поточного періоду; - минулого періоду; - майбутніх періодів
За видами витрат	➔	- витрати за економічними елементами; - витрати за статтями калькуляції.
По відношенню до виробничого процесу	➔	- основні витрати; - накладні витрати
За ступенем залежності від обсягів діяльності	➔	- змінні; - постійні
В управлінському обліку		
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	➔	- постійні; - змінні; - змішані.
За рівнем залежності від прийняття рішення	➔	- релевантні; - нерелевантні.
За центрами відповідальності (за місцем виникнення витрат)	➔	Зведені по: - підприємству - структурних підрозділах (цехах, дільницях) - центрах витрат або центрах відповідальності
Витрати на одиницю продукції	➔	- граничні; - середні
Залежно від прийняття управлінських рішень	➔	- дійсні; - альтернативні
За рівнем контрольованості	➔	- контрольовані; - неконтрольовані
За доцільністю витрат	➔	- продуктивні; - непродуктивні

Рис. 1.3 Класифікація витрат з метою обліку й управління

Вивчаючи класифікацію витрат важливим є виокремлення саме трансакційних витрат як складових одного з найвагоміших елементів, що піддається управлінню. Адже саме трансакційні витрати з одного боку – становлять категорію витрачання ресурсів, а з іншого складають передумову отримання доходів. Відповідно до визначення О. Вільямсона, «трансакційними можна вважати витрати, які є еквівалентом взаємодії в механічних системах». Вчений Я. Корнаї використовує поняття «взаємодії» для характеристик показників, що нівелюють перешкоди чіткому та швидкому укладанню договорів між економічними структурами. Беручи до уваги трактування П. Мілгрона і Дж. Робертса до категорії трансакційних витрат необхідно віднести витрати прив'язати до комісії.

Отже, трансакційними можна вважати витрати пов'язані з забезпеченням виконання договору, обміном правами й гарантією отримання вигод. Трансакційні витрати з метою управління доцільно класифікувати за ознаками трансакцій – частота, тенденція, неузгодженість. Такий розподіл класифікації трансакційних витрат є результатом множинності підходів визначення поняття вченими-економістами.

Розподіл трансакційних витрат на чотири групи запропонував К. Менар, а саме:

- 1) витрати на забезпечення масштабу операції;
- 2) на заміщення взаємодоповнюючих факторів;
- 3) витрати на отримання інформації;
- 4) на протидію опортуністичним рухам.

Дж. Уоллісом та Д. Норманом запропонована класифікація витрат стосовно укладення контракту. Вчені пропонують розподіляти витрати на:

- ✓ витратами *ex ante* вважаються за отримання інформаційного забезпечення альтернативних варіантів, надійності контрагентів або якість товару;
- ✓ витрати *ex interim* виникають під час обміну й пов'язані з уникненням черг, пришвидшенням юридичного оформлення або здійснення оплати;

- ✓ витрати ex post виникають в результаті обміну та передбачають суми на їх здійснення, проведення контрольних процедур.

Схожу класифікацію представив також О. Вільямсон. Отож, на основі дослідження класифікацій трансакційних витрат, які відображають основну сутність окресленої категорії можна стверджувати, про те, що вони є передусім міждисциплінарною категорією.

Узагальнено трансакційні витрати – є сумою понесених витрати для забезпечення існування бізнесу та здійснення господарської діяльності в частині реалізації своєї продукції або отримання найбільш вигідних пропозицій.

Р. Коуза вважають попередником теорії трансакційних витрат. Серед перших робіт, у яких автор врахував ці питання, стаття під заголовком «Природа фірми» (вперше опублікована в «Економіці», № 4, 1937 р., пізніше була передрукована, серед інших, у «Р. Коуз: Фірма, ринок і закон», 1988 р.). Спочатку автор використовував терміни витрат на використання механізму ціни та витрат на маркетинг.

У своїх міркуваннях Р. Коуз сформулював твердження, що основою для визначення меж підприємства, а отже й обсягів завдань, що виконуються самостійно, повинні бути не технологічні умови, а сума витрат, які необхідно витратити для здійснення діяльності як всередині компанії, так і за її межами. Такі витрати пізніше О. Вільямсон назвав трансакційними витратами і визначив як: «порівняльні витрати на планування, адаптацію та нагляд за виконанням завдань у різних структурах управління».

Автор звернув увагу на те, що вузькоспеціалізовані підрозділи зазвичай отримують економію від масштабу і здатні забезпечити нижчі витрати виробництва пропонованої продукції в порівнянні з підприємствами, на яких більшість завдань, необхідних у діяльності, спрямованих на виробництво визначених товарів і створення послуг виконується самостійно. Недоліком рішення, заснованого на співпраці зі спеціалізованими постачальниками послуг на ринку, є більш високі витрати на планування, координацію та нагляд

за діяльністю порівняно з відповідними діями, які полягають в самостійному виконанні обсягу завдань, що пропонуються такими підрозділами.

Підґрунтям теорії трансакційних витрат є структура управління, яка є вибором найкращого способу регулювання операцій. Він складається з двох частин – ринку та ієрархічної структури.

Це два різних рішення, вибір яких варіюється від розташування трансакційних витрат, пов'язаних із виконанням транзакції. Саме тому доцільно розглянути основні види трансакційних витрат, а саме:

а) *ex ante* – вартість угоди (наприклад, витрати на пошук партнерів, підготовку пропозиції контракту тощо);

б) *ex post* – витрати на декларування, якщо операція відбулася раніше на узгоджених умовах, витрати, зумовлені вирішенням будь-яких спорів тощо.

Усі витрати в ході діяльності відбуваються зважаючи на поведінкові припущення їх розпорядників:

а) поведінка людини характеризується опортунізмом;

б) поведінка людини характеризується обмеженою раціональністю.

Виконання обох цих припущень гарантує виникнення трансакційних витрат. Доцільно виокремити два граничних способи регулювання операцій:

а) загальне, основне регулювання ринку (окремі, унікальні ринкові операції);

б) адміністративне (ієрархічне) регулювання.

Спектр можливостей для регулювання операцій знаходиться між ринком та ієрархією. Обидві крайні точки взаємодіють один з одним у процесі регулювання ходу транзакцій (приватне замовлення), тобто в області кооперативної поведінки.

Ефективність форм регулювання залежить від таких особливостей операцій, як специфічність ресурсу, факторів невизначеності й частоти виникнення.

У сучасних економічних поглядах теорія трансакційних витрат виступає одним з напрямків нової інституційної економіки, що знаходиться в руслі

неокласичної економіки. Однак його виділяє окрема парадигма, в якій головним об'єктом виступають такі категорії:

- установи
- контракти,
- трансакційні витрати.

Економіка трансакційних витрат займається головним чином вивченням підприємств, тому сфера її інтересів включає мікроекономіку та науку про управління. Трансакційні витрати належать до загального сімейства витрат і оцінюються за критерієм мінімізації витрат, що поєднує їх з мікроекономікою. З наукою управління її пов'язують питання мотивів і форм співпраці між підприємствами.

1.3. Трансакційні витрати в обліковій інформаційній системі підприємства.

Збільшення частини трансакційних витрат в сукупності витрат підприємства приводить до потреби здійснення конкретної оцінки витрат з ціллю їх наступної оптимізації.

Для проведення аналітичного дослідження й оцінки трансакційних витрат слід здійснити таку послідовність дій:

1. поділити трансакційні витрати підприємства на вимірні та невимірні й сформуванати основи їх групування;
2. систематизувати й обробити інформацію про трансакційні витрати компанії шляхом ідентифікації інформації у фінансовій звітності та на рахунках обліку;
3. розрахувати кінцеві керовані трансакційними витратами показники ефективності.

Важливо розділити трансакційні витрати на вимірні та невимірні. Трансакційні витрати, котрі, як правило, не можна виміряти або відстежити практично неможливо визначаються невимірними. Такі витрати включають затрачання ресурсів, пов'язані з кон'юнктурною поведінкою підрядників або співробітників компанії (ухилення або нечесність), витрати, зумовлені погіршенням репутації підприємства в результаті дій чи бездіяльності підрядників чи працівників, витрати через використання особистих відносин з контрагентами в ринкових операціях, знання спеціалістів, що не дозволяють укладати договори з більшою економічною вигодою. [16, с. 71].

Проте існують також проблеми з вимірними трансакційними витратами, оскільки пострадянська система обліку не передбачає відокремлення трансакційних витрат. Відтак, здійснюючи оцінку трансакційних витрат підприємства виникає основна проблема:

- 1) при визначенні, які витрати віднести до операції;
- 2) за допомогою яких джерел можна здобути необхідну інформацію.

У своїх працях О. Власенко, наприклад, при оцінці трансакційних витрат розділяє витрати макропоходження й мікропоходження. Окрім того, витрати макросередовища поділяються на витрати і збитки, які не є єдиними поняттями. Такі витрати понесені зумисне, але безповоротно і без виплати компенсації [17]. Це означає, що витрати є переказними платежами. Збитки — це прямі грошові втрати, пов'язані з необхідністю здійснення непередбачених платежів, сплати штрафів, пені тощо.

Трансакційні витрати мікросередовища представлені у таблиці 1.1

Таблиця 1.1

Етапи виникнення трансакційних витрат макросередовища [18]

Етапи	Управлінські дії	Перелік витрат
I етап	Пошук ринків збуту	Дослідження ринку й оцінка економічного середовища. Пошук партнерів та інформації про них. Оцінка платоспроможності покупців.
II етап	Взаємодія із зацікавленими сторонами	Здійснення переговорів та укладання договорів. Проведення консультацій і аудиту. Здійснення перевірок якості та сертифікації. Юридичне оформлення документів
III етап	Результати трансакційних витрат	Втрати від невиконання договорів. Втрати через виникнення дебіторської заборгованості. Втрати від недобросовісної конкуренції.

Трансакційні витрати які виникли в макроекономічному середовищі становлять [18]:

1. економічна сфера (збитки через інфляцію, збитки від відшкодування, збитки через дебіторську заборгованість, збитки через недобросовісну конкуренцію, втрати через зниження конкурентоспроможності, збитки від штрафів, пені, збитки через відсутність працівників, збитки зайнятості);

2. сфера управління (включаючи те, що відбувається в політичній поведінці захисту внутрішньої дипломатії; збитки, що призводять до законодавчої колізії та можливості різного тлумачення одного й того ж законодавства; збитки через нерегульовані відносини власності й оренди);

3. сфера інформації (втрати через відсутність розвинутого інформаційного середовища, втрати від використання неякісної інформації, відсутність надоліків консультаційних та інших консультаційних послуг);

4. сфера екології та природокористування (витрати на контрольні заходи та отримані рішення, втрати через зниження попиту на екологічно неіснуючі продукти, збитки у вигляді штрафів, штрафів за недотримання вимог санітарно-епідеміологічного та екологічного нагляду);

5. сфера культури.

Крім того, серед трансакційних витрат мікроекономічного походження, згідно з дослідженням, значну частку в загальному обсязі займають збитки від непередбачених дій конкурентів, що виявляються в нереалізованій та зламаний продукції або проданій за нижчими цінами, а також збитки через невиконання вимог. А серед витрат макроекономічного генезису – збитки, які є результатом політики захисту національних підприємств, і втрати, спричинені інфляцією [18].

Наведена вище розподіленість витрат є досить детальною, але її важко точно визначити кількісно, оскільки більшість цих витрат не відображені окремо в обліку та фінансовій звітності компанії.

М. С. Данько пропонує класифікувати трансакційні витрати на основі інформаційно-статистичних даних, що дозволяє здійснити їх оцінку та порівняти з аналогічними бізнес-структурами (табл. 1.2).

Окреслені трансакційні витрати можуть бути кількісно оціненими. Проте значні труднощі виникають при ідентифікації інформації у звітності підприємства. Інформація про трансакційні витрати знайшла відображення у Звіті про фінансові результати та Примітках до річної звітності.

Через складність збору даних стосовно трансакційних витрат вітчизняні автори все частіше розробляють теорії їх нового відображення у облікових системах.

Номенклатура трансакційних витрат [19]

№ з/п	Види витрат	Складові елементи
1.	Одноразові трансакційні витрати	<ul style="list-style-type: none"> - попереднє визначення цілеспрямованості створення підприємства; - розробка бізнес-плану або проекту створення підприємства; - розробка бізнес-плану процесу виробництва й реалізації продукції; - реєстрація підприємства (враховуючи всі нормативні вимоги: санітарно-епідеміологічні, протипожежні, податкові тощо) та відкриття рахунків; - підписання договорів пов'язаних з орендою, лізингом і позикою, придбанням і монтажем обладнання, комплексу телеінформаційних послуг, комплексу маркетингових послуг, комплексу юридичного захисту підприємства або укладення договору на обслуговування, техн. підтримка створених сервісів, одноразові «добровільні пожертви» органам впливу, організаціям, партіям, штрафи, неустойки, пені за невиконання договірних зобов'язань та положень, інші (не перераховані вище) одноразові витрати.
2.	Умовні постійні трансакційні витрати бізнес-структури	<ul style="list-style-type: none"> - на обслуговування послуг (маркетингових, юридичних, інформаційних, комерційних) (частина відділу закупівель і маркетингу), транспорту комерційних послуг; - технічне оснащення цих послуг; - утримання менеджменту, що сприяє розширенню ринку; - дослідницька та інноваційна діяльність, скерована на підвищення конкурентоспроможності бізнес-структури; - на оренду обладнання, яке є підґрунтям роботи комерційних філій; - на науково-дослідну діяльність у сфері дослідження ринку та розширення збуту продукції; - удосконалення структури маркетингових, комерційних, юридичних та інформаційних послуг; - удосконалення структури бізнес-одиниці (інтеграція, диверсифікація); - інші (не перелічені) умовно-фіксовані трансакційні витрати.
3.	Умовно-змінні трансакційні витрати	<ul style="list-style-type: none"> - попередні (телефонні дзвінки, листування, реклама, відрядження та прийом відряджень – потенційних споживачів, Інтернет);

		<ul style="list-style-type: none"> - укладення договорів; - знижки для дилерів, дистриб'юторів, великих споживачів; - на винагороду дилерам, представникам компанії; - доплата постачальникам за вчасні і якісні доставки товарів; - за збитки від поставок продукції з відстрочкою платежу; - для післяпродажного обслуговування; - витрати на представництва; - для митних процедур; - сертифікати походження та сертифікати відповідності; - брати участь у виставках, презентаціях; - реструктуризація компанії відповідно до нових ринкових умов; - на перепідготовку та покращення кваліфікації працівників; - інші умовно-змінні витрати.
--	--	---

Узагальнивши напрацювання вчених виокремлюють такі підходи до їх обліку й відображення:

- ✓ Розробка неінституційної схеми бухгалтерського обліку. Вона полягає у докорінній зміні існуючого плану рахунків для класифікації витрат та поділу загальних витрат підприємства на трансакційні й трансформаційні[20];
- ✓ Використання транзитного рахунку «Витрати на операцію» - дає можливість використовувати додатковий рахунок 86 «Витрати на операції» на рахунках 8 класу [21, с. 154–162];
- ✓ Доповнення 8 класу «Витрати за елементами» і робочого плану рахунків. Виокремлення двох груп видаткових рахунків, а саме трансформаційних й трансакційних та перерозподіл наявних видів витрат у вартість складових у межах новостворених груп. [20];
- ✓ Впровадження в систему рахунків синтетичного екрану рахунку «Витрати на операції (узагальнення)» з метою накопиченні витрат на одному рахунку та введенні їх поділу та систематизації відповідно вимогам керівництва. Екрани рахунку дозволяють здійснювати колективну реєстрацію інформації про операції, що дає змогу систематизувати витрати за звітні періоди [22, с. 29-31];

- ✓ За допомогою спеціального рахунку витрат «Витрати на операцію». Прихильниками цього підходу є Н. І. Гончарова [24, с. 56-58], І. Г. Паженська [26, С. 62-64] та О. Л. Матвієва [25, с. 15-18]. На спеціальному рахунку науковці пропонують відкрити ряд субрахунків: «Пошук клієнтів», «Забезпечення інтересів сторін», «Переговори», «Адаптація», «Процес обміну», «Контроль», «Розірвання договору». Додатково кожен договір вчені пропонують проводити розподіл за договорами.
- ✓ Розподіл субрахунків на три види витрат: адміністративні, маркетингові й інші витрати для обліку трансакційних витрат шляхом застосування спеціального програмного забезпечення [23, с. 100];

На думку М. М. Шигун [20], наукове обґрунтування доцільності ведення роздільного обліку трансакційних витрат, наведене в працях вітчизняних авторів, викликано подвійним відображенням їх у обліку. Це означає, що ІТ-система обліку спроможна розмежовувати дані стосовно витрати в різному обсязі, в тому числі відображаючи структуру витрат, пов'язану з виробничими процесами (трансформація) і процесами доведення їх до кінцевого споживача (транзакційні).

Тому, щоб точно оцінити трансакційні витрати підприємства та проаналізувати їх рівень, динаміку та структуру на певний період часу необхідно розрізнити склад цих витрат відповідно до чинних статей бухгалтерського обліку.

Варто також відмітити, що, окрім деяких накладних статей, до трансакційних витрат входять також витрати на усунення недоліків (безкоштовний ремонт дефектної продукції або заміна на нову) та сплата штрафних санкцій за реалізацію бракованої продукції, що є частиною витрат на виробництво. Такі витрати відносяться до трансакційних витрат оцінки, які є результатом поганого контролю якості реалізованої продукції компанії.

Висновки до розділу 1

За результатами даного проведеного дослідження можемо зробити наступні висновки.

Розуміння наскільки важливі витрати було присутнє ще в первісному суспільстві, про свідчать дані в прадавніх економічних ученнях. Із плином часу, розвиток теорії витрат зазнав значних змін. Це пов'язано з розвитком ринкових відносин та вимогами управління окресленою категорією. Зростання виробничих потреб стало поштовхом для подальших досліджень витрат, адже витрати є предметом управління та показником ефективності господарської діяльності підприємства.

Без створення інформаційної бази, що забезпечує інформаційний облік та прийняття ефективних управлінських рішень стосовно витрат діяльності є неможливо. З метою здійснення управління витратами доцільно застосовувати їх чітку класифікацію, яка буде служити основою для розподілу та не допустить двозначне трактування.

Трансакційні витрати насамперед є міждисциплінарною категорією що є однією з основних категорій інституційної теорії, а тому її вивчення має спиратися на міждисциплінарні методології. Трансакційні витрати – це витрати та збитки, які мають суб'єкти господарської взаємодії при здійсненні діяльності спрямованої на отримання додаткових вигод або отримання бажаних результатів в ході звичайної економічної діяльності.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА ОБЛІКУ ТРАНКАКЦІЙНИХ ВИТРАТ ДОСЛІДЖУВАНОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація та методика формування облікової інформації про витрати на досліджуваному підприємстві

Витрати підприємства становлять підґрунтя організації його діяльності, як бізнес одиниці та є джерелом забезпечення виготовлення продукції, організації управління, збуту та ін. Інформація про організацію обліку та методи списання витрат подано в обліковій політиці підприємства. Розробка облікової політики пі підприємстві є необхідною складовою його функціонування. Як зазначає Г. Г. Кірейцев, згідно нормативно-правової бази формуються особливості ведення обліку в обліковій політиці, створюються принципи подання й складання звітності, формуються методичні процедури обробки облікової інформації та визначається методика стосовно витрат, доходів й фінансових результатів [21, с. 4].

Законодавчим регламентуванням вибору варіантів з поміж існуючих альтернатив обліку представлено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та НП(С)БО. Оскільки в законодавчих документах існують різні варіанти представлення інформації, то згідно різного застосування цих норм виникає деяка нетотожність інтерпретації інформації і виникають складності з її трактуванням, зазначає В. М. Жук [16, с. 215].

Проте, на думку О. В. Боевої та М. В. Дубініної, облікова політика є інструментом організації обліку, який поєднує норми державного регулювання та власний досвід бізнесу [14, с. 19].

В. В. Гливенко й В. С. Лень вказують, що на підприємстві важливим є вибір прийнятних альтернатив, які в найбільш повному та ефективному вигляді забезпечуватимуть діяльність, сприятимуть веденню бізнесу й створюватиме джерело для отримання інформації про застосовувані принципи й методи обліку [28].

У структурі облікової політики зазвичай виокремлюють три складові елементи, а саме:

- ✓ принцип ведення обліку (правила згідно національного законодавства реєстрації та оцінюються операції);
- ✓ метод ведення обліку;
- ✓ процедури організації обліку.

Вибір цих функції дозволяє керувати підприємством злагоджено між усіма ланками, своєчасно та ефективно. Для підприємств сільського господарства облікова політика є джерелом отримання інформації про особливості ведення обліку і документальним підтвердженням правил та процедур застосовуваних у діяльності. Об'єктом дослідження в роботі є фермерське господарство «Фльонц», яке за розмірами відповідає малому бізнесу і відповідно здає звітність як малий суб'єкт підприємницької діяльності. Проте саме для малих підприємств особливо важливим є контролювати свої витрати, адже обсяги їх діяльності та ресурси є обмеженими.

Для малих підприємств створення й впровадження облікової політики є доволі трудомістким процесом, тому часто її деталізацією та визначенням усіх складових підприємства нехтують. А обліковий апарат у практичній діяльності користується загальноприйнятими принципами, не зважаючи на особливості малого бізнесу та його галузеву спрямованість.

Основні зареєстровані види діяльності цієї компанії подані у додатку А. Напрями діяльності ФГ «Фльонц» передбачають ведення рослинництва, тваринництва, продаж палива, виготовлення хліба і хлібобулочних виробів. Для реалізації діяльності таких підрозділів необхідні значні витрати, а для ефективного управління ними – правильне їх відображення у облікових документах, точне оформлення отриманої виготовленої продукції, розподіл між виробничими процесами, визначення собівартості та ін. Окреслений розподіл витрат за окремим виробничим процесом є особливістю сільськогосподарських підприємств та зумовлений широковекторністю їх

діяльності. Саме від інтерпретації в обліковій політиці інформації про особливості обліку витрат на основі характеристики господарської діяльності й технологічного процесу досліджуваного підприємства залежить результативність ведення обліку, планування податкового зобов'язання та управління показниками господарської діяльності.

Діяльність кожної бізнес-одиниці спрямована на отримання прибутку. Тому дослідження доходів та витрат, як підстава для визнання прибутку набуває особливої актуальності. Для сільськогосподарського підприємства ведення обліку витрат становить основну частину роботи бухгалтерського апарату. Трудомісткість цієї ділянки обліку пов'язана обсягом робіт та невеликою кількістю персоналу. Тому в обліковій політиці окреслених бізнес-одиниць доцільно точно визначати критерії визнання витрат, детально формувати їх класифікацію, способи відображення у обліку та методи оцінки.

Досліджуване підприємство окрім основного виробництва також містить допоміжні, що обов'язково потрібно відмітити в обліковій політиці. Для таких бізнес-одиниць характерним є розподіл витрат за виробничими підрозділами, галузями, окремими культурами, групами тварин, видами виробництва, видами культур.

Чіткий розподіл витрат згідно виробництв на досліджуваній бізнес-одиниці дозволить розробити методику планування виробництва та витрат, що його супроводжують, формування цін продажу, контролю резервів запасів, наявної продукції та можливість швидкого її отримання. Також окреслений розподіл витрат дозволить фермерському господарству чітко розподілити трансакційні витрати за видами продукції й проводити аналіз та управління їх виникненням та оптимізацією.

Такий розподіл також допоможе уникнути двозначного трактування інформації при проходженні перевірки контролюючими органами. Адже при перевірці обов'язково досліджується розмір понесених витрат, бо шляхом їх збільшення відбувається зловживання стосовно розміру податкового кредиту.

У обліковій політиці зазначених підприємств доцільно проводити розподіл витрат згідно виробничих підрозділів. На рисунку 2.1 зазначено їх склад та структура за рекомендацією І. І. Бабіч, А. А. Дацюк.

Елементи облікової політики	Можливі варіанти
Галузі виробництва (об'єкти обліку)	Рослинництво (види культур), тваринництво (групи тварин) Визначаються функції основних, допоміжних та інших підрозділів щодо виробництва продукції рослинництва та тваринництва
Методи обліку витрат, склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції	Встановлюються підприємством самостійно залежно від вибору об'єктів обліку
База розподілу непрямих витрат	Розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат
Документальне оформлення операцій	Значаються форми первинних та зведених документів, аналітичні форми та внутрішні форми документів, розроблені підприємством самостійно
Робочий план рахунків	Визначаються відповідні субрахунки до рахунка 23 «Виробництво»

Рис. 2.1. Структура витрат виробничих підрозділів [4, с. 8]

Створення інформаційного забезпечення діяльності підприємства та системи нормування й контролю витрат є одним із найважливіших предметів бухгалтерського обліку. Від своєчасності подання інформації зацікавленим сторонам залежить правильність фінансової звітності, точність поданої інформації, достовірність її читання та відповідно ефективність рішень, які будуть в результаті цих дій виникати. Розвиток дослідження інформаційного наповнення обліку даними про витрати має значний вплив на ефективність діяльності бізнес-одиниці й її прибутковість [33, с. 36].

Для реалізації управлінських функцій необхідно проводити планування витрат, їх облік, контроль та аналітичні дослідження. Підґрунтям для

дослідження інформації є відображенням операцій закупівлі, виробництва, групування та збуту, які разом складають собівартість виготовленої продукції.

Окреслене відображення витрат дає інформацію, необхідну для управління підприємством та оцінки його діяльності шляхом визначення фінансових результатів.

На основі звітності досліджуваного фермерського господарства можна сформулювати інформацію про чистий дохід від реалізації та розмір понесених витрат (додаток Б). На рисунку 2.2 відображено їх динаміку протягом 2018-2020 років.

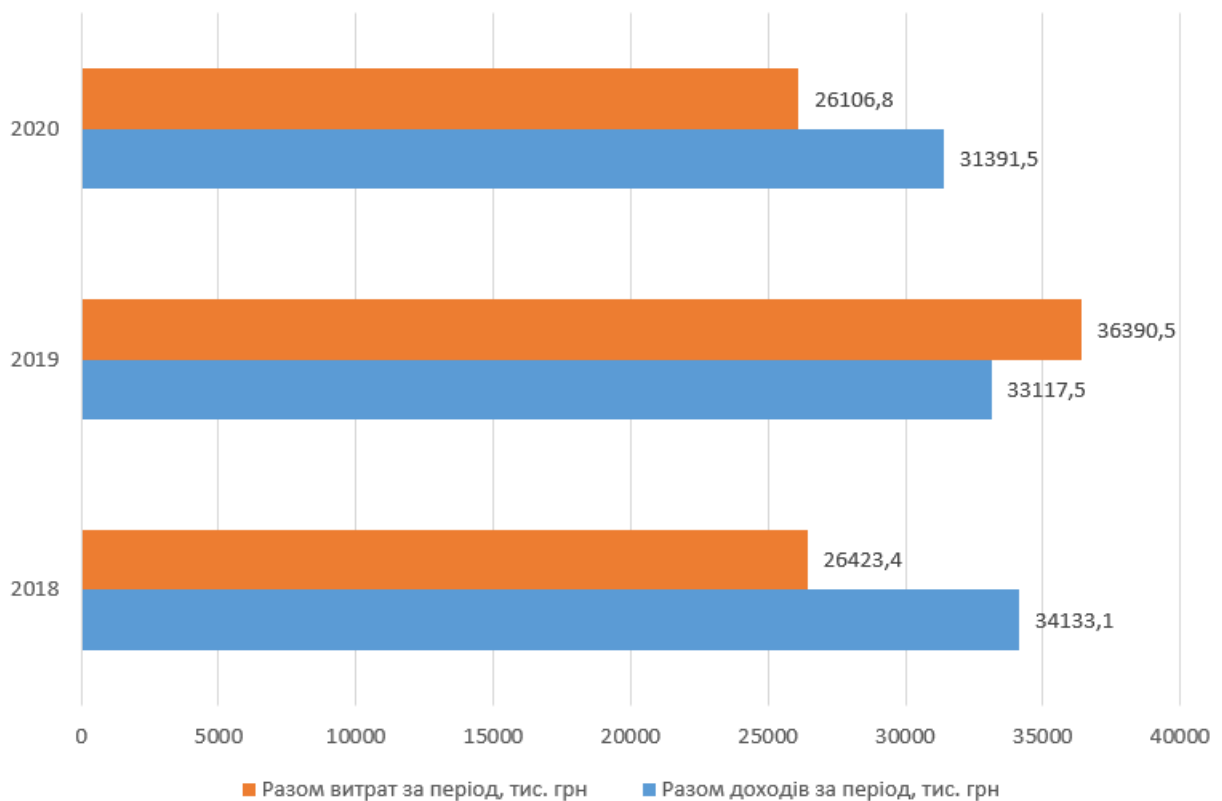


Рис. 2.2. Динаміка доходів та витрат ФГ «Фльонц» протягом 2018-2020 рр.

З рисунка видно, що складено на основі фінансової звітності малого підприємства видно, що протягом 2018-2020 років діяльність була доволі нестабільно. З рисунка на основі даних додатка Б видно, що фермерське господарство отримувало доходи у приблизно однакових розмірах протягом досліджуваного періоду. У 2018 р. дохід становив 34133,1 тис. грн, у 2019 на

1015,6 тис грн менше попереднього року (33117,5 тис. грн), а в 2020 р. – на 1726 тис. грн менше (31391,5 тис. грн).

У 2019 р. витрати значно збільшилися у порівнянні з попереднім роком, а саме на 9967,1 тис. грн. У наступному році навпаки розмір понесених витрат зменшився на 10283,7 тис. грн у порівнянні з попереднім 2019 р. та залишився приблизно на рівні 2018 р. Значне зростання витрат може бути пов'язано з виготовленням більшої кількості продукції, дорожчанням сировини та кризовими явищами у бізнес-одиниці. Збільшення витрат підприємства пов'язане з збільшенням обсягів витрат зумовлює можливість продажу більшої кількості продукції та отримання доходу. Проте у 2019 р. цього не відбулось і, навпаки, витрати значно перевищили доходи чим спричинили великі збитки. 2018 і 2020 р. – навпаки були прибутковими.

Дослідження витратної діяльності підприємства необхідно проводити на основі вивчення їх структури поданої у додатку В. На рисунку 2.3 показано структурні складові витрат досліджуваного фермерського господарства у розрізі кожного року.

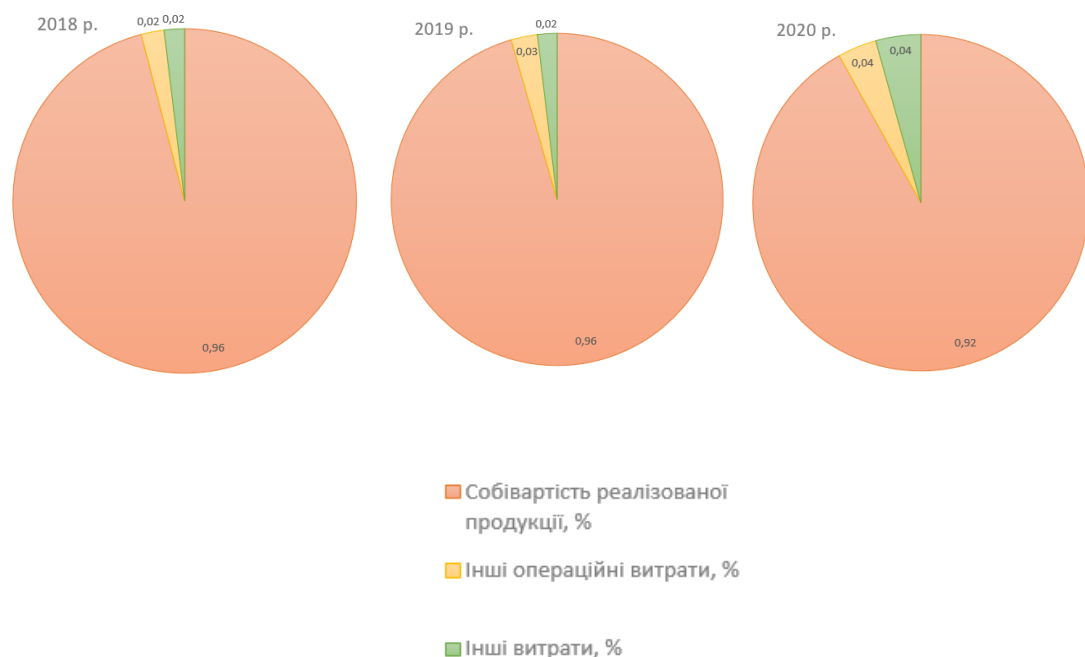


Рис. 2.3. Структура витрат протягом 2018-2020 рр.

На досліджуваному фермерському господарстві витрати мають протягом звітних 2018-2020 р. таку структуру:

Найбільшу частку у витратах складає собівартість продукції, а саме по 96 % у 2018 р. і 2019 р. та 92 % у 2020 р. Інші операційні витрати та інші витрати займають незначну частину по 2-3 % згідно періодів. Таким чином розглядаючи структуру витрат варто відмітити, що підприємство зорієнтоване на вирощування сільськогосподарських культур, тваринництво та виробництво продукції. Для покращення фінансового стану господарської діяльності варто звернути увагу на два напрями – оптимізація собівартості продукції та вдосконалення її просування на ринку. Тому важливим напрямом дослідження та аналізу є вивчення саме трансакційних витрат, як запоруки реалізації власного виробництва, пошук нових ринків збуту, утримання найбільш вигідних клієнтів та закріплення позицій на ринку збуту.

2.2. Організація обліку трансакційних витрат із використанням сучасних інформаційних систем

Одним із найважливіших способів створення інформації в майбутньому є надання відповідної інформації, включаючи перспективи, теорії та ретроспективи. Інформація повинна охоплювати всю діяльність компанії разом з її поглядами на цілі та цілі розвитку.

Найбільшою перешкодою для ефективного використання накопиченого наукового потенціалу країни є низький рівень якості інформаційного поля в Україні. Тому головним завданням було прискорити комп'ютеризацію суспільства:

- ✓ всеохоплююча автоматизація процесів виробництва та технологічного забезпечення;
- ✓ комп'ютеризація проектно-конструкторських робіт, а також технологічна підготовка виробництва;
- ✓ комп'ютеризація та організаційно-економічний менеджмент;
- ✓ комп'ютеризація освіти та навчання;
- ✓ комп'ютеризація сфери обслуговування населення;
- ✓ розробка новітніх інформаційних технологій.

Поширення та популяризація комп'ютеризованих систем в обліку почало формуватися наприкінці 1980-х років. У сьогоденні на ринку інформаційних послуг представлено широке коло спеціальних програм – від найпростіших базових версій до сформованих облікових систем «BAS Бухгалтерія». Комп'ютерні технології були створені та вдосконалені для полегшення людської праці. Усі вдосконалення були спрямовані на підвищення рівня автоматизації проведення операцій, використанні найсучасніших методик отримання даних, мобільності операторів та відсутності прив'язки до розташування, розширення масивів інформації та пришвидшення отримання звітних форм.

Впроваджуючи облікову систему на досліджуваному підприємстві необхідно вивчити специфіку господарської діяльності підприємства,

розробити й узгодити проектування системи, впровадити та удосконалити системи. На сучасному етапі «BAS Бухгалтерія» – це універсальна і потужна програмна система, яка покликана спростити робочі процеси для управлінців, обліковців, кадрів та інших зацікавлених осіб. «BAS Бухгалтерія» спрямована на автоматизацію бухгалтерського та податкового обліку, у тому числі підготовку до обов’язкової звітності. Бухгалтерський та податковий облік здійснюються згідно чинному законодавству України [34].

Взаємозалежність усіх облікових об’єктів представлена на рис. 2.4.

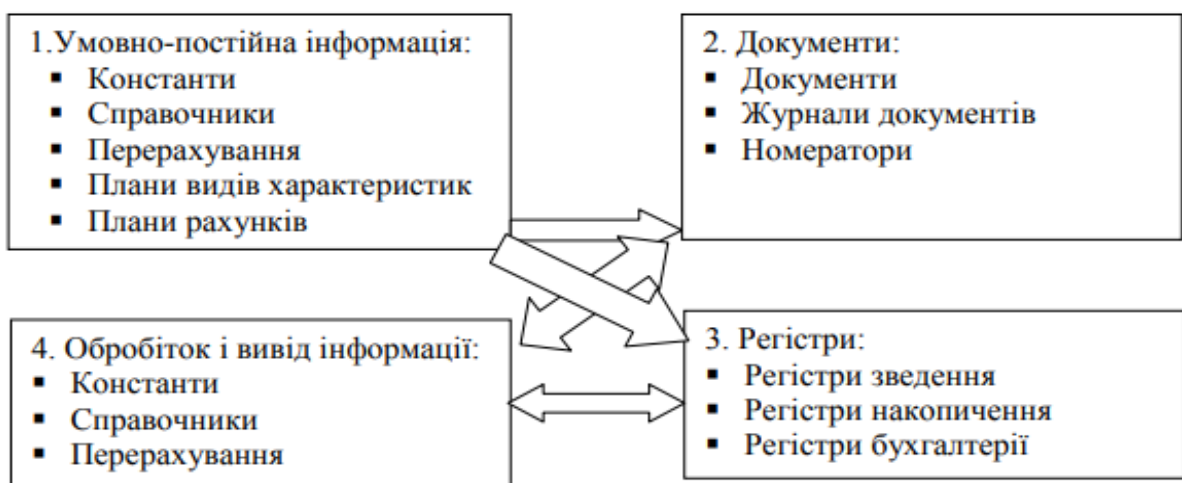


Рис. 2.4. Взаємозв’язок об’єктів конфігурації

За допомогою «BAS Бухгалтерії» можна здійснити вирішення більшості завдань бухгалтерських служб підприємства, від видачі основних документів до бухгалтерської та податкової звітності. Спеціальне програмне забезпечення застосовую діючий план рахунків в Україні на основі Постанови Міністерства фінансів України «Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції щодо його застосування». Принципи ведення обліку відповідають національним стандартам.

У програмі рахунок витрат, який ведеться відповідно НП(С)БО 16 «Витрати». Спеціальне програмне забезпечення дозволяє класифікувати витрати за номенклатурними групами продукції, виконуваних робіт і послуг, використовуючи такі бази розподілу: обсяг виробництва; планова вартість; платити; матеріальні витрати; прямі доходи і витрати.

В спеціальній обліковій програмі «BAS Бухгалтерія» проведено автоматизацію визначення собівартості виконаних робіт та наданих послуг, собівартості продукції, відпущеної основним і допоміжним виробництвом, облік переробки оплаченої сировини. На досліджуваному фермерському господарстві застосовують налаштування ведення обліку продукції за плановою собівартістю, а по закінченню місяця нараховується фактична собівартість. Програма містить автоматичну реєстрацію податкових накладних з розмежуванням різних ставок ПДВ та можливістю їх вивантаження для передачі у податкові органи.

«BAS Бухгалтерія» представляє користувачам перелік стандартних звітів, що створюють можливість аналізувати дані про залишки та обороти розрахунків, проводки в різних розділах (баланс, Головна книга, аналіз рахунку, аналіз субрахунку, обороти між субрахунками, звіт керівника). При здійсненні діяльності кожна бізнес-структура несе певні витрати: матеріальні, фінансові, кадрові, інформаційні та інші, виникає об'єктивна потреба в ефективному управлінні ними.

Менеджмент витратам залежить від ефективності організації їх обліку, проведення контролю, вимог щодо їх наявності та дотримання стандартів якості продукції. Реалізація управлінських рішень на підприємствах є неможливим без належного обліку з використанням інформаційних технологій, оскільки в ринкових умовах якість інформаційної бази та точність її аналітичної обробки визначають ефективність управління підприємством.

Впровадження в практичну діяльність спеціального програмного забезпечення дозволить не тільки спростити роботи облікового апарату, а й створить інформаційну базу для швидкого реагування на усі відхилення від плану, створювати стратегічні програми й формувати детальний прогноз управлінських рішень [35].

Відтак, до основних завдань автоматизації обліку витрат підприємства необхідно віднести контроль за правильністю використання запасів, палива та напівфабрикатів, правильність нарахування заробітної плати, своєчасності

відображення виникнення витрат, контроль за дотриманням нормування витрат, їх оптимізація та інше.

На рисунку 2.5 зображено основні переваги використання спеціального програмного забезпечення для здійснення обліку господарських операцій в частині витрат діяльності підприємства.

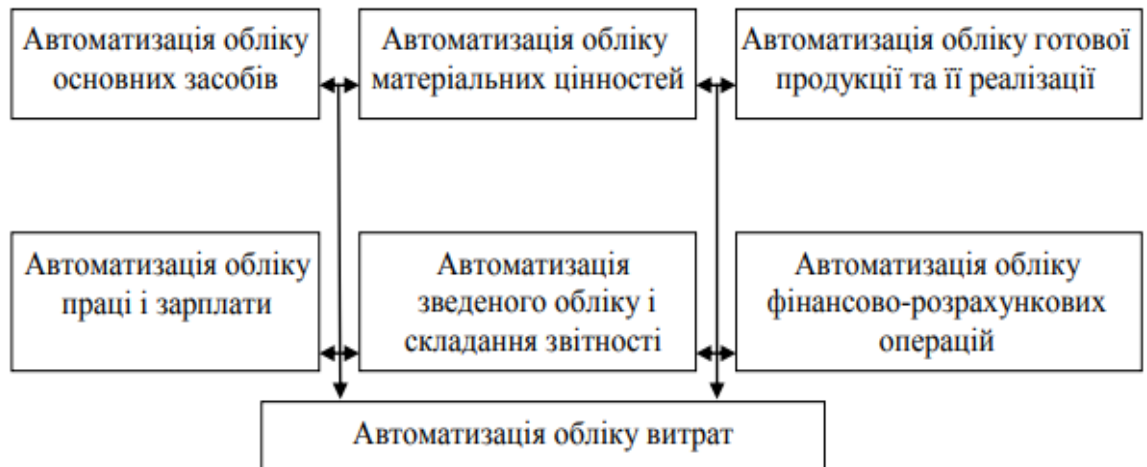


Рис. 2.5. Процес обліку витрат

Важливою функцією автоматизованого програмного забезпечення є реалізація ефективного управління витратами є посилення контрольної функції бухгалтерського обліку, що впливає на ефективність виробництва, раціональне використання грошових, матеріальних ресурсів і праці на якість продукції, що виготовляється, і визначення перспектив її розвитку в комп'ютеризація. На основі цих запитів сучасне програмне забезпечення адаптується до вимог часу та розширює коло існуючих функцій. На сьогоднішній день найбільш функціональним продуктом є «BAS Бухгалтерія» з належними додатковими функціональними платформами, що створюють систему фактичних досліджень здійснення витрат.

Облікова платформа відображає витрати в розрізі таких напрямів:

- Протягом місяця витрати на виробництво відображаються на рахунках витрат. Для кожного виду витрат існують відповідно до плану рахунків окремі місця їх агрегації.

- За окремими рахунками є функція сформувати оборотно-сальдову відомість та простежити їх зміни.
- Додатковою функцією є «Звіт керівника», яка за допомогою спеціальних налаштувань формує аналітичну інформацію за окремими напрямками та елементами.

В таблиці 2.1 показані конфігураційні документи програми «BAS Бухгалтерія», які застосовуються для обліку витрат показані

Таблиця 2.1.

Документи програми «BAS Бухгалтерія» для яких проведено адаптацію відповідно до вимог досліджуваного фермерського господарства

Документи конфігурації	Види витрат
«Нарахування заробітної плати»	Прямі витрати на оплату праці
«Калькуляція»	Прямі матеріальні витрати
«Послуги сторонніх організацій»	Інші прямі витрати
«Нарахування зносу»	Амортизація основних засобів і нематеріальних активів

Для відслідковування витрат бізнес-структури існує спеціальна вкладка «Витрати», яка відображає основні складові елементів та їх розподіл за функціональним призначенням.

Сума витрат кожного розподілу включається до собівартості виготовленої продукції, якщо результат складається з однієї позиції номенклатури. Якщо випуск містить кілька номенклатурних позицій, то вартість випуску ділиться на вартість випуску пропорційно плановим цінам. Для оформлення готової продукції за виробничими підрозділами використовують документ «Виробничий звіт за зміну».

Закриваючи звітний період у спеціальному програмному забезпеченні відбувається автоматичне нарахування витрат які закладені в програмі та їх розподіл згідно встановлених норм.

Ефективність комп'ютеризації аналізу витрат основної діяльності знайшла відображення у багатьох досягненнях (рис. 2.6)

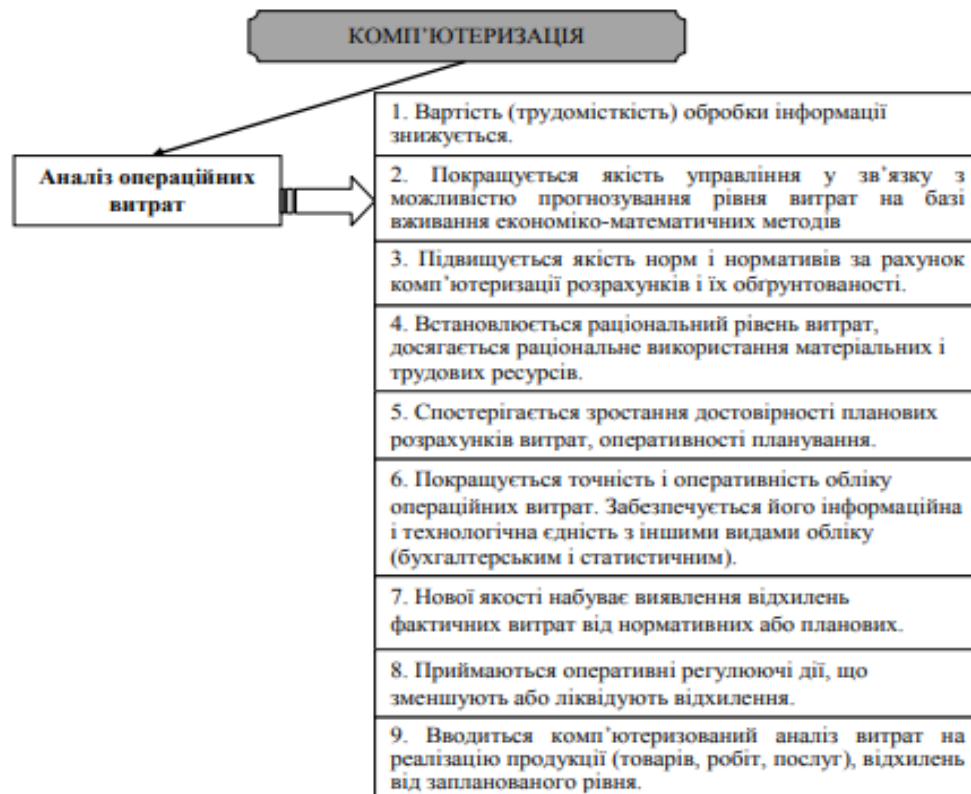


Рис. 2.6. Ефективність комп'ютеризації для аналізу операційних витрат

Результативність управління підприємством в цілому підвищується шляхом надання інформації про понесені витрати та наслідки основної діяльності в інших функціональних сферах і підсистемах (аналіз, планування, контроль). Цей зворотний зв'язок реалізується в режимі онлайн та дозволяє оперативно оцінити ефективність системи (підсистем, завдань) і запобігти перевитратам за допомогою нормативних чи організаційних рішень. Такий підхід створює можливість оцінити ефективність суміжних напрямів управління за техніко-економічними характеристиками, а саме витратами та результатами. На досліджуваному підприємстві ФГ «Флонц» ведеться автоматичний облік всіх господарських операцій, а саме продажу готової продукції, ведення касових та банківських операцій, розрахунки з клієнтами та замовниками, оплата за продукцію чи отримані послуги, розрахунки за страхуванням, розрахунки за рахунок податків і платежів тощо. Окреслені операції здійснюються в програмі BAS Бухгалтерія версії 8.2.

2.3. Вплив змін трансакційних витрат на трансформацію бізнесу

В останні десятиліття трансформація підприємств значною мірою є похідною від зміни трансакційних витрат у формулі Рональда Коуза, якого часто називають батьком підприємництва, лауреата Нобелівської премії 1991 року.

У 1937 р. Коуз дотримувався думки, що переважають ситуації, коли витрати на організацію діяльності на підприємстві нижчі за операції на ринку. Тому з'являється схильність до концентрації, а отже, все більше і більше розвиватися окремі відділи та організаційні підрозділи. Протягом десятиліть трансакції вважалися інтерналізованими ринку в рамках організаційних структур підприємства.

Ще на початку 90-х років минулого століття нобелівський лауреат Олівер Вільямсон (1998) стверджував, що діяльність з використанням власних ресурсів є більш прибутковою, оскільки трансакційні витрати пов'язані з необхідністю постійного нагляду за зовнішніми постачальниками та постачальниками послуг часто перевищують економію, отриману від їх більшої продуктивності.

В даний час навіть побіжне спостереження за економічною реальністю дає змогу усвідомити зміну тенденції, тобто відхід від віж інтерналізації до екстерналізації, тобто все більше і більше діяльності підприємств переноситься назовні. Він використовується

все більше і більше від ринкових операцій і замовлень іншим суб'єктам. Це доводить, що змінюється співвідношення між ціною замовлень на ринку, а отже, і трансакційними витратами, і витратами на антологічну діяльність у компанії, які стають дедалі вищими.

За останні десятиліття з'явилося багато факторів, які змінили відносини на користь замовлень. Перш за все, ІТ-революція та Інтернет подолали часовий і просторовий бар'єр, а отже дали можливість спілкуватися в режимі реального часу з усім світом, а це спосіб пізнавати ринок, що визначає можливість використання прибуткового джерела. У той же час

процес глобалізації шляхом відкриття ринку демонструє великі відмінності у витратах, податках, курсах валют, заробітній платі. Використання відмінностей, т.е. економічний арбітраж - це не що інше, як використання вигідних замовлень, тобто з нижчими трансакційними витратами, ніж витрати на діяльність на підприємстві.

Інтернет, дистанційна робота, прогрес цифровізації – це стрімкий розвиток кіберміграції, тобто надання електронних послуг, що вимагають високої кваліфікації, і значно дешевші. В даний час розташування більшість офісів телефонної служби американських компаній знаходиться в індуїстській Силіконовій долині в штаті Бангалор. Американські податкові консультанти та бухгалтери все частіше делегують індійським субпідрядникам обчислення податків своїх клієнтів. Прогрес у транспорті та розвиток контейнеризації серйозно вплинув на розвиток замовлень та використання субпостачальників на світовому ринку. Це дозволило не тільки знизити витрати, але й захистити від пошкоджень, що дозволило безпечно транспортувати оброблені та складніші продукти. На початку 20-го століття в імпорті та експорті переважали необроблені продукти, а тепер 80% експорту США оброблені товари. Не менш великого прогресу досягла оцифровка логістики, яка визначає якість поставок відповідно до часу.

Перераховані вище фактори показують нові можливості для досягнення переваг від зниження трансакційних витрат за рахунок використання субпостачальників і кооператорів. Але є й інша сторона, це не тільки все більше можливостей, але й зросла потреба аналізувати трансакційні витрати. Зросла інтенсивність конкуренції, тому збільшується потреба звертати увагу на витрати та якість.

На початку Коуз поставив важливе запитання: чому в океані ринку існують острівці свідомого управління (і, отже, «віддачі команд»)? Для цього необхідно було відрізнити витрати на діяльність ринкового механізму від витрат на аналогічні види діяльності, тобто такі, що становлять один і той

самий елемент виробництва товарів і послуг на підприємстві. Таким чином Коуз зміг закласти основу для розміру та зростання підприємства.

Аналізуючи трансакційні витрати ринку, можна було відповісти на поставлене вище запитання. Підприємство буде зростати в розмірах до тих пір, поки його операційні витрати не зрівняються з трансакційними витратами ринку (Коуз, 1937). Простіше кажучи, компанія буде розвивати додаткові відділи та організаційні підрозділи до тих пір, поки витрати на їх діяльність не будуть нижчими за витрати на замовлення та закупівлю подібних видів діяльності.

Наведений вище підхід Коуза означає зміну підходу до факторів, що визначають розмір підприємства. Загалом і до сьогодні в підручниках панувала думка, що технологічні фактори є вирішальними. Для Коуза вирішальною є структура ринку, і, перш за все, структура потенційних субпостачальників і субпідрядники та їх витрати та ціни.

Неокласичний підхід до розміру підприємства пов'язаний з аналізом довгострокового технологічного оптимуму галузі, що впливає з довгострокової кривої середніх і граничних витрат. На їх перетині довгострокові середні витрати є найнижчими і визначають межі концентрації, тобто розмір підприємства. Цей аналіз є аналізом ефекту масштабу. Збільшуючи концентрацію та масштаби виробництва, середні витрати знову зростають після періоду спаду та тимчасової стабілізації. Технологічний оптимум галузі при визначенні оптимальних масштабів виробництва визначає, наприклад, масштаб 20% частки у виробництві галузі, яка є переважним місцем приблизно для п'яти виробників-олігополістів.

У підході Коуза аналіз зосереджується не стільки на середніх витратах, тобто на технологічному оптимумі, скільки на порівнянні витрат діяльності на підприємстві з трансакційними витратами аналогічної діяльності для підрядників на ринку субпідрядників. Вона зосереджується не на ефекті масштабу одного підприємства та його впливі на рівень середніх витрат, а на порівняльному аналізі витрат підприємства з витратами інших підприємств, і

не однієї галузі, а багатьох підприємств. Без чіткості понять та інструментів аналізу витрат неможливо відповісти на фундаментальне питання: розвивати певну діяльність на підприємстві чи замовляти її на ринку? Йдеться не тільки про конкретизацію обліку трансакційних витрат, а й про вдосконалення обліку витрат на операції на підприємстві. Це вимагає відходу від традиційного обліку витрат всього суб'єкта господарювання до сучасного точного аналізу витрат окремих видів діяльності (витрат на діяльність). Тоді у керівника підприємства є вагомі аргументи для обговорення з окремими підрозділами та підрозділами компанії. Можна порівняти витрати на аутсорсинг у сфері діяльності даного організаційного підрозділу з його витратами. Тоді це може довести, що немає сенсу зберігати його або покласти завдання на його відновлення.

Вимога гнучкості та врахування змін трансакційних витрат вимагає, щоб ми зосередилися на розбавленні та пошуку дешевих субпостачальників та субпідрядників. Ті компанії, які пристосовуються до вищезазначених викликів, тобто керівники, координатори, т. зв оркестранти виграють, але виникає питання: а як же інші: маса субпостачальників, підрядників? Все частіше ми маємо справу з перетворенням традиційної компанії в замовника, який координує контрактний аутсорсинг, тобто пакет контрактів. Головний-координатор, безсумнівно, є переможцем цих процесів. Але підрядники, субпідрядники та субпідрядники, які мають значною мірою підкоряться замовнику, не входять до числа переможців процесу, хоча й змушені його погоджувати. Субпостачальники, субпідрядники, як правило, є підпорядкованими суб'єктами, оскільки їх можна легко звільнити та замінити іншими. На ринку субпостачальників існує незадоволена черга людей, які чекають замовлень... Як наслідок, підрядники характеризуються низькою ціновою еластичністю пропозиції, а отже, і низькою переговорною спроможністю. На складні умови субпідрядної діяльності вони реагують не лише звільнено, а й підкоряються. Глобалізація дозволила та полегшила перенесення субпідрядної діяльності на менш вимогливі та дешевші ринки.

Що посилює конкуренцію та вимоги до субпостачальників із розвинених країн.

Принципали-координатори мережі - при введенні в експлуатацію вони керують контрактами та намагаються завоювати монопсонію, пов'язану з таким маніпулюванням попитом (монополію вони не забезпечать), щоб отримати вигоду від низьких цін субпідрядної та субпідрядної діяльності. У цій ситуації сила монопсонії визначається не класичною суб'єктивною системою з одним покупцем, а інтенсивністю конкуренції субпідрядників і субпідрядників, а також ринком легко замінних підрядників.

Вимога гнучкості та врахування змін трансакційних витрат вимагає, щоб ми зосередилися на розбавленні та пошуку дешевих субпостачальників та субпідрядників. Ті компанії, які пристосовуються до вищезазначених викликів, тобто керівники, координатори, т. зв оркестранти виграють, але виникає питання: а як же інші: маса субпостачальників, підрядників? Все частіше ми маємо справу з перетворенням традиційної компанії в замовника, який координує контрактний аутсорсинг, тобто пакет контрактів. Головний-координатор, безсумнівно, є переможцем цих процесів. Але підрядники, субпідрядники та субпідрядники, які мають значною мірою підкоряться замовнику, не входять до числа переможців процесу, хоча й змушені його погоджувати.

Субпостачальники, субпідрядники, як правило, є підпорядкованими суб'єктами, оскільки їх можна легко звільнити та замінити іншими. На ринку субпостачальників існує незадоволена черга людей, які чекають замовлень... Як наслідок, підрядники характеризуються низькою ціновою еластичністю пропозиції, а отже, і низькою переговорною спроможністю.

Принципали-координатори мережі - при введенні в експлуатацію вони керують контрактами та намагаються завоювати монопсонію, пов'язану з таким маніпулюванням попитом (монополію вони не забезпечать), щоб отримати вигоду від низьких цін субпідрядної та субпідрядної діяльності. У цій ситуації сила монопсонії визначається не класичною суб'єктивною

системою з одним покупцем, а інтенсивністю конкуренції субпідрядників і субпідрядників, а також ринком легко замінних підрядників. Таким чином, кожен більший замовник-координатор може активно впливати на ціну замовлення. Перевага замовника у використанні нижчих трансакційних витрат – це ще один додатковий спосіб їх зниження та шлях до прибутковості замовлень.

Таким чином, реальна сфера економіки в сучасному світі чітко поділяється на комісійну і комісійну. Між тими, хто комісує, і тими, хто замовляє, зростає дистанція в силі та перевагах підприємницької діяльності. Ті, кому доручено підкорятися сильнішим гравцям ринку, втрачають здатність активно конкурувати. Концепцію ввів італійський економіст Вільфредо Парето. Активна конкуренція – це можливість суб'єктів господарювання впливати на ціну та переваги покупців, тоді як у разі пасивної конкуренції суб'єкти такої можливості не мають.

Субпостачальники все більше втрачають вплив на ціну, і при цьому змушені відповідати вимогам клієнта з точки зору технічних і технологічних вимог. Наведені вище зауваження можна перенести і на рівень економіки країни. У тривалому процесі програє країна, більшість з яких залишається у сфері підрядників-субпідрядників глобальних корпорацій, які використовують економічний арбітраж та аналіз трансакційних витрат для встановлення складних умов для підрядників.

На жаль, Україна входить до цієї групи країн, де вітчизняні підприємства працюють переважно у сфері субпідряду. Для того, щоб Україна більшою мірою була переведена в групу принципалів, вона має змінити характер конкуренції та значно ширше та краще використовувати інтелектуальний капітал.

На досліджуваному фермерському господарстві «Фльонц» облік організовано на належному рівні. Проте виокремлення трансакційних витрат за допомогою окремого звіту не проводиться. Отримати інформацію про трансакційні витрат можна шляхом аналізу витрат акумульованих на рахунках

92, 93, 94 за допомогою спеціального програмного забезпечення. Провівши аналіз окреслених рахунків визначено розмір трансакційних витрат досліджуваної бізнес одиниці протягом 2018-2020 р. та у таблиці 2.3 наведено досліджувані дані.

Таблиця 2.3

Структура витрат фермерського господарства «Фльонц» з виокремленням трансакційних витрат

Рік	Разом витрат за період, тис. грн	Інші витрати, тис. грн	Трансакційні витрати, тис. грн
2018	26423,4	506,9	32,5
2019	36390,5	689,6	69,5
2020	26106,8	1130,7	163,4

Розмір трансакційних витрат кожного року значно зростає. Це пов'язано з особливостями ринкових умов та необхідністю все більше докладати зусиль для пошуку клієнтів. На рисунку 2.7 представлено динаміку трансакційних витрат та інших витрат, у складі яких вони відображені у звітності.

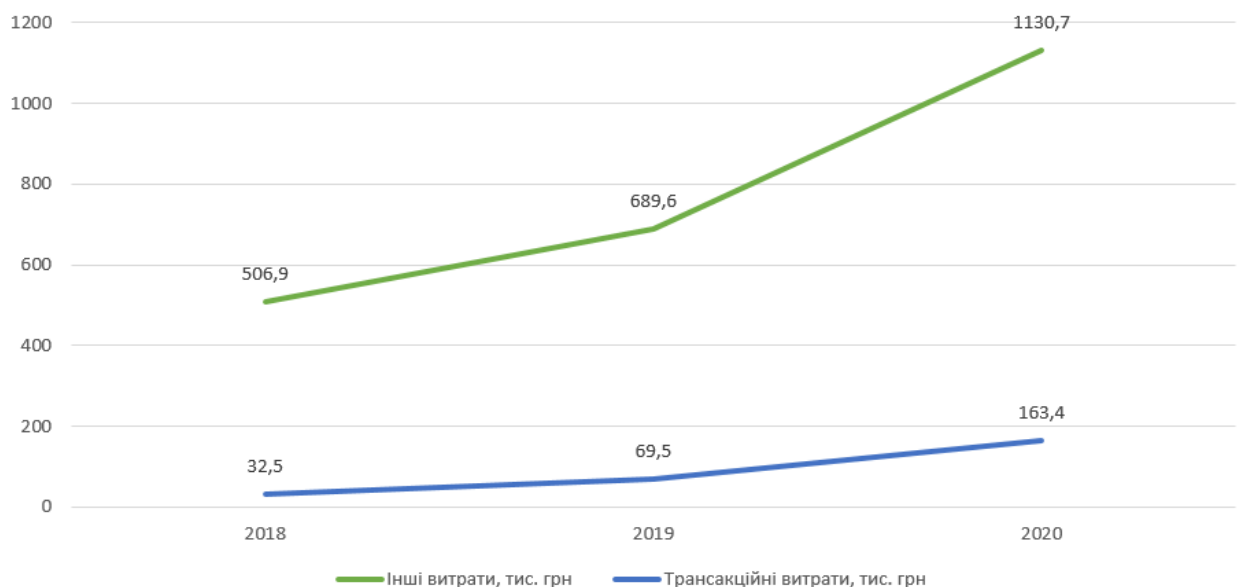


Рис. 2.7. Динаміка трансакційних витрат протягом 2018-2020 р.

З рисунка видно, що у 2019 р. трансакційні витрати зросли в двічі у порівнянні з попереднім роком, а у 2020 у 2.5 разів у порівнянні з 2019 р. Відтак, їх розмір значно зріс і становить доволі велику частку у витратах малого

підприємства. Тому для недопущення їх безконтрольного збільшення необхідна організація надійної системи акумулювання даних про трансакційні витрати та забезпечення контролю за їх виникненням та доцільністю.

Висновки до розділу 2

Напрями діяльності ФГ «Фльонц» передбачають ведення рослинництва, тваринництва, продаж палива, виготовлення хліба і хлібобулочних виробів.

Теорія трансакційних витрат розвивається : її розвиток відбувався в процесі ширшого тлумачення цих витрат, ніж у випадку Р. Коуза; участь у вивченні політичних та інституційних ринків і пов'язаних з ними контрактів і витрат; вивчення трансакційних витрат з точки зору інновацій, підрядної роботи, внутрішнього аспекту; врахування історичної перспективи проблеми, пов'язаної з інституційними змінами та відповідними витратами тощо. З розвитком інформаційно-комунікаційних технологій, зростанням значення фінансового сектора в економіці, розвитком глобалізації економіки все більше уваги дослідників стали привертати особливості трансакцій і трансакційних витрат в цих умовах.

Проблема кількісної оцінки трансакційних витрат полягає у встановленні їх відносного значення в масштабах національної економіки, а також їх динаміки. Існують різні погляди на те, як визначити оптимальну суму трансакційних витрат. На думку деяких експертів, критерій мінімізації неадекватний трансакційним витратам, а тенденція до їх збільшення оцінюється позитивно. Інші експерти вважають, що сума трансакційних витрат повинна бути мінімальною. Незважаючи на безліч теорій і пропозицій щодо класифікації та вимірювання трансакційних витрат, на даний момент не існує загальноприйнятої моделі вимірювання та обліку трансакційних витрат. Така ситуація перешкоджає подальшому аналізу кількісного критерію трансакційних витрат.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ЗА ТРАНСАКЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1 Організація та методика контролю транзакційних витрат

Особливостями внутрішнього контролю в будь-якому господарюючому суб'єкті полягає в тому, що він здійснюється за ініціативою керівництва підприємства, натомість зовнішній контроль є ініціативою контрольних служб. На думку В. С. Литвиненка, основну роль у внутрішньому контролі транзакційних витрат мають виконувати керівники підприємств і підрозділів, які відповідають за ефективність транзакційних витрат і пропонують функцію оперативного контролю транзакційних витрат, на які покладаються організації [40].

Внутрішній контроль повинен проводитися спеціальною службою, наприклад відділом внутрішнього контролю, з метою його незалежності та незацікавленості в фальсифікації даних. Найперше це необхідно великим підприємствам та господарствам з великою кількістю операцій. Внутрішній контроль транзакційних витрат передбачає найперше розробку системи їх акумулювання в облікових програмах, організацію постійного моніторингу та розробку системи її нормування. Важливим є також розподіл за структурними підрозділами компанії. Ключовою метою здійснення внутрішнього контролю транзакційних витрат можна вважати створення інформаційної бази для управлінського апарату, правильність їх оцінки та інтерпретації та ін. Відповідно до поставленої мети визначено основні завдання системи внутрішнього контролю транзакційних витрат у досліджуваному фермерському господарстві, які полягають в систематичному моніторингу явних, прихованих та абсолютних транзакційних витрат підприємства, а також фактори, що призводять до:

- зміни динаміки їх обсягу;

- правильності їх відображення згідно визначених норм у обліковій політиці;
- визначення правомірності формування витрат, правильності відображені в обліково-управлінських документах та ідентифікація в системі обліку;
- виявлення відхилення від встановлених стандартів операцій витрати за видами за періодами та за операціями; розробка заходів з оптимізації транзакційних витрат;
- недопущення протиправної діяльності посадових осіб, незаконної та економічно непотрібної господарської операції, які призводять до зростання транзакцій витрати;
- розробка та подача заяв на ліквідацію виявлені недоліки та пропозиції щодо підвищення ефективності управління транзакційними витратами тощо.

Для створення системи контролю важливим є визначення його ключових принципів.

Базовим елементом та фундаментом здійснення контролю транзакційних витрат слід вважати його принципи. Як зазначають Т. О. Коломоець та П. С. Лютіков: «принципи контролю – це первинні, керівні, базові ідеї, що централізують досягнення науки і практики, виражають соціальні ідеї, служать загальним орієнтиром для здійснення контрольної діяльності, спрямованої на вдосконалення та ефективність такої діяльності» [23, с. 69]. Враховуючи специфіку транзакційних витрат, пропонуємо для забезпечення ефективності внутрішнього контролю використовувати принципи, наведені на рисунку 3.1.

Внутрішній контроль транзакційних витрат можна показати характеризувати на основі ключових стадій його проведення [24, с. 149]. Для здійснення контролю за окресленими витратами необхідно розподілити контрольні процедури для їх проведення.

Системність		Побудова стратегічного й оперативного планування, обліку, контролю та аналізу трансакцій-них витрат як єдиної системи за рахунок комплексного використання всіх видів економічної та іншої інформації
Ефективність		Витрати на організацію внутрішнього контролю трансакційних витрат повинні бути меншими, ніж отримані в ході здійснення перевірки результати
Об'єктивність		Неупереджене виявлення порушень обліку, аналізу та контролю трансакційних витрат за місцями їх виникнення, незалежно від того, яким особам виявиться вигідною отримана в результаті перевірки інформація
Конфіденційність		Дані, виявлені в процесі перевірки трансакційних витрат, повинні мати суто внутрішнє призначення і за межі готельного підприємства можуть виходити лише в ролі конфіденційної інформації з дозволу керівництва
Безперервність		Постійний пошук, передача, нагромадження, обробка та аналіз інформації про трансакційні витрати для потреб управління підприємством готельного господарства
Незалежність		Самостійне визначення форм та документації внутрішнього контролю трансакційних витрат для забезпечення керівників підприємства необхідною інформацією
Превентивність дій		Попередження та запобігання трансакцій, які можуть призвести до упущеної вигоди, ніж забезпечення нейтралізації їх негативних наслідків
Терміновість реагування		Своєчасне реагування на зміни обсягу непродуктивних трансакційних витрат
Партисипативність		Масова участь персоналу підприємства готельного господарства в процедурах виявлення, врахування, обліку, аналізу та контролю трансакційних витрат
Єдність та універсальність		Створення баз даних за результатами перевірки трансакційних витрат багатофункціонального призначення
Законність		Організація та функціонування внутрішнього контролю трансакційних витрат здійснюється на базі чинних норм законодавства
Спеціалізація		Визначення чіткого кола питань внутрішнього контролю трансакційних витрат
Дієвість		Необхідність не лише виявлення порушень і зловживань обліку трансакційних витрат, але й вживання конкретних дій та заходів з метою покарання винних та недопущення повторення таких явищ в майбутньому
Науковість		Використання в процесі внутрішнього контролю трансакційних витрат сучасної техніки, інноваційних технологій задля досягнення ефективного результату
Професіоналізм		Здійснення внутрішнього контролю трансакційних витрат особами з високим рівнем фахової спеціальної освіти, що і дозволяє уникнути можливих зловживань, поверхового підходу до контролю, створює умови для досягнення позитивного результату контрольної діяльності

Рис. 3.1. Основні принципи внутрішнього контролю трансакційних витрат

Дослідження наукових праць з питань організації внутрішнього контролю показало, що одні автори пропонують проводити його за трьома етапами, а саме – попереднім, поточним і наступним [48], інші до етапів внутрішнього контролю відносять організаційний, методичний, технологічний, результативний [20] чи організаційний, основний та завершальний [49].

Як показують дослідження, для підвищення практичної цінності та ефективності внутрішнього контролю трансакційних витрат при визначенні його етапів доцільно їх відразу поєднувати з методичними прийомами внутрішнього контролю, які необхідно використовувати на кожному з них.

До основних етапів внутрішнього контролю трансакційних витрат пропонуємо відносити організаційний, методичний та результативний (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Етапи внутрішнього контролю трансакційних витрат

На організаційному етапі внутрішнього контролю трансакційних витрат використовують такі методичні прийоми: правові – для встановлення законності здійснення трансакцій, дотримання законодавчих актів при відображенні трансакційних витрат в обліку; логічні – при дослідженні фактів перекручування, зловживання персоналом інформацією про трансакційні

витрати шляхом зіставлення відповідей на запитання і з'ясування їх логічної узгодженості; класифікаційні – при визначенні правильності дотримання обраної класифікації трансакційних витрат на готельному підприємстві для відображення їх в обліку; аналітичні – виявлення загального стану трансакційних витрат, виявлення факторів, що спричинити негативний вплив на результати діяльності, формування інформаційної бази перевірки трансакційних витрат; нормативно-планові – для визначення нормативів трансакційних витрат для їх перевірки на базі планових показників діяльності підприємства готельного господарства.

Методичний етап внутрішньої перевірки трансакційних витрат є найбільш важливим і тривалим, бо саме на ньому здійснюється перевірка з використанням методичних прийомів: документаційних – перевірка бухгалтерських документів обліку трансакційних витрат у розрізі їх видів та трансакцій, дотримання хронології записів, недопущення помилок та виправлень; інвентаризаційних – полягають в перевірці наявного залишку на відповідність ознакам трансакційних витрат; експертних – виявлення підробок і зловживань при формуванні, затвердженні, узагальненні та групуванні документів обліку та контролю трансакційних витрат; арифметичних – перевірка правильності нарахування та вчасність списання витрат, які обліковуються; оціночні – перевірка правильності оцінювання явних і неявних трансакційних витрат; юридичних – застосовується за необхідності обґрунтування доказами суми заподіяного збитку або встановлення відповідальності осіб, які допустили порушення в документуванні, обліку та контролі трансакційних витрат; фактичних – перевірка дотримання трудової дисципліни і використання робо- чого часу персоналом, попередження опортунізму, ви- значення обґрунтованості мотиваційних трансакційних витрат; статистичні – розраховують рівень трансакційних витрат за функціональними видами, трансакціями, обсягом прибутку за декілька звітних періодів.

На останньому, результативному етапі внутрішнього контролю трансакційних витрат відбувається підготовка та складання висновку за даними внутрішнього контролю трансакційних витрат. Цьому етапу притаманні такі методичні прийоми: узагальнення – групування інформації про результати перевірки трансакційних витрат у необхідних розрізах відповідно до плану та програми перевірки, систематизація однорідних за ознаками відхилень та недоліків, формування фактографічної інформації як інформаційного забезпечення наступної перевірки трансакційних витрат; оформлення результатів – групування типових порушень в обліку трансакційних витрат та відображення інформації, зібраної в процесі перевірки в типових (розроблених самостійно) звітних документах системи внутрішнього контролю; розробка рекомендацій – на основі опрацювання результатів контрольних заходів оформлення обґрунтованих рекомендацій з комплексною оцінкою їх впливу на трансакційні витрати та пропозицій щодо усунення виявлених порушень; оцінка ефективності системи внутрішнього контролю – дотримання правил запису про результати перевірки трансакційних витрат в робочих та звітних документах внутрішнього контролера, оцінка повноти збору інформації, її достатності для висновків.

Контроль полягає у виявленні відхилень фактичних даних від планових. Так Д.В. Славніков зазначає, що «постійний бюджетний контроль, тобто виявлення відхилень від планового рівня, є найважливішим завданням контролерів у компанії» [36, с.37].

Вітчизняні вчені Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Нью-Мексико Малюга та Н. І. Петренко визначають контроль як систематичне спостереження і контроль за об'єктом з метою виявлення його відхилень від конкретних параметрів та їх усунення [37, с. 9].

Доктор Корінько також говорить про визначення девіації як основної мети контролю: «головна мета внутрішнього контролю — виявлення відхилень та надання керівництву інформації для прийняття рішень» [38, с 58].

Ефективного контролю витрат можна досягти лише шляхом порівняння загальних фактичних витрат з нормативними витратами за період для кожного центру відповідальності [39, с. 17].

Після затвердження бюджету та завершення планового періоду необхідно зібрати фактичну інформацію про виконання бюджету.

При виявленні відхилень від плану значущих фінансово-економічних показників проаналізуйте та виявіть причини цих відхилень. Виявлені причини слід враховувати пізніше при складанні бюджету на наступний період.

Загальна схема виявлення та дослідження відхилень фактичних трансакційних витрат від запланованих представлена на рисунку 1. Отже, процес внутрішнього контролю слід починати з порівняння фактичної діяльності (виробничої, фінансової, інвестиційної) із запланованою. . . од., оскільки для конкретного обсягу діяльності визначається плановий рівень змінних трансакційних витрат.

Таким чином, відхилення фактичного обсягу діяльності потребує корекції планового рівня трансакційних витрат (зміни норм, нормативів, лімітів, обмежень).

Після встановлення скоригованих цільових показників фактичні трансакційні витрати порівнюють із плановими, коригуючи їх до фактичного обсягу операцій кожного центру відповідальності. На рис. 3.1. показує виявлення та аналіз відхилень трансакційних витрат



Рис. 3.2. Виявлення та аналіз відхилень транзакційних витрат

З самого початку керівники компанії повинні керувати всіма відділами і всім персоналом за виконанням планів і бюджетів. Однак навіть найретельніше якісне планування не виключає можливості невідповідності прогнозним показникам, особливо якщо вони викликані зовнішніми умовами для суб'єкта.

У динамічному середовищі повна гармонізація фактичних і планових значень є швидше винятком, ніж правилом.

Як зазначає Д. В. Славніков, поява незначних відхилень від реального стану системи від запланованого всіма фахівцями є цілком нормальним явищем [36, с 38]. Відхилення є надійними сигналами і тому вимагають додаткових досліджень та аналізу. Однак не всі варіанти вимагають аналізу: вирішуючи аналізувати коливання транзакційних витрат, слід керуватися принципом економічної доцільності тих чи інших видів діяльності. Це означає, що аналізувати слід лише суттєві відхилення. Межі суттєвості для відхилень

від трансакційних витрат мають бути встановлені заздалегідь і зафіксовані в обліковій політиці суб'єкта господарювання. Чим вища значущість об'єкта, тим нижчою має бути межа значущості. Своєчасне виявлення відхилень і змін бюджетних показників, визначення причин їх виникнення, спрямоване насамперед на своєчасні дії, спрямовані на їх усунення у звітному періоді та попередження в майбутньому.

Ви можете розрахувати відхилення: абсолютні, відносні, кумулятивні та часові.

3.2 Світовий досвід вимірювання трансакційних витрат та їх державне регулювання

Сучасні обставини ведення бізнесу вимагають безпосередньої участі держави у регулюванні як трансформаційних витрат, так і трансакційних витрат. Оскільки держава бере участь у певних обсягах трансакційних витрат та у створенні фондів державної політики, вони значно зменшуються із еволюційним розвитком країни. Сьогодні, коли розвиток економіки базується на інтеграційних процесах та взаємодіях, ефективність у її участі держави на всіх рівнях співпраці має бути освоєна на конкурентоспроможності її бізнес-одиниць у ринковому середовищі.

Вітчизняна економіка зазнала значних змін від початку незалежності держави. Отже, існує таке економічне середовище, яке характеризується рівнем не тільки виробництва та управління витратами на захист, а й витрат, що виникають при веденні переговорів, укладенні договорів, контрактів, оборотів, які є юридичними передачами, пов'язаними з передачею.

Внаслідок недосконалості ринкових механізмів та малоефективного державного регулювання ринкової співпраці показник трансакційних витрат національних підприємств є досить високим. Є багато економічних і соціальних причин. Додатковим дестабілізуючим фактором є нездатність їх ідентифікувати більшістю підприємств. Для великого та середнього бізнесу роздроблення витрат з виокремленням трансакційних вважається припустимих, проте для малого бізнесу такий розподіл відсутній. Але саме малі підприємства затрачають значні обсяги своїх ресурсів з метою отримання додаткових економічних вигод.

Саме тому беззаперечною є роль держави у регулюванні трансакційних витрат. Система народного господарства усвідомлює необхідність обґрунтування основ управління та регулювання ринкових відносин та дотримання добросовісної конкуренції.

Вплив держави посилюється під час структурної перебудови економіки, в таких умовах держава частково регулює внутрішні справи в країні. Регулювання може здійснюватися за окремими галузями, так і за системою загалом. Це дуже важливо для економік, які зазнають інституційної трансформації, інституційної реструктуризації, а рівень трансакційних витрат становить значні обсяги. Тому відомий польський економіст і громадський діяч Л. Бальцерович зазначав, що «для макроекономічної рівноваги кожної країни невидима дія «ринку» повинна доповнюватись «видимою рукою» держави».

У цьому процесі беруть участь основні економічні суб'єкти, а саме держава й підприємства усіх форм власності. Ринок створює інституційне середовище для функціонування певних рамок інституційної природи суб'єктів у їх регулюванні, щодо їх взаємодії, конкретизації та ефективності інституційної природи їх відносин.

Оскільки всі інституційні структури тісно взаємозв'язані один з одним, вони можуть представляти будь-яку комбінацію впливових транснаціональних впливів. Основною метою застосування державних нормативних актів для визначення етапу розвитку суспільства є створення та створення необхідних умов для піднесення підприємництва й економіки в загалом, що дозволить зменшити трансакційні витрати.

Роль держави – макроекономічне прогнозування та планування. Саме держава виступає в ролі монетарного, структурного та інвестиційного, соціального та наукового регулятора. Також вона є ініціатором, організатором, законодавцем та контролером дієвої ринкової інфраструктури. Для реалізації окреслених результатів необхідно дієві організаційно-економічні заходи з метою зниження трансакційних витрат.

Позаяк трансакційні витрати діють в економічній системі, і їх рівень не порушує частки біржових операцій на ринку, саме ринкова взаємодія самостійно врегульовує показник витрат, знижуючи або підвищуючи ціну на товари та обсяг виробництва окремих товарів.

Яке значення трансакційних витрат (але не критичне) для появи посилення державним регулюванням економічної системи - є елементи державного регулювання.

У момент досягнення трансакційними витратами критичної величини, спрацьовує система регулювання. У цьому випадку ціни, назви та кількість товарів, що пропонуються на ринках, є постійними. Роль держави у такому процесі полягає в організації державних закупівель, субсидій на збиткові виробництва або розміщення на них державних замовлень.

Ефекти державного врегулювання трансакційних витрат можна оцінювати кількісно, а саме шляхом порівняння з імовірнісними та отриманими в результаті впливу держави. Цей результат призведе до вирівнювання коливань ділових циклів, стабілізації грошової маси, грошової маси, гарантії зайнятості грошової маси, встановлення стабільних цін, створення соціальних умов.

Перш ніж вибрати найбільш ефективні напрямки стосовно державної політики у сфері впливу на трансакційні витрати, необхідно ознайомитися з зарубіжним досвідом, щоб не допустити поширених помилок та врахувати специфіку ведення бізнесу у вітчизняному середовищі. Для України варто враховувати практику пострадянських країн, адже на старті розвитку були отримані досить схожі можливості. Складність такого процесу посилюється тим, що наразі в Україні відсутня статистична інформація про розмір, частку та види трансакційних витрат, відмінний організаційно-економічний механізм вимагає визначення ревізій та зміни їх частин.

Процеси, які відбуваються в Україні, у значному обсягу зумовлені кризовими явищами. На жаль, фінансова підтримка іноземних міжнародних організацій, активна діяльність уряду та зусилля українського народу до процвітання досі не реалізовані. В результаті отримується погіршення конкурентів в ринковому середовищі, монополізації та тіньові економіки, корупцію, погіршення інвестиційного, фінансового, інноваційного, соціального та виробничого й другого складників розвитку економіки.

Внаслідок цього відбувається погіршення позицій в міжнародних контрактах, недоотримання бажаних результатів та зменшення впливовості національних інституцій.

Усі перераховані вище проблеми призводять до високого рівня трансакційних витрат. Щодо специфіки трансакційних витрат у бізнес-секторі України, то її слід чітко відзначити. Позитивними властивостями цієї проблеми є збільшення ринкових відносин всередині країни, розвиток вітчизняних підприємств, збільшення попиту та визнання серед вітчизняних споживачів. Особливо така ситуація спостерігається у період пандемії, коли взаємодія з іноземними компаніями ускладнилася поставками між країнами, тривалим терміном очікування замовлень. Вітчизняний споживач відкрив національні компанії, а це тим самим значно стимулювало їх розвиток. Негативні сторони проблеми прив'язані з високою невизначеністю та економічним ризиком в Україні, тінізацією та корумпованістю національних ринків.

Проблемою залишається методологічне підґрунтя виникнення трансакційних витрат як на макрорівні так і на рівні підприємств. У світовій практиці з'являються трансакційні продукти, які мають на меті сприяти бізнес-структурам у досягненні цілей. Проте вивчаючи національну економіку видно, що індекс свободи у рішеннях є досить низьким. Адже саме проаналізувавши договірну діяльність, лояльність споживачів та шляхи отримання ринкових переваг можна зробити висновок про низький рівень вибору і схильність до превентивних дій.

Нобелівські лауреати Д. Норт і Дж. Уолліс у своїх наукових працях визначили три основні проблеми трансакційних витрат:

1. місце трансакційних витрат в економіці країни та бізнес-структури та їх трактування на кожному рівні;
2. відсутність методів оцінки трансакційних витрат;
3. проблема включення трансакційних витрат до елементів державного регулювання.

Американські вчені Дж. Уолліс й Д. Норт визначили у своїх працях сутність трансформаційних та трансакційних витрат та запропонували особливості їх розмежування на макрорівні. Науковці також розподіляють ці витрати з двох сторін отримання вигод – покупця та продавця. Для покупця такі витрати сприяють отриманню більш вигідної продукції чи послуги, а з сторони продавця – передачі своїх благ іншим користувачам за більш вигідними умовами. Вони виникають не у момент передачі прав на користування благами, а навпаки до моменту укладення договору і доволі часто можуть служити його першопричиною.

Для визначення повної суми трансакційних витрат слід звернути увагу на діяльність ринкових посередників, які надають певні трансакційні послуги. Водночас виникає колізія у трактуванні оплати послуг збуту чи трансакційних витрат. Тому на рівні держави необхідно чітко законодавчо розмежувати їх трактування.

На думку авторів, трансакційні сектори включають три види економічної діяльності або впливу на розвиток галузі. До таких належать сфери операцій, а саме:

- агентства з нерухомості та фінансів, роль яких полягає насамперед у сприянні передачі прав власності;
- страхові та банківські установи, які повинні надавати посередницькі послуги;
- юридичні консультанти, які сприяють укладенню договорів та контрактів, юридично ї визначають та затверджують.

Подальше дослідження діяльності та послуг економічного посередництва дозволило авторам включити до трансакційного сектору частково оптову та роздрібну торгівлю, а також вплив державних органів, які проводять законодавчу та правозастосовну діяльність з метою надання трансакційних послуг. Сфера державного регулювання авторами розширюється на елемент публічних трансакцій, які служать основою державної підтримки.

Відомі вчені Д. Норт а Дж. Уолліс пояснюють сутність методичних прийомів вимірювання й визначення трансакційних витрат й трансакційного сектора національної економіки. Ці науковці визначили два основних методи вимірювання. По-перше, вони охоплюють усі ресурси, що використовуються для надання комерційних послуг на відкритому ринку. Для досягнення поставлених завдань вони класифікували окремі види економічної діяльності на трансакційні галузі. Іншим методом визначення трансакційних послуг включаючи трансакційні витрати, відбуваються в нетрансакційних галузях. Для цього вони поділили свою діяльність на такі, які в основному надають трансакційні послуги, і ті, які в основному надають послуги з трансформації.

Більшість вчених уникають розширення трансакційних витрат, обмежуючи лише завдання управління ними та використання їх для розвитку. У системі фінансово-бухгалтерських рахунків є «місце» для трансакційних витрат, широта їх тлумачення дозволяє їх зрозуміти яка частина адміністративних витрат може бути віднесена до досліджуваної категорії, а яка залишається витратами на збут.

Поняття «періодичних витрат» та «інших витрат» не тотожне поняття трансакційних витрат, з чого можна сформулювати підсумок, що ні у фінансово-бухгалтерській системі, ні в управлінні трансакційні витрати окремо не ідентифікуються.

Бухгалтерське тлумачення трансакційних витрат пояснюється доволі малим державним їх регулюванням, адже в обліку всі класифікації та групування повинні бути чітко визначені на законодавчому рівні. Оскільки витрати необхідні для отримання певних переваг, то такі елементи мають несистематичний характер. Відсутність періодичного їх виникнення ускладнює шляхи розподілу та перенесення на собівартість продукції або включення до загальноновиробничих витрат бізнес-структури.

Графічно це можна представити як зміни трансакційних витрат у розвинених країнах: їх загальна сума компенсації збільшується за рахунок зменшення цих витрат на одиницю продукції (собівартості) (рис. 3.1).

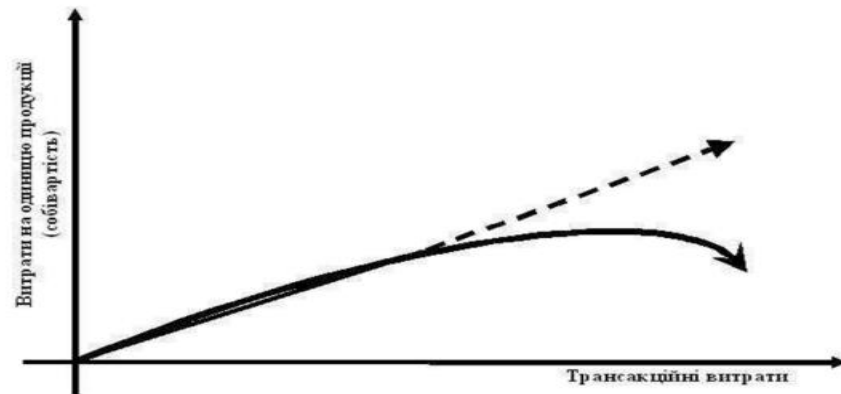


Рис. 3.1 Графік трансакційних витрат в провідних країнах світу

Таке розуміння проблеми ілюструє вартісна модель в економіках розвинених країн (рис. 3.2). На сукупному рівні всіх складових ВВП на одиницю продукції домінує компонент витрат на оплату праці, а компонент трансакційних витрат обмежений інституційними факторами. Ця модель працює за межами неврегульованих ринків. Очевидно, що тенденція і модель, що панують у розвинених країнах випереджують наукові дослідження та показують самоврегульованість ринковими факторами.

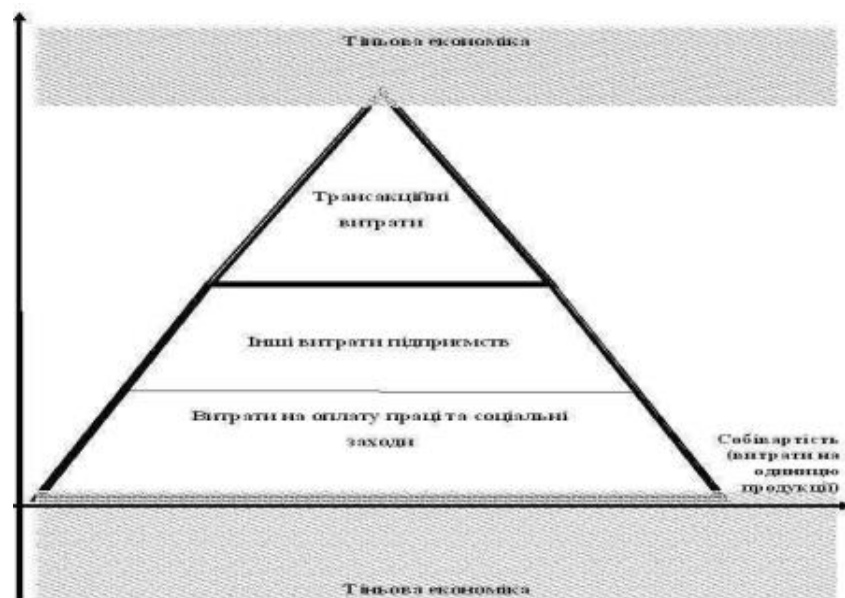


Рис. 3.2 Схема витрат в прогресивних країнах світу

Проте на пострадянському просторі, а особливо в Україні, ситуація з трансакційними витратами складається зовсім іншим чином (рис. 3.3). Здебільшого трансакційні витрати потрапляють в тіньову економіку, тому їх ідентифікація значно ускладнюється. Витрати на оплату праці є частиною

тіньової економіки. Виробнича одиниця має непропорційно велику частку трансакційних витрат, а частка заробітної плати та внесків на соціальне страхування незначна. Така ситуація ставить під сумнів здатність української економіки розвиватись за європейською моделлю.

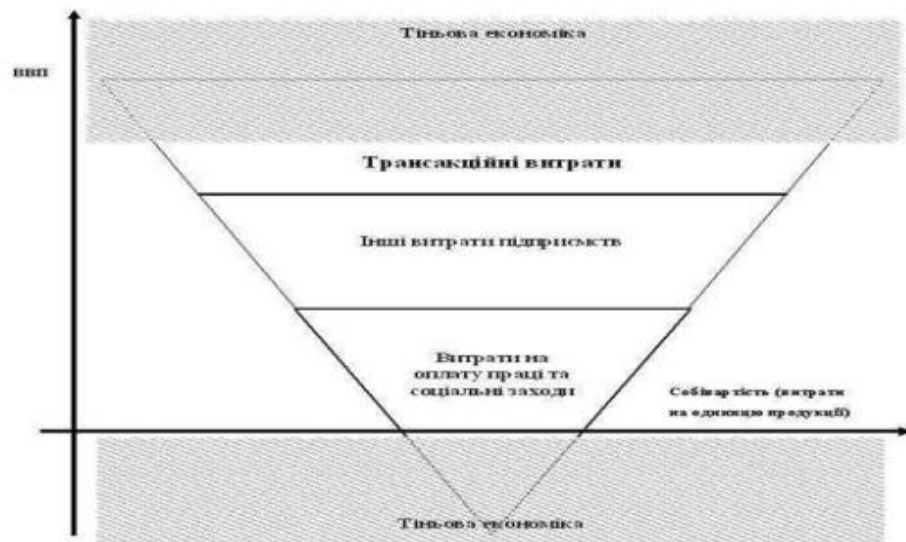


Рис. 3.3. Схема трансакційних витрат у країнах, що розвиваються

Представлена схема трансакційних витрат впливає з принципів ведення бізнесу у країнах з великим обсягом тіньової економіки та значною корумпованістю. Для таких країн отримання позитивної динаміки у розмірі трансакційних витрат розтягується на довгий період, хоча на перший погляд бізнес-структури розвиваються відповідно до вимог часу.

Це свідчить про абсолютну залежність зазначеного вище «прогресу» у розвитку вітчизняного підприємництва та національної конкурентоспроможності з властивостями розвитку держави.

Проводячи дослідження трансакційних витрат обов'язково потрібно враховувати рівень державного регулювання бізнесу, створення умов для добросовісної конкуренції, державної підтримки малого і середнього бізнесу, податкові регулювання економіки та інше. Розподіл ринку та відповідальності створюють пігрунття для виникнення трансакційних витрат, тому варто досліджувати саме наявність основних виробників, їх позиціонування на ринку, шляхи досягнення бажаних результатів, можливість комунікації з

споживачам, наявність вільних ніш та інші фактори, що дозволяють зменшити трансакційні витрати.

Висновки до розділу 3

Здійснення контролю за витратами на сучасних підприємствах є важливим для отримання достовірної інформації про них та неможливості перевитрачання ресурсів. Особливої актуальності нормування та контролю витрат питання набуває у складних умовах пандемії, коли бізнес-структури знаходяться в обмежених ресурсах. Для малого бізнесу, який становить основу дослідження, в кваліфікаційній роботі запропоновано способи здійснення контролю трансакційних витрат та шляхи його впровадження.

Для проведення контрольних процедур важливим є розробка чіткого механізму здійснення контролю з виокремленням ряду етапів його проведення. Таким чином для досліджуваного фермерського господарства виокремлено ряд етапів. На першому відбувається вибір витрат які для підприємства відносяться до трансакційних. Цей етап передбачає вивчення їх структури, принципів роботи бізнес-одиниці, формування їх розподілу та призначення.

На другому етапі відбувається розробка методики їх контролю та апробація результатів на окремих групах витрат. Для досліджуваної категорії велику складність становить відсутність чіткого розмежування трансакційних витрат згідно національних стандартів. Тому кожне підприємство користується власними розробками та напрацюваннями.

Третій – результативний етап, передбачає безпосереднє застосування контрольних процедур та їх адаптацію до змін ринкового середовища. Складність цього етапу полягає у тому, що трансакційні витрати за видами носять одноразовий характер, аз плином часу повинні пристосовуватись до вимог ринкового середовища. Тому запропоновані класифікації на

підприємстві швидко втрачають актуальність та потребують постійного доопрацювання.

Виникнення трансакційних витрат у значній мірі залежить від ринкового середовища існування бізнесу. А характер ринкового середовища у значній мірі регулюється інституційними структурами держави. Саме тому держава має безпосередній вплив на розмір та частоту трансакційних витрат і може за допомогою нормативно-правового регулювання здійснювати вплив на їх виникнення. Проводячи дослідження трансакційних витрат обов'язково потрібно враховувати рівень державного регулювання бізнесу, створення умов для добросовісної конкуренції, державної підтримки малого і середнього бізнесу, податкові регулювання економіки та інше.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження стосовно обліку та контролю трансакційних витрат вітчизняних підприємств сформовано ряд висновків.

1. Витрати є невід'ємною складовою основної діяльності бізнес-структури, адже саме вони дозволяють проводити діяльність, яка в майбутньому зможе надати економічні вигоди. В науковій літературі вчення про витрати знаходило відображення ще у працях стародавніх часів. Із вимогами часу наука про витрати значно розвинулась. Проте основною її характеристикою є орієнтація на запити користувачів інформації та адаптація до можливостей облікових систем.
2. Ефективність управління витратами у значній мірі залежить від правильної їх класифікації. Формування чіткої класифікаційної схеми дозволить розробити ефективну методикку управління та сприятиме покращенню діяльності бізнес-організації.
3. Збільшення частини трансакційних витрат в сукупності витрат підприємства приводить до потреби здійснення конкретної оцінки витрат з ціллю їх наступної оптимізації. Тому, щоб точно оцінити трансакційні витрати підприємства та проаналізувати їх рівень, динаміку та структуру на певний період часу необхідно розрізняти склад цих витрат відповідно до чинних статей бухгалтерського обліку.
4. Важливою складовою ефективної системи управління підприємством є створення надійної облікової системи. Розробка чіткого розмежування витрат у загальнім інформаційнім потоці дає інформацію, необхідну для управління підприємством та оцінки його діяльності шляхом визначення фінансових результатів.
5. Результативність управління підприємством в цілому підвищується шляхом надання інформації про понесені витрати та наслідки основної діяльності в інших функціональних сферах і підсистемах (аналіз, планування, контроль). Цей зворотний зв'язок реалізується за допомогою спеціального програмного забезпечення та дозволяє

- оперативно оцінити ефективність системи і запобігти перевитратам за допомогою нормативних чи організаційних рішень.
6. Розмір трансакційних витрат кожного року значно зростає. Це пов'язано з особливостями ринкових умов та необхідністю все більше докладати зусиль для пошуку клієнтів. Тому вивчення структури окреслених витрат та розширення інформаційного поля управління ними сприятиме недопущенню їх нераціонального виникнення, підвищенню їх продуктивності та збільшенню інформаційного поля для управління.
 7. В ринкових умовах ведення бізнесу особливої важливості набувають здатність підприємства контролювати розмір витрат та знаходити оптимальну величину їх існування. Особливо це стосується такої складної категорії як трансакційні витрати, адже їх розмір має дозволяти відбуватися операції, проте обсяги не повинні створювати занадто велике збільшення вартості продукції. Важливим є дотримання їх оптимального розміру.
 8. Виникнення трансакційних витрат містить тісний зв'язок з особливостями соціально-економічного становища в державі. Найперше це пов'язано з рівнем конкуренції, насиченістю ринку, державними програмами регулювання. Тому роль держави при виникненні трансакційних витрат є значною, особливо в теперішніх умовах нестабільності економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алиев В. Г. Теория организации. Москва : Экономика, 2003. 431 с.
2. Аналіз господарської діяльності: опорн. консп. лекцій / уклад. Кизилов Г. І., Кизилова Л. О. Харків : ХНАМГ, 2009. 144 с.
3. Андриющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект. *Економічна теорія та історія економічної думки*. 2007. № 5. С. 3–7.
4. Бабіч І. І., Дацюк А. А. Облікова політика в частині обліку витрат виробничих підрозділів сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси*. 2020. № 4. С. 5-9
5. Базалієва Л.В. Науково-теоретичні та методичні основи управління трансакційними витратами підприємства. : монографія / за заг. наук. ред. Л.В. Базалієва. Харків: Вид. ХНЕУ, 2009. 164 с.
6. Бородкін О. С. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №3. С. 32–41.
7. Булеєв І.П. Підприємство у системі суспільних відносин: інституційний аспект : монографія / за заг. наук. ред. І.П. Булеєв. Донецьк, Ін-т економіки промисловості. 2006. 424 с.
8. Бутук А. І. Економічна теорія : підруч. Альмерія : Вікар, 2003. 668 с.
9. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві: монографія / за заг. наук. ред. Т. Войтенко, Н. Вороная. Харків : «Фактор», 2015. 268 с.
10. Врублевский Н. Д. Управлінський облік витрат виробництва : теорія та практика: підруч./ за заг. ред. Н. Д. Врублевський. Москва : Фінанси і статистика 2005. 352.
11. Гончарова Н.О. Концепти обліку трансакційних витрат. *Сучасні вимоги до обліку та контролю в контексті глобалізації*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. Одеса: ОДЕУ, 2009. С. 258

12. Гуцаленко Л. В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 352 с.
13. Друри К. Введення в управлінські та виробничий облік : підруч. Москва : Юніті, 2008. 244 с
14. Дубініна М. В., Боева О. В. Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси*. 2014. № 4(66). С. 17–24.
15. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи її вирішення. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 3. С. 19–22.
16. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. 454 с.
17. Замазій О.В. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання. *Научные труды ДонЕТУ*. 2004. № 70. С.95-100.
18. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291 від 30.11.99 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом Мінфіну №291 від 30.11.99 р. (із змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
20. Камінська Т. Г. Внутрішній контроль кругообороту капіталу підприємства в умовах інтеграційних процесів. *Бізнес Інформ*. 2014. № 2. С. 271–276.
21. Кірейцев Г. Г. Облікова політика підприємства. Бухгалтерія в сільському господарстві. 2000. № 4. С. 2–6.

22. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.

23. Коломоєць Т. О., Лютіков П. С. Державний контроль в галузі чорної металургії в Україні: організаційно-правовий аспект. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2009. 216 с.

24. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монографія / Є. В. Мних, С. В. Бардаш, О. А. Шевчук та ін.; К. : КНТЕУ, 2011. 452 с

25. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання і умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія. Київ : ДП "Інформ.-аналіт. агенство", 2007. 395 с.

26. Кулик Р. Р., Новак Ю. Р. Концептуальні підходи до оцінювання фінансової безпеки бізнес-системи. *Світ фінансів*, 2017. Випуск 2. С. 38–47.

27. Кундеус О. М. Критичний аналіз теоретичних підходів до трактування витрат в економічній літературі. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р. : ТНЕУ, 2014. С. 79-81.

28. Лень В. С., Гливенко В. В. Облікова політика та її складові. *Облік і фінанси*. 2019. № 2(84). С. 26-35.

29. Литвиненко В. С. Трансакційні витрати як інноваційний об'єкт обліку й контролю. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2013. № 181. С. 150–155.

30. М. С. Кузів, Н. П. Михайлишин, Н. В. Гудзь, О. М. Берестецька *Облік в галузях промисловості : навч. посіб.* Тернопіль: ТНЕУ, 2011. 222 с

31. Матвєєва О.Л. Економічний механізм функціонування витрат у сучасній економічній системі: : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.01 Чебоксари, 2008. 23 с
32. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132.
33. Мних Є. В. Економічний аналіз : підруч. Київ : Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
34. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про подання електронної податкової звітності» № 233 від 10.04.2008 р. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws show/z0320-08](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0320-08).
35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом МФУ від 07.02.2013 №73
36. Панженська І.Г. Методика обліку трансакційних витрат. *Бухгалтерський облік*. 2006. № 19. С. 62–64.
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. Наказом МФУ від 31.12.99 № 318.
38. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2005. 628 с.
39. Сапожнікова Н.Г. Розвиток методології та практики корпоративного обліку та звітності: : автореф. дис. ... канд. екон. наук :08.00.12. Вороніж, 2009. 48 с.
40. Сидоренко Р. В. Класифікація звітності підприємства в сучасних умовах господарювання. *Облік і фінанси*. 2012. № 9. С. 135-141.
41. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посіб. / за заг. ред. А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. Київ : Центр навчальної літератури, 2010. 120 с

42. Управлінський облік : навч. посіб. / за заг. ред. Г.О. Партин, А.Г. Загородній, А.І. Ясінська, Т.І. Воскресенська. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. 340 с.

43. Фишер Т. М. Координация управления качеством в свете теории транзакционных издержек. URL: <http://www.ptpu.ru>.

44. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / за заг. ред. Б. М. Литвина, М. В. Стельмаха. Київ : «Хай-Тек Прес», 2014. 336 с.

45. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.І: : монографія. Харків ВД «ІНЖЕК», 2007. 368 с.

46. Шепеленко О.В. Транзакційні витрати у перехідній економіці: проблеми теорії та практики: : монографія. Донецьк: Донецький нац. ун-т економіки та торгівлі шимені Михайла Туган-Барановського, 2007. 360 с.

47. Шигун М.М. Методичні підходи до бухгалтерського обліку транзакційних витрат. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2009. № 3. С. 30–35.

48. Шматковська Т. О., Ярош В. В. До проблематики організації системи внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2014. Випуск 25. С. 200–205

49. Юрченко О. А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності. *Економічний часопис-XXI*. 2013. № 1–2(2). С. 52–56.

50. Ющак Ж.М. Транзакційні витрати у вітчизняній обліковій системі: XXI століття—нове уявлення майбутнього. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2009. № 1. С. 155-163.