

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

На правах рукопису

**Бонарев Володимир Валерійович**

**УДК: 657.47**

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

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

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Науковий керівник  
доктор економічних наук, професор  
М. С. Пушкар

Тернопіль – 2016

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b>	3
<b>Розділ I. Теоретичні основи трансакційних витрат та їх класифікація</b>	11
1.1. Інституційна теорія та її вплив на розвиток обліку	11
1.2. Трансакційні витрати як економічна категорія й об'єкт обліку та аналізу	28
1.3. Критерії класифікації трансакційних витрат	41
Висновки до розділу 1	58
<b>Розділ II. Моделювання інформації про трансакційні витрати в системі обліку</b>	60
2.1. Моделювання організації обліку трансакційних витрат	60
2.2. Методика збору та обробки інформації про трансакційні витрати у системі обліку	90
2.3. Управлінський облік трансакційних витрат	111
Висновки до розділу 2	125
<b>Розділ III. Інструментарій аналізу та внутрішнього контролю трансакційних витрат</b>	128
3.1. Аналіз трансакційних витрат цегельних підприємств	128
3.2. Оптимізація трансакційних витрат за методикою функціонально-вартісного аналізу	150
3.3. Внутрішній контроль трансакційних витрат і прийняття управлінських рішень	173
Висновки до розділу 3	186
<b>Висновки</b>	188
<b>Список використаної літератури</b>	192
<b>Додатки</b>	220

## ВСТУП

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

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

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

Важливий внесок у розробку питань щодо облікового відображення та аналізу трансакційних витрат зробили такі вчені, як: К. Боримська, О. Борович, О. Власенко, Н. Гончарова, В. Жук, З. Задорожний, О. Замазій, Г. Козаченко, В. Кокоревич, Т. Корнєєва, Т. Кувалдіна, Н. Лабінцев, В. Литвиненко,

О. Матвєєва, В. Милошик, І. Панженская, М. Пушкар, І. Садовська, Н. Сапожнікова, С. Тимофіїв, О. Шепеленко, М. Шигун, Ж. Ющак. Пропри це узагальнена концепція обліку й аналізу таких витрат на даному етапі відсутня. Потребує дослідження сутність трансакційних витрат та їх класифікація з облікової точки зору, порядок збору й обробки даних у системі обліку, зокрема управлінського, методика аналізу цих витрат на підприємствах цегельної галузі.

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

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертацію виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету за держбюджетною темою «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в глобальному інформаційному суспільстві» (державний реєстраційний номер 0114U001087), а також за темою «Система контролю для економічної безпеки підприємств у конкурентному середовищі» (державний реєстраційний номер 0111U008609), в межах яких розглянуто облік та систему внутрішнього контролю, розроблено модель обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності і організаційно-інформаційну модель системи внутрішнього контролю трансакційних витрат.

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

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційної роботи полягає у розробці моделі обліку та аналізу трансакційних витрат, яка ґрунтується на теоретичних засадах теорії Р. Коуза, О. Вільямсона, Д. Норта та інших, для її

практичного застосування на підприємствах цегельної промисловості України як основи підвищення ефективності функціонування бізнесу в ринковому середовищі.

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

- розкрити значення трансакційних витрат як економічної категорії та об'єкта обліку й аналізу, що дозволить виокремлювати їх із загальної сукупності витрат підприємства для ефективнішого управління ними;

- розробити критерії класифікації трансакційних витрат на підприємствах цегельного виробництва з метою підвищення рівня інформованості працівників системи управління щодо тенденцій поведінки таких витрат;

- запропонувати модель обліку трансакційних витрат, яка покращить ефективність діяльності підприємства;

- визначити порядок збору даних й обробки інформації в системі обліку трансакційних витрат, що дозволить отримувати деталізовану й оперативну інформацію для прийняття рішень користувачами;

- розробити модель управлінського обліку трансакційних витрат з метою прийняття оперативних, тактичних та стратегічних рішень, спрямованих на контроль і оптимізацію витрат підприємства;

- доповнити форми фінансової звітності Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) та Примітки до річної фінансової звітності інформацією про трансакційні витрати, що буде цінним для користувачів цієї інформації;

- розробити порядок аналізу господарської діяльності в частині трансакційних витрат з метою їх контролю керівниками підрозділів підприємства;

- сформулювати комплекс економіко-математичних моделей трансакційних витрат, який дозволить визначити вплив таких витрат на показники діяльності підприємства;

– розробити модель здійснення внутрішнього контролю трансаційних витрат на цегельних підприємствах з метою оптимізації цих витрат та покращення діяльності суб'єктів господарювання.

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

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

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

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

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у розробці теоретико-методичних та практичних положень щодо обліку й аналізу трансаційних витрат на основі моделювання, що дозволяє створити для системи управління

інформаційну базу в частині цих витрат з метою ефективного функціонування цегельних підприємств на ринку будівельної індустрії. Результати дослідження, які містять наукову новизну, є такими:

*вперше:*

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

*удосконалено:*

– класифікацію трансакційних витрат на підприємствах цегельного виробництва через виділення таких критеріїв, як: вид діяльності (операційна, фінансова та інвестиційна), спосіб виявлення фактів господарської діяльності (явні та приховані), періодичність (постійні та разові), господарські процеси (постачання, виробництво, збут, інвестування), технологія виробництва (кар'єрне господарство, приймальне відділення, формувальне відділення, сушильно-обпалювальна ділянка, відділ збуту, відділ маркетингу, юридичний відділ тощо), сфера відповідальності (технолог, механік, енергетик, економіст, менеджер та ін.);

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

– форми фінансової звітності Звіт про фінансову результати (Звіт про сукупний дохід) і Примітки до річної фінансової звітності в частині

відображення у відповідних рядках інформації про трансакційні витрати, що дозволяє покращити аналіз господарської діяльності підприємства;

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

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

*отримало подальший розвиток:*

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

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

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



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

Наукові результати дисертаційної роботи знайшли практичне застосування в діяльності цегельних підприємств, зокрема:

- пропозиції з організації обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності впроваджено в практичну діяльність на СВП «Завод Прокерам ТОВ «Голд Кераміка» (довідка №76/1 від 14.08.2015 р.);

- схему організації управлінського обліку трансакційних витрат прийнято до впровадження у ТзОВ «Солонсько» (довідка №61 від 16.09.2015 р.);

- методику збору та обробки інформації про трансакційні витрати за допомогою відомостей застосовано в практичній діяльності ПАТ «Чернівецький цегельний завод №1» (довідка №89 від 02.09.2015 р.);

- систему обліку за сферами відповідальності впроваджено в практичну діяльність ТОВ «Бережанський цегельний завод «Керамік» (довідка №14 від 20.08.2015 р.).

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

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

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дисертації доповідались на 8 міжнародних науково-практичних конференціях; «Aktuální vymožnosti vědy – 2011» (27 червня – 05 липня 2011 р, м. Прага), «Сучасний соціокультурний простір 2011» (22–24 вересня 2011 р., м. Київ), «Актуальні проблеми сучасної науки» (24–26 жовтня 2011 р., м. Київ), «Сучасна економічна

динаміка в контексті парадигми економічного розвитку Й. А. Шумпетера» (14–15 жовтня 2011 р., м. Чернівці), «Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України» (27–28 жовтня 2011р., м. Тернопіль), «Teoretyczne i praktyczne innowacje w państwie» (28–30 квітня 2012 р., м. Гданськ), «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління» (24–28 травня 2013 р., м. Судак), «Розвиток національної економіки: теорія і практика» (3–4 квітня 2015 р., м. Івано-Франківськ) та всеукраїнській науково-практичній конференції «Реорганізація інституційної архітектури в посткризовий період розвитку економіки» (14–16 квітня 2011 р., м. Чернівці).

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

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

# РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

## 1.1. Інституційна теорія та її вплив на розвиток обліку

Наприкінці ХІХ ст. – на початку ХХ ст. у своїх працях представники неокласичного напрямку всебічно досліджували процеси формування витрат виробництва на основі вивчення різних типів ринкових структур в умовах ринків ресурсів та благ.

Неокласичний підхід до дослідження і пояснення процесів формування й механізмів мінімізації витрат фактично вичерпує свої можливості. В еволюції теорії витрат його починає замінювати інституціоналізм. Термін «інституціоналізм» вперше використав американський вчений У. Гамільтон» у своїй праці «Інститут» у журналі «Американське економічне ревю» [265] в 1918–1919 рр. Цей термін походить від слів «інституція» (звичай, порядок, традиція) та «інститут» (порядок, що набуває форми закону або установи) [91].

Взагалі кажучи, інституціоналізм – своєрідний напрям в економічній науці. При проведенні аналізу представники цього підходу не лише використовують проблеми економічного характеру, а й, пов'язують їх з іншими проблемними ланками (соціального, політичного, етичного, правового характеру тощо) [82].

Традиційний, або «старий», інституціоналізм є одним з найбільш давніх напрямків в інституційній економічній теорії, який тією чи іншою мірою став фундаментом для розвитку всіх шкіл інституційної економіки, які виникли в майбутньому. Цей процес можна пояснити тим, що інституціоналізм має багато течій, які поступово почали здійснювати значний вплив на економічну теорію і набули визнання та поширення у світовій економічній науці [60, с. 39].

Інституціоналізм сформувався як опозиційне вчення в економіці, а його прихильники намагалися відобразити у схемах не тільки формальні моделі й суворі логічні схеми, а і життєвий процес у його багатоманітності. До того ж

вони використовували права власності як інструмент аналізу, заперечували ідеальний характер ринку та суттєво змінили акцент щодо повноти інформації й абсолютної раціональності агентів, які діють на ринку [96, с. 24]. Основні ідеї «старого» інституціоналізму висвітлено у дослідженнях економістів, зокрема: Т. Веблена [278], У. Мітчела [272], Дж. Кларка [254] і Дж. Коммонса [257].

Інституціоналісти не вважали за доцільне застосовувати абстрактний метод класиків, хоча й не заперечували його. На їхню думку, максимально формалізована та універсальна неокласична картина реальної економічної дійсності, в тому числі у сфері формування витрат, не є помилковою, але вона однозначно вирізняється спрощеністю і збідненістю. Тому інституціоналісти критикували неокласиків за те, що останні відмовились від аналізу поведінки людини як особистості, яка перебуває в певному суспільному середовищі, а також за схематизм та відірваність від реальності.

Теоретичними постулатами «старого» інституціоналізму є такі:

- ✓ Критичний аналіз ортодоксальних теорій, побудованих на розробці альтернативних програм.
- ✓ Зведення основних завдань економічної науки до «розуміння» процесів функціонування господарства, а не до їхнього прогнозування і передбачення.
- ✓ Спроба інтегрування економічної теорії з іншими суспільними науками: соціологією, психологією, антропологією, юриспруденцією тощо.
- ✓ Заперечення принципу оптимізації. Підприємства розглядаються не як максимізатори (мінімізатори) критерію оптимізації, а як ті, які бережуть традиційні «звички».
- ✓ Намагання вивчати не стільки функціонування системи, скільки її розвиток (трансформацію капіталізму).
- ✓ Спростування методологічного індивідуального підходу. Діяльність індивідуально взятих суб'єктів господарювання загалом визначається економічною ситуацією взагалі, а не навпаки.

✓ Аналіз економічних відносин не з позицій розрізнених дій так званої економічної людини, а з позицій організації суспільства, держави.

✓ Намагання посилити суспільний контроль над бізнесом та визнання необхідності втручання держави в економіку.

Формування інституціоналізму охоплює кілька етапів. Еклектизм і строкатість, характерні для цієї течії, зумовили утворення в її межах різноманітних напрямів. Передусім можна виділити ранній, або довоєнний, інституціоналізм та неоінституціоналізм. Ранній інституціоналізм охоплює чотири основні напрями: 1) соціально-психологічний (Т. Веблен «Теорія бездіяльного класу: економічне дослідження інституцій» (1899 р.) [279; 45], «Теорія ділового підприємства» (1904 р.) [281], «Інженери і система ціноутворення» (1921 р.) [280]); 2) соціально-правовий (Дж. Коммонс «Розподіл багатства» (1893 р.) [260], «Правові основи капіталізму» (1924 р.) [259], «Інституціональна економіка. Її місце в політичній економії» (1934 р.) [258], «Економічна теорія колективних дій» (1950 р.) [261]); 3) емпіричний (кон'юнктурно-статистичний) (У. Мітчелл) [272]; 4) теорія монополістичної конкуренції (Д. Робінсон [275], Е. Чемберлін [253], Й. Шумпетер [237]).

Отже, інституціоналізм слугує основою для досліджень: Дж. К. Гелбрейта (соціальний напрям), Р. Коуза (теорія трансакційних витрат, або економічна теорія прав власності), Дж. М. Б'юкенена (теорія суспільного вибору), М. Надлера (теорія «народного капіталізму»), Г. Мілза (концепція «колективного капіталізму»), Р. Арона, Е. Гауглера і Дж. К. Гелбрейта (концепція «соціального партнерства»), У. Ростоу та П. Друкера (концепція «індустріального суспільства») [236, с. 13–14].

Р. Буайе, Е. Бруссо, О. Фавро, зокрема, вказують: «Практично всі неортодоксальні економічні школи є інституціоналістичними... а те, що на сьогодні залишилося від великої традиції класичної політичної економії, на найбільш загальному рівні виражається через положення інституціоналізму» [41].

Один з провідних напрямів економічної думки із середини 1970-х рр. – це неінституціоналізм. Основними представниками неінституційної школи інституціоналізму вважають таких вчених, як Р. Коуз, Д. Норт, О. Вільямсон та ін. Загальними установками, що стали основою неінституціоналізму, є соціальні інститути, які мають значення і піддаються аналізу за допомогою стандартних інструментів економічної теорії [223].

Для представників неінституціоналізму характерне таке твердження: «Інституції мають значення». Інакше кажучи, ці дослідники дотримуються думки, що інституції впливають на результати функціонування й динаміку економіки. Людська поведінка не характеризується повною (всеохопною) раціональністю, а важливими її характеристиками є обмежена раціональність та опортунізм [93, с.121].

Порівняння основних напрямів досліджень «старого» інституціоналізму і неінституціоналізму поадно у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика основних напрямів досліджень  
«старого» інституціоналізму та неінституціоналізму

Ознака	«Старий» інституціоналізм	Неінституціоналізм
Предмет дослідження	протиставлення реально існуючих антиподів бізнес-індустрія (Т. Веблен); право-бізнес (Дж. Коммонс)	взаємообумовленість (ієрархія (фірми) – контрактність (ринку) (Р. Коуз); організація – контракти (О. Вільямсон); формальні й неформальні правила – економічний розвиток (Д. Норт)
Об'єкт аналізу	складові інституціонального середовища	трансакційні витрати
Метод аналізу	індуктивний метод	дедуктивний метод
Володіння інформацією	неповна інформація	повна інформація
Основна увага	на дії колективів із захисту інтересів індивіда	на незалежного індивіда, який сам вирішує, членом яких колективів йому бути
Роль держави	ключова роль	ідеї ослаблення дії держави на ринкову економіку за допомогою самої держави
Права власності	важливість прав власності	важливість прав власності

Джерело: розроблено автором

Отже, в неінституціональній економіці основну увагу приділяють економічним відносинам, що виникають усередині організації. До основних

фактів у неінституціональній економіці належать: трансакційні витрати, права власності та контрактні відносини. Водночас вказується, що сукупні затрати на виробництво продукції складаються не лише з трансформаційних (звичайних витрат на переробку сировини в кінцевий продукт), а й з трансакційних витрат, основою яких стоять витрати на збір інформації та забезпечення функціонування бізнесу [51].

У неінституціональній економіці розглядається ширший спектр форм власності й контрактних форм, на основі яких здійснюється обмін. Поряд з приватною власністю аналізуються також інші форми власності, порівнюється їхня ефективність у забезпеченні угод на ринку. При цьому виводиться поняття інформаційних витрат, пов'язаних з пошуком і отриманням інформації про угоди та ситуацію на ринку, і допускається існування трансакційних витрат за здійснення угоди [92].

Певною мірою узагальнення інституційного підходу до тлумачення економічної природи фірми та здійснюваних нею трансакційних витрат можна знайти у працях Р. Коуза «Природа фірми» (1937 р.) і «Проблеми соціальних витрат» (1960 р.). Одним з найважливіших здобутків цього вченого полягає в тому, що він визначив та ввів у науковий обіг таку категорію, як трансакційні витрати (витрати на пошук інформації про ціни, попит, пошук партнерів, укладання контрактів тощо). Це зумовило виникнення в інституціоналізмі так званого контрактного підходу до теорії інститутів, у результаті застосування якого утворилася нова міждисциплінарна наука на основі поєднання права, економічної теорії й організації [103].

Базовими одиницями аналізу в теорії трансакційних витрат визнано акт економічної взаємодії, угоду і трансакцію. При цьому традиційно економічне трактування трансакції застосовується як для обміну товарними цінностями й юридичними заборгованостями, так і для контрактів (короткострокового та довгострокового термінів) [44, с. 125].

Ознаки і види трансакцій [12] подано на рис. 1.1.

Ознака	Види трансакцій
щодо унікальності ресурсів	загальні або специфічні
за терміном дії	короткострокові або довгострокові
за повторюваністю	одноразові або регулярні
за залежністю від непередбачуваних майбутніх подій	слабкі або сильні
ефективний контроль за виконанням учасниками взятих на себе зобов'язань	легкий або важкий
за пов'язаністю з іншими угодами	автономні або тісні

Рис. 1.1. Ознаки та види трансакцій

Трансакції можуть бути таких типів [257]:

- торгова (ринкова) трансакція, під час якої відбувається обмін правами власності без створення нової вартості. Вона характерна саме для ринків;
- трансакція управління. Основним її аспектом є взаємозв'язок «управління – субординація». Такі трансакції виникають у зв'язках між працівниками всередині підприємства, а кінцевий їхній підсумок полягає у забезпеченні достатку, а не його обміні. Цей тип трансакцій відповідає відносинам найму.

До торгових трансакцій належать:

- ф'ючерси (документ, який засвідчує зобов'язання придбати (продати) актив через встановлений строк після підписання угоди за ціною, вказаною у контракті) [73, с. 238];
- опціон (документ, який засвідчує право придбати або продати актив на визначених умовах у майбутньому з фіксацією ціни на час укладання такого опціону) [191];
- форвард (документ, який засвідчує зобов'язання придбати (продати) актив у визначений час і на визначених умовах у майбутньому з фіксацією цін продажу під час укладання контракту) [73, с. 334].



Відмінність між ринковими трансакціями та трансакціями управління полягає у тому, що під час трансакції управління здійснюється обмін благ на відповідну діяльність і застосовується певне обмеження свобод, тобто відбувається обмін влади на дохід. Розбіжності, які виявляються при цьому, регулюються: наказами уповноважених осіб, дисциплінарними стягненнями або подібними методами, що є неможливими на ринку; встановленням між контрагентами переважно довгострокових відносин, які передбачають проведення систематичних трансакцій [202, с. 121–122].

Згідно з теорією Р. Коуза, фірма розглядається як процес вільного прийняття рішення, що здійснюється на основі певного об'єднання угод без детального уточнення всіх зобов'язань. Це дає змогу менеджерам та адміністративному персоналу маневрувати у прийнятті рішення. Таким чином, фірма формується з великої сукупності угод, тобто виграшних контрактних взаємовідносин. З цього випливає, що будь-яка організаційна структура фірми визначається певною побудовою контрактних відносин, а відповідно, і винятковим делегуванням прав та обов'язків працівникам підприємства [103]. Таке відкриття згаданого вище науковця спонукало вчених до активізації досліджень у цій галузі мікроекономіки, зокрема щодо пояснення моделі фінансових посередників.

На основі цього підходу Р. Коуз формулює визначення фірми, яке вперше в історії економічної науки може стати реальною альтернативою класичній теорії фірми. Відповідно до класичної теорії, фірма є процесом перетворення залучених ресурсів на створювані блага. Очевидні недоліки такого визначення виявляються у його технологічному характері й акцентуванні винятково на виробничій ефективності, тобто на зіставленні обсягів продуктів і ресурсів [255].

На противагу цьому підходу, Р. Коуз стверджує, що фірма – це сукупність угод між власниками залучених ресурсів, які (угоди) укладаються на основі зіставлення трансакційних витрат. Таке визначення, на відміну від класичного, має не технологічний, а комерційний характер та дає змогу більш повно використовувати поняття економічної ефективності [103].

У ринковому середовищі інформація про ділових партнерів і наявність того чи іншого товарно-матеріального продукту, ціна на який в інформаційному просторі дуже різна, а має велике значення, з розвитком ринкової системи обсяг цієї інформації та складність її розуміння лише зростають. Пошук такої інформації (щодо цін, попиту, пошуку партнерів тощо) потребує великих витрат, які Р. Коуз назвав трансакційними.

У своїй праці «Проблема соціальних витрат» (1960 р.) [256] Р. Коуз розкрив новий напрям дискусії про значення прямої взаємодії між фірмами й домогосподарствами. Цей дослідник вперше взяв до розгляду затрати на досягнення і підтримку контрактів між економічними агентами та положення про майнові права. Результати, які він одержав, підтверджують, що багато законів не мають реального значення при нульових витратах з діловодства. Р. Коуз обґрунтовує, що взаємозв'язки між фірмами можна налагоджувати шляхом укладання простих контрактів, тобто практично на ринку, за допомогою роботи тільки менеджерів без втручання дирекції підприємства. Інакше кажучи, інституціональна структура економіки пояснюється відносними витратами різних інституціональних угод у поєднанні із зусиллями сторін отримати мінімум загальних витрат.

Інший спосіб одержання інформації про те, що, як і для кого виготовляти – це ієрархія. Кожен рівень ієрархії потребує специфічної інформації для відстежування процесів. Прикладом ієрархічного порядку був соціалізм, де панувала командно-адміністративна система, а всі накази щодо виробництва й розподілу ресурсів віддавала держава через систему державних органів та партійних інституцій. Ієрархічне регулювання здійснюється у будь-якій фірмі, де керівник віддає накази своїм підлеглим. У фірмі працівники не займаються пошуком інформації, вони одержують наказ. Це забезпечує скорочення трансакційних витрат. Таку саму роль виконує й держава. Відповідно, може скластись враження, що саме ієрархія, тобто централізоване керівництво, більш ефективна, бо вона потребує менших трансакційних витрат. Насправді це твердження є правильним тільки щодо фірми. Що ж стосується держави, то вона

взагалі не може здійснювати ефективне регулювання всіх економічних процесів. В одному центрі неможливо сконцентрувати всю необхідну інформацію про наявність ресурсів, їхнє використання, попит, смаки споживачів тощо. Отже, порушувати питання про те, що краще: спонтанне регулювання (ринок) чи ієрархія (фірма, держава) – неправомірно. Це питання слід вирішувати з позиції економії трансакційних витрат. Щоправда, варто мати на увазі, що це не єдиний критерій, але з економічного погляду надзвичайно важливий.

Укладення угоди можна провести за наявності двох умов: по-перше, необхідно чітко визначити права власності; по-друге, вартість укладеної угоди (договору) має бути порівняно невисокою. Якщо розміри негативних ефектів доволі значні (наприклад, будівництво великого підприємства із шкідливим виробництвом), то в такому разі доцільно залучати до участі державу.

Передача прав власності опосередкована формальним договором або для більшості поточних угод – неформальною контрактною угодою [96, с. 24]. Існують три основних типи контрактів: класичний, неокласичний і зобов'язальний [99; 208].

Класичний контракт має безособовий характер, його учасником може бути будь-яка особа. В ньому вказуються чітко обговорені пункти, зазначаються санкції за порушення положень контракту та всі спори щодо нього вирішуються в суді. Після виконання угоди він припиняє свою дію. Неокласичний контракт – довгостроковий контракт в умовах невизначеності. Цим контрактом у разі виникнення непередбачуваних подій, спорів, непорозумінь передбачено залучення третейської сторони, рішення якої зобов'язуються виконати. Отже, цей вид контракту охоплює відносини трьох сторін. Умовою підписання зобов'язального контракту є довгострокові виграшні взаємовідносини між сторонами.

Підвищення ефективності функціонування економіки забезпечується існуванням правових норм й їхнім дотриманням. Зв'язок між юридичними нормами (правами власності) та трансакційними витратами Р. Коуз відобразив у своїй теоремі. Вона, зокрема, стверджує: «Якщо права власності чітко визначені

і трансакційні витрати дорівнюють нулю, то розміщення ресурсів (структура виробництва) залишатиметься незмінним та ефективним, незалежно від змін у розподілі прав власності». Однак функціонування економіки без трансакційних витрат неможливе. Тому не випадково американський економіст Дж. Стіглер [276] наголошував, що світ з нульовими трансакційними витратами такий самий страшний, як природний світ без тертя.

На думку Р. Коуза, трансакційні витрати і права власності мають важливе значення для ефективної роботи ринку. Він виявляє здатність ринку до саморегуляції, тобто усунення екстерналій (зовнішніх ефектів), якщо права власності точно зазначені та виконуються фірмою і трансакційні витрати незначні. Той, хто спричиняє ці «ефекти» (екстерналії), часто змушує населення збільшувати витрати на охоронні заходи, але далеко не завжди компенсує їх [102]. Цей науковець довів помилковість теоретичних висновків А. Пігу про нездатність ринкової системи вирішити таку проблему, оскільки зовнішні ефекти неможливо оцінити. На базі концепцій трансакційних витрат та прав власності Р. Коуз показав, як можна без вторгнення держави трансформувати у внутрішні витрати учасників трансакції зовнішні ефекти. Державне вторгнення не завжди бажане. Ефективність вторгнення держави буде високою тоді, коли витрати, пов'язані з нестабільністю ринку, більші за витрати державного вторгнення.

Так, О. Вільямсон поглибив інституційну теорію дослідженням категорії опортунізму, який він трактує як підступну й нерациональну (девіантну) поведінку, свідоме намагання індивідів діяти всупереч укладеним угодам, ухилятися від виконання обов'язків, що значно збільшує витрати на укладання та обслуговування угод [142, с. 141].

У своїй ранній праці «Ринки та ієрархії», опублікованій у 1971 р., цей вчений розробив детальну теорію фірми, згідно з поглядами Р. Коуза. Він стверджував, що організація трансакцій усередині фірми є більш прийнятною порівняно з ринком, якщо трансакції складніші, а фізичні й людські активи специфічні [135]. До того ж суттєвими є витрати від опортуністичної поведінки

учасників ринку, пов'язаних з недобросовісною взаємодією, обманом або здирництвом.

За допомогою трансакційних витрат О. Вільямсон сформував власну теорію, яка дала змогу відповісти на запитання про те, чому значна частина економічних операцій відбувається всередині фірм та ієрархічних структур, а не на ринку. Як доводить цей науковець, трансакційні витрати виникають через своєрідність активів, які є об'єктом здійснення трансакції, циклічність і сумнівність здійснення операцій. Юридично не оформляють здійснення трансакції, якщо вона має загальний, короткостроковий та безумовний характер. При таких трансакціях трансакційні витрати дорівнюють майже нулю, а ринок стає найбільш дієвим інститутом організації роботи учасників.

Головна теза О. Вільямсона полягає у тому, що фірма гарантує оберігання специфічних активів від хабарництва й складних ситуацій за умови налагодження довірливих взаємовідносин. Однак за переваги фірми учасники розплачуються послабленням стимулів до економічної активності, які на конкурентному ринку значно вищі. Таким чином, згаданий вище вчений розробив власну теорію меж фірми, яка розглядає підприємство як особливий механізм вирішення конфліктів. О. Вільямсон зумів довести, що ринки і фірми – це альтернативні структури управління, що відрізняються підходами до вирішення конфліктів інтересів їхніх учасників [47].

Такий погляд на сутність фірми кардинально відрізнявся від принципів класичної й неокласичної економічної теорії, що розглядали фірму як чорну скриньку, яка трансформує входи ресурсів у виходи продукції відповідно до технологічних законів.

Трансакційні витрати визначають межі між окремо взятим ринком та фірмою. Недолік ринків виявляється у тому, що в них виникають витрати, пов'язані з розриванням контрактів і розбіжностями інтересів зацікавлених сторін під час здійснення трансакцій. Недолік фірми – це неправомірні дії з боку адміністративного персоналу, які послаблюють боротьбу між зацікавленими сторонами ринку.

Висновок теорії О. Вільямсона полягає у тому, що схильність економічних агентів проводити трансакції у межах фірми підвищується разом зі зростанням рівня взаємної специфічності їхніх активів.

На відміну від попередників, лауреат Нобелівської премії (1993 р.) Д. Норт при аналізі реальних історичних явищ та подій використовував аналітичний апарат нової інституціональної економічної теорії, зокрема економічної теорії трансакційних витрат. У дослідженні цього науковця [144] розкрито поняття інституції, тобто контрактних утворень, спрямованих на отримання вигід від обміну і розподілу праці, або, інакше кажучи, правил гри у суспільстві. Формально інституції – це створені людьми обмеження, що надають людським взаємовідносинам форми та структурують стимули в галузі політичного, соціального й економічного обміну. Власне, про це йдеться у праці Д. Норта «Трансакційні витрати, інститути та функціонування економіки» (1992 р.).

Згаданий вчений визначає інститути як «правила гри» суспільства, тобто обмеження, які вигадали люди. Вони призначені для спрямування людської взаємодії в певне русло і структурування стимулів у процесі обміну. Отже, економічна поведінка індивідів зумовлюється не тільки інституціональним середовищем, а й їхнім світоглядом [162, с. 15]. Інституціональне середовище – це сукупність основоположних політичних, соціальних та юридичних правил, які утворюють базис для виробництва, обміну і розподілу [207].

Д. Норт чітко розрізняє поняття «інституція» («інститут») й «організація». Інституції можуть бути: а) продуктами людської свідомості (прагматичні, формальні); б) утвореннями, що сформувалися у процесі історичного розвитку (органічні, неформальні).

Цей науковець вказує, що організації, на відміну від інституцій, виконують іншу функцію. В організації гравцями виступають взаємозв'язки між учасниками трансакції та їхня стратегія. На думку Д. Норта, правила призначені для визначення того, як ведеться гра. Мета групи гравців, які дотримуються цих правил, – перемогти у грі, поєднавши при цьому знання, вміння, навички й взаємодопомогу окремо взятого гравця і використовуючи переважно законні

прийоми, а лише деколи – незаконні. Отже, «гравці» є індивідуальними й асоційованими агентами господарської дальності, а «правила гри» – встановленими або такими, що склалися, способами виконання ними соціально закріплених функцій [81, с. 60].

У процесі аналізу спрямованості інституціональних змін (на прикладі історії європейських країн з X ст. по XVIII ст.) цей вчений робить висновок про наявність протистояння державно-бюрократичного апарату та приватного інтересу, що виявляється у зміні правил «економічної гри» і у кінцевому підсумку виливається у своєрідний політичний «торг». Д. Норт аргументує, що лідерами світового економічного розвитку стають тільки ті країни (регіони), інституціональні структури яких розвивалися з урахуванням приватного інтересу та з дотриманням принципу свободи особистості. Він, зокрема, стверджує, що тільки за рахунок еволюційного розвитку складних економічних систем паралельно зістановленням сучасної ринкової інституціональної структури створюються умови для ефективного й цілеспрямованого використання матеріальних ресурсів у національній економіці країни і на всіх її рівнях (у тому числі йі на регіональному рівні). Формуючи соціальне середовище (тенденції його розвитку можна передбачити) та впорядковуючи розподіл інформації (національні, історичні, культурні традиції), інститути сприяють оптимальному розподілу обмежених ресурсів, а у кінцевому підсумку – прогресивному розвитку цивілізації. Д. Норт проводив свої дослідження, беручи за основу синтез дисциплін і враховуючи вплив правових норм, політичних розкладів, історичних підходів, еволюції процесів торгу й теорії ігор.

У формуванні теорії трансакційних витрат та її формалізацію зробили вагомий внесок такі науковці: К. Ерроу, який порівнював трансакційні витрати в економіці з явищем тертя у фізиці; С. Вінтер, М. Демсец і Д. Даймонд, які досліджували трансакційні витрати, пов'язані з різними аспектами взаємодії між економічними агентами. Що стосується вітчизняних вчених, які приділили значну увагу теорії трансакційних витрат, то, перш за все слід назвати С. Архієреєва, який досліджував трансакційні витрати в умовах ринкової

трансформації та вважається визнаним авторитетом у цій науковій сфері, а також В. Дементьєва, А. Гриценка, В. Жук, І. Малога, О. Яременка [163, с. 86].

Власне кажучи, Е. Остром у своїх працях висловлює сумнів з приводу традиційного економічного уявлення, що громадська власність звичайно погано піддається управлінню та обов'язково потребує державного регулювання або ж приватизації. Дослідження цього науковця підтверджують, що економічний аналіз здатний розкрити менш досліджені інституційні форми організації суспільства. Економічні операції здійснюються не лише на ринках, а й у межах фірм, домогосподарств чи громад [99].

Сфера управління спільними ресурсами вже давно не вписувалася в усталені теорії економічних класиків, які все сприймають крізь призму попиту, пропозиції та ринкового ціноутворення. Прийнято вважати, що спільна власність – це прямий шлях до колективної безвідповідальності.

Приватна власність нерідко призводить до надмірної експлуатації ресурсів й їхнього виснаження. До того ж це завдає низку соціальних проблем, пов'язаних з місцевими громадами. Вони відчужуються від користування благами, які споконвічно вважалися спільними і нічийими водночас. Повністю передати спільні блага державі теж недоцільно. Бюрократична система управління громадськими ресурсами передбачає централізацію рішень, що відчужує координатора управління від кінцевого споживача.

Такі державні рішення не можуть бути адекватними, адже встановлені зверху правила звичайно слабо враховують конкретні потреби на місцях та нехтують думкою безпосередніх користувачів ресурсів.

Отже, теорія трансакційних витрат показує, що економічна координація – це не уявний додаток до витрат виробництва, капіталу і праці, а джерело значних витрат, які можна порівняти із іншими витратами, що мають вирішальний вплив на картину економічного життя [71, с. 57].

Е. Остром у своїй праці «Адміністративні громади: еволюція інститутів колективних дій» [264] вважає за доцільне обрати третій шлях – згадати про традиційне обшинне користування ресурсами, вивчити найбільш успішні



прикладі та виділити їхні специфічні риси. Ця дослідниця будує теоретичний фундамент для свого дослідження, критично переосмислюючи загальноприйняті норми класичної економічної науки. Вона виходить за межі боротьби адептів управління ресурсами на основі приватної чи державної власності. У своїй науковій праці Е. Остром порушує питання легітимності встановлених іззовні правил. Їхнє неприйняття місцевими жителями і відсутність прив'язки до специфіки навколишнього середовища – головні причини провалу більшості донорських програм, організованих державою чи благодійними міжнародними організаціями.

Виявлені закономірності дали змогу зрозуміти, як ефективно керувати спільними благами та сформуванню законодавства, яке не суперечить місцевим неписаним нормам. Результати дослідження також свідчать, що місцеві громади можуть більш ефективно управляти ресурсами порівняно з державою чи приватними власниками. На основі численних емпіричних досліджень ця вчена доходить висновку, що місцеві громади часто розробляють дієві механізми прийняття рішень і ефективно впроваджують власні правила гри для вирішення можливих конфліктів інтересів між споживачами громадських ресурсів.

Отже, Е. Остром доводить, що люди здатні виконувати правила щодо власності без зовнішнього тиску з боку держави. З цього приводу вона, зокрема, зазначає: «Те, що ми спостерігаємо у багатьох місцевих громадах, часто дуже ефективно, однак не універсальне» [264].

Важливим висновком вчення цієї дослідниці є констатація того, що універсального способу вирішення проблеми спільних благ не існує. Якість же громадського користування ресурсами залежить від особливостей кожної окремої громади та її здатності до саморегулювання.

Значний внесок у подальший розвиток інституційної теорії трансакційних витрат, яку розробив Р. Коуз зробили лауреати Нобелівської премії 2010 р. П. Даймонд, Д. Мортенсен і К. Піссарідіс [263; 273; 274]. Вони дали відповідь на два ключових запитання: чому на одному й тому самому ринку фактично одночасно можуть спостерігатися надлишок та дефіцит, зокрема чому так багато

безробітних тоді, коли на ринку є багато вакантних робочих місць, і як економічна політика впливає на цю проблему, а саме на безробіття? Згадані вище вчені розробили теорію, яка пояснює такі ситуації. Так, П. Даймонд проаналізував засади ринкового пошуку, а Д. Мортенсен та К. Піссарідіс поглибили цю теорію й адаптували її до ринку праці. Вони також пояснили, яким чином регулювання та економічна політика можуть впливати на такі проблеми, зокрема на рівень безробіття, вакансії й зарплати. Один з головних висновків цих науковців такий: чим більша сума допомоги з безробіття, тим вищий рівень безробіття. Їхнє дослідження охоплює аналіз процесів продажів і покупок та встановлення того, яким саме чином вакансії на ринку праці та зарплата потрапляють під вплив регулювання й політики.

На думку членів Нобелівського комітету, дослідження цих трьох вчених розширює розуміння «пошуку ринків», де тертя існує як відсутність попиту деяких покупців і продавців настільки, наскільки вони хочуть самі [284].

З економічної філософії Ф. Хайека впливає, що в конкурентному середовищі виграє не та фірма, яка випускає більше продукції з меншими витратами сировини, матеріалів й інше, а та, яка здійснює менші транзакційні витрати при виготовленні продукції [266].

Перебіг подій у нашій державі зумовив виникнення ситуації, за якої українські підприємства змушені переорієнтовуватися з російського ринку на інші ринки, що призводить до здійснення ними значних транзакційних витрат. Внаслідок цього навіть відбувається закриття деяких підприємств, оскільки вони не здатні покрити здійсненні витрати.

Отже, інституційна теорія ввела в облік нову категорію – транзакційні витрати, що дало змогу розглядати бухгалтерський облік з позиції ефективності функціонування як окремого інституту та аналізу його ролі в суспільстві – у соціальному інституційному середовищі. Зокрема, І. Б. Садовська вказує, що спрямування наукових досліджень в обліковій сфері на вивчення впливу інституційної економічної теорії стало проривом [184, с. 15].

Інституціоналізація обліку дає змогу розкрити теперішнє становище і подальший розвиток системи обліку з точки зору поєднання: опорних соціально-економічних бажань користувачів інформації системи обліку, самих працівників бухгалтерії, законодавчих актів та організаційних форм системи обліку на підприємстві [71, с. 123].

У своїх працях Л. Чайковська розглядає інституціоналізацію обліку як процес гармонізованих концептуальних, правових, організаційних, технологічних й інших системних перетворень в обліковій системі, перехід до перспективної системи. У контексті інституціоналізму облікову систему можна визначати як економічний інститут, що подолав великий еволюційний шлях розвитку і сформувався у систему теоретико-методологічної концепції та практичних інструментів формування інформації про господарську діяльність суб'єкта для потреб користувачів [222].

Таким чином, інституціоналізація сфери обліку передбачає, що індивідууми й суб'єкти економічних відносин діють не лише відповідно до своїх інтересів, а й відповідно до прав та обов'язків, за рахунок чого досягаються координація й узгодження інтересів різних груп спеціальних інтересів [86].

Важливе місце в інституційному середовищі належить обліку як спрямовуючому, регулюючому та контролюючому механізму. Це підтверджує застосування в обліку інституційного підходу як у практичній площині, так і в теоретичному аспекті. У практичній площині використання цього підходу має такі форми: *по-перше*, інститут – це набір положень, стандартів, законів, яких необхідно дотримуватися суб'єктам господарювання (зокрема, Міжнародні стандарти фінансової звітності, на основі яких розробляються і впроваджуються в економічне життя національні П(С)БО); *по-друге*, організація (бухгалтерський апарат, бухгалтерія), що реалізує ці норми: обліковий апарат в умовах інституційного підходу розглядається як окрема інституція (організація) в управлінській структурі підприємства, яка регулює всі його економічні процеси через принципи та методи обліку. При цьому суб'єктами, що регулюють усі ці процеси і виконують облікові роботи, є бухгалтери. Їхня поведінка

підпорядковується інституційному підходу, оскільки вона потребує організації й регулювання діяльності як кожного працівника щодо виконання ним посадових обов'язків, так і колективу загалом [193, с. 86–87].

Як обґрунтовує Т.Г. Камінська застосування інституційного підходу в розвитку облікової науки пояснюється кількома обставинами: економічна теорія слугує методологічною основою бухгалтерського обліку, тому будь-які її зміни впливають на теорію бухгалтерського обліку; практика обліку охоплює безпосередньо сферу розвитку економіки. Інституціоналізації бухгалтерського обліку сприяють такі його характеристики, як здатність облікової системи акумулювати інформацію про фактичний стан, накопичувати її, переробляти та надавати зацікавленим інституціям [84, с. 20]. Такий підхід передбачає використання економічної теорії як вихідної основи для подальшого розвитку бухгалтерського обліку.

Отже, знання інституційної теорії використовуються для прогнозування і координації розвитку обліку, але в Україні цьому питанню приділяється мало уваги. Роль трансакційних витрат в інформаційному забезпеченні управління постійно зростає через те, що вони виникають у господарській діяльності фірми. Важливе має значення також процес збирання даних про трансакційні витрати та здійснення їхнього розширеного обліку, який дає змогу проводити глибокий аналіз умов і причин виникнення цих витрат та здійснювати контроль за ними.

## **1.2. Трансакційні витрати як економічна категорія й об'єкт обліку та аналізу**

В сучасній економіці значний вплив на розмір прибутку й ефективність підприємства мають: витрати, пов'язані з пошуком інформації про стан параметрів ринку та їхню динаміку й отриманням інформації про потенційних ділових партнерів; витрати на проведення переговорів і укладання угод; захист від опортуністичної поведінки з боку контрагентів та контроль за виконанням умов контрактів, тобто трансакційні витрати підприємства [5]. Проте перд тим,

як здійснювати трактування поняття «транзакційні витрати», слід з'ясувати сутність транзакції як такої.

Поняття «транзакція» широко використовували представники школи інституціоналізму (Т. Веблен, У. Мітчелл, Г. Мюрдаль, Дж. Коммонс, К. Гелбрейт), але поглиблене розуміння цього поняття простежується вже у працях вчених неінституціоналістів серед яких, найвідомішими є: Р. Коуз, Д. Норт, К. Ерроу, О. Вільямсон, Е. Остром, Т. Еггертссон, С. Чен й ін. Варто зазначити, що, на відміну від транзакційних витрат, тлумачення поняття «транзакція» не має великих розбіжностей серед дослідників. Отже, транзакція – це добровільна ринкова операція, спільна економічна дія незалежних суб'єктів господарювання з обміну повними або частковими правами власності на ресурси і результати певної діяльності або іншими правами [209, с. 210].

Вперше поняття транзакційних витрат ввів у науковий обіг Р. Коуз. У своїй праці «Природа фірми» (1937 р.) він вважає, що транзакційні витрати – це витрати, які виникають при використанні цінового ринкового механізму. Цей вчений вважає, що без поняття транзакційних витрат неможливо зрозуміти, як працює економічна система та не можна проаналізувати численні її проблеми [100]. Проте водночас введення поняття транзакційних витрат зумовило зміну постулатів неокласичної економічної теорії, зокрема тих, які вказували на існування лише одного виду витрат – виробничих – і відсутність витрат на отримання інформації [144, с. 47].

Зокрема, Д. Норт розглядає транзакційні витрати як плату за неефективність прав власності й наголошує: якби транзакційні витрати дорівнювали нулю, то учасники ринку завжди би мали у своєму розпорядженні точні моделі дій [144, с. 17]. Таким чином, як він стверджує, транзакційні та інформаційні витрати є взаємопов'язаними й альтернативними, а отже, вони не входять до складу трансформаційних витрат [119, с. 29].

П. Мілгрота і Дж. Робертс подають таке трактування цього поняття: «Транзакційні витрати охоплюють різноманітні витрати, що виникають при прийнятті некомпетентних загальних рішень, розробці планів, підписанні

контрактів, ставленні бізнес-партнерів до пертурбації умов в угодах, а також через неефективний захист контрактів. Отже, трансакційні витрати охоплюють все, що впливає на ефективність різних засобів розподілу ресурсів і організації виробничої діяльності підприємства» [271].

Водночас К. Ерроу аргументує, що поняття трансакційних витрат близьке за значенням до витрат використання економічної системи [68]. Він, власне, зіставляє дію трансакційних витрат в економіці з ефектом тертя у фізиці: «Аналогічно, як тертя перешкоджає переміщенню фізичних тіл, розсіюючи енергію у вигляді тепла, так трансакційні витрати заважають пересуванню ресурсів до підприємств, для яких вони мають максимальне значення, розсіюючи при цьому корисність цих активів в економічному процесі» [6].

Як стверджує Д. Алєн, трансакційні витрати – це витрати на ідентифікацію та гарантування права власності. Обстеження, захист й вимірювання належать до компонентів, пов'язаних із проблемою гарантування прав власності. У тому разі, коли право власності є гарантованим і його додержуються у будь-якій ситуації, трансакційні витрати прирівнюються до нуля. Якщо ж виникає ситуація, коли право власності необхідно охороняти, то тут виникають трансакційні витрати. Коли розмір трансакційних витрат є надзвичайно великим, право власності ні в якому разі не буде ідентифіковано та його ні за яких обставин не додержуватимуться [133, с. 48].

Трансакційні витрати – це витрати, які виникають при здійсненні трансакцій. Вони складаються з витрат ресурсів і затрат часу на здійснення угоди, а також з витрат, які виникають при підписанні неповного чи неефективного контракту. Іноді трансакційні витрати бувають настільки великі, що вони перешкоджають підписанню контракту, тому їх зовсім не враховують.

Так, М. Олсон наголошує, що дуже багато економічних шкіл та вчених вільно трактують поняття трансакційних витрат і розкривають їхнє значення в економічному процесі [147]. Тому, на нашу думку, доцільно подати визначення поняття «трансакційні витрати» у вигляді таблиці (табл. 1.2), що дасть змогу

ширше охопити тлумачення економічної сутності трансакційних витрат та простежити спільні й відмінні характеристики досліджуваної категорії.

Таблиця 1.2

Економічна сутність поняття «трансакційні витрати»

Автор	Визначення
1	2
Дж. Коммонс [257]	Трансакційні витрати – це витрати на відчуження та присвоєння прав власності та свобод, створених суспільством.
Г. Б. Клейнер [200, с. 235]	Трансакційні витрати – це витрати на адаптацію фірми до мінливих ринкових умов.
К. Менар [130, с. 29].	Трансакційні витрати – це витрати на функціонування системи обміну, тобто у межах ринкової економіки; те, чого коштує використання ринку, щоб забезпечити розміщення ресурсів і передати право власності.
О. Вільямсон [47]	Трансакційні витрати – це вартість проектування, обговорення та страхування гарантій умов угоди; витрати, пов'язані з поганою адаптацією до непередбачуваних подій і наявні з порушенням відповідності механізму угод обставинам їхньої реалізації; організаційні й експлуатаційні витрати, пов'язані з використанням певних структур управління з метою усунення конфліктних ситуацій; витрати, пов'язані зі страхуванням точного виконання контрактних зобов'язань.
Е. Фуруботн Р. Ріхтер [164, с. 26]	Трансакційні витрати – це сукупність усіх витрат, які пов'язані зі створенням або зміною інституту та організацій.
Б. Райзберг [195, с. 405]	Трансакційні витрати – це операційні витрати понад основні витрати на виробництво та обіг, які можна трактувати як опосередковані витрати.
Дж. Джонес С. Хілл [269]	Трансакційні витрати – це витрати на переговори, моніторинг і виконання угод, які дають змогу сторонам дійти згоди.
Т. Фішер [213]	Трансакційні витрати – це специфічні витрати на налагодження і здійснення передачі товарів, послуг, майнових прав, що здійснюється між фізичними та юридичними особами.
Т. Еггертссон [238]	Трансакційні витрати – це витрати, що виникають тоді, коли індивіди обмінюються правами власності на економічні активи і забезпечують свої права на власність.
К. Далман [252]	Трансакційні витрати – це витрати пов'язані зі збором і переробкою інформації, витрати на проведення переговорів та прийняття рішень, витрати на контроль і юридичний захист виконання контракту.
С. І. Архієреєв [4, с. 4]	Трансакційні витрати – це економічні витрати, що охоплюють неявні витрати (втрати), які визначаються за альтернативним принципом як сукупність витрат, що виникають при обміні правами власності, і затрати, призначені для зменшення цих витрат.
А. Шастітко [226, с. 551]	Трансакційні витрати – це відносна цінність ресурсів, які використовуються для планування, адаптації та контролю за виконанням завдань у різних структурах, які впорядковують відносини між економічними агентами, що обмінюються правами власності.

## Продовження таблиці 1.2

1	2
В. В. Радаєв [173, с. 5]	Трансакційні витрати – це витрати, пов’язані з входом на ринок та виходом з ринку, доступом до ресурсів, передачею, специфікацією і захистом прав власності, укладанням та обговоренням ділових угод.
Р. І. Капелюшников [99, с. 87]	Трансакційні витрати – це витрати на прийняття рішень, розробку планів та організацію майбутньої діяльності, ведення переговорів щодо їхнього змісту й умов, коли в ділові відносини вступають двоє і більше учасників; витрати на зміну планів, перегляд умов угоди та врегулювання спірних питань, якщо це диктується обставинами, що змінилися; витрати на забезпечення того, щоб учасники дотримувалися досягнутих домовленостей.
А. Олейник [164, с. 26]	Трансакційні витрати – це всі витрати, пов’язані з обміном та захистом прав власності.
С. Ю. Брасукова [9, с.109]	Трансакційні витрати – це витрати, пов’язані з обслуговуванням контрактних відносин, передачею, специфікацією і захистом прав власності.
В. В. Валентинов [207, с. 85]	Трансакційні витрати – це форма вияву етичних та інтелектуальних обмежень економічних суб’єктів, що спричиняє неповну реалізацію можливостей економічного розвитку.

На основі наведених визначень поняття «трансакційні витрати», які пропонують науковці, можна провести їхній аналіз (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

## Аналіз дефініцій поняття «трансакційні витрати»

Критерії групування	Автор																	
	Дж. Коммонс	О. Вільямсон	Е. Фуруботн, Р. Ріхтер	К. Менар	Б. Райзберг	Г. Б. Клейнер	Т. Фішер	Дж. Джоунс С. Хілл	Т. Еггертссон	К. Далман	С. І. Архієреєв	В. В. Радаєв	А. Шастітко	Р. І. Капелюшников	А. Олейник	С. Ю. Брасукова	В. В. Валентинов	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	
Витрати на відчуження	+																	
Витрати на присвоєння прав власності та свобод	+																	
Витрати на вартість проектування, обговорення і страхування гарантій умов угоди		+																
Витрати, пов’язані з адаптацією		+				+							+					
Витрати через порушення угод		+																



Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Організаційні та експлуатаційні витрати, пов'язані з використанням певних структур управління з метою усунення конфліктних ситуацій		+															
Витрати на створення або зміну інституту та організацій			+											+			
Витрати на функціонування системи обміну				+													
Опосередковані витрати					+												
Специфічні витрати на налагодження і здійснення передачі товарів, послуг, майнових прав							+										
Витрати на переговори								+		+				+			
Витрати на моніторинг								+									
Витрати на виконання угод		+						+		+				+			
Витрати, пов'язані зі збором і переробкою інформації										+							
Витрати на контроль										+			+				
Витрати на прийняття рішень										+				+			
Витрати, пов'язані з входом на ринок та виходом з ринку												+					
Витрати на укладення та обговорення ділових угод												+		+			
Витрати на планування													+				
Витрати на захист правоможностей															+		
Витрати, пов'язані з обслуговуванням контрактних відносин																+	
Витрати, пов'язані з обміном, передачею, специфікацією та захистом прав власності									+		+	+	+			+	
Витрати, пов'язані з неповною реалізацією можливостей економічного розвитку																	+

Таким чином, кожне визначення трансакційних витрат має право на своє існування, оскільки погляд на трансакційні витрати, думка та позиція, яку займають науковці при їхньому вивченні, багато в чому залежать від того, яку економічну теорію вони представляють. Проте аналіз дефініцій поняття «трансакційні витрати» показує, що все ж існує ряд взаємопов'язаних ознак, які об'єднують погляди вчених на трактування поняття і розгляд проблеми трансакційних витрат.

До критеріїв групування трансакційних витрат, які найчастіше використовуються у наукових дослідженнях належать: витрати прав власності, що розглядаються як обмін, передача, специфікація та захист прав власності; витрати на виконання угод, які враховують вартість проектування, обговорення і страхування гарантій умов контрактів; витрати на проведення переговорів та прийняття рішень і владження спірних питань, пов'язаних з виконанням умов угоди; високий чи низький рівень адаптації фірми до мінливих ринкових умов. Іншими узагальнюючими критеріями науковців на трактування трансакційних витрат є витрати на прийняття рішень та витрати на контроль.

Загальними ознаками трансакційних витрат, як стверджує С. В. Тимофіїв, є наступні: а) виникають у процесі взаємодії економічних агентів із елементами зовнішнього (по відношенні до них) економічного середовища (підприємства, державні органи тощо); б) трансакційні витрати можна розглядати як явище макроекономічного і мікроекономічного рівня; в) формування цих витрат пов'язане з неповнотою і неточністю інформації про економічне середовище (невизначеністю), в якому діють економічні агенти, і з необхідністю захисту прав суб'єктів економічних відносин від потенційних чи явних посягань; г) такі витрати є об'єктивним явищем, яке супроводжує всі форми взаємодії економічних агентів [205, с. 33–34].

Отже, узагальнюючи аналіз дефініцій трансакційних витрат, можемо констатувати, що до них належать витрати, пов'язані зі збиранням, накопиченням, обробкою і аналізом інформації про ринок, проведенням

переговорів і прийняттям рішень, контролем та захистом виконання контрактів і прав власності.

Трансакційні витрати формуються на різних рівнях ринкових відносин, через що на них впливають різні фактори виникнення (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Фактори формування трансакційних витрат

З усіх перелічених факторів найбільша увага під час аналізу трансакційних витрат приділяється основним факторам, тобто економічним (маркетинговим) та правовим. До економічних факторів входить *контрактна природа*, яка охоплює відносини, що виникають між підприємствами як суб'єктами господарювання та оформлюються на основі контрактних відносин, адже контракти за умов ринкової економіки опосередковують економічні відносини між підприємствами. Відповідно, ці контрактні відносини супроводжуються трансакційними витратами, що слугує аргументом у вивченні трансакційних витрат у будь-якій галузі. Не менш важливим фактором вважається *конкурентна*

*боротьба*, яка в умовах трансформації економіки надзвичайно загострюється і відображається в різних формах. У цій боротьбі не існує рівноваги: нові шляхи маркетингу, нові виробничі процеси, нові ринкові сегменти тощо.

*Конкурентоспроможність продукції* залежить від: масштабу ринку; виду конкурентного ринку; галузі виробництва; виду стратегії просування товару; еластичності попиту на товар; стадії життєвого циклу товару.

Правовими факторами формування трансакційних витрат є:

– *початок діяльності в межах закону*, який розглядається як діяльність об'єкта господарювання, що супроводжується витратами (на реєстрацію юридичної особи, одержання ліцензії, отримання юридичної адреси та ін.);

– *ухилення від легальних санкцій* як діяльність, зумовлена платою за послуги податкових й інших консультантів, витратами на ведення подвійної бухгалтерії та контроль діяльності, витратами через втрачену вигоду внаслідок обмеження розмірів виробництва і реклами й ін.;

– *ухилення від податків і нарахувань на заробітну плату* як правовий фактор, який супроводжується відхиленнями від виплати до фонду соціального страхування, що дає змогу підприємству економити на оплаті праці, але при цьому знижує стимули до заміщення праці капіталом та технічним переоснащенням;

– *відсутність легально зафіксованих прав власності*. Оскільки права власності встановлюються і захищаються соціально, тобто на основі традиційної угоди, а не легально, що є цивільною угодою, тому витрати на обмін та захист прав власності надзвичайно низькі. Такі витрати будуть низькими лише за умови, що всі трансакції відбуваються всередині соціальної структури (сімейно-родинні відносини, сусідська община, національна діаспора й ін.). Результат обмеження обміну прав власності серед певних осіб полягає в неможливості капіталізувати право власності та неможливості вільно продавати правоможності;

– *неможливість використання контрактної системи* як фактор формування трансакційних витрат, який полягає в тому, що процедура

укладення контрактів ускладнює реалізацію довгострокових проектів, у яких беруть участь багато економічних суб'єктів. Впевненість у тому, що права інвесторів будуть захищені у будь-якому разі є першочерговою ціллю, що слугує стимулом для вкладення коштів у довгострокові проекти;

– *двосторонній характер угоди*. У разі укладення легальної угоди збільшується коло її учасників, а отже, зростають трансакційні витрати. Якщо йдеться про нелегальну угоду, то, відповідно, коло учасників обмежується з метою приховання діяльності та її результатів від закону, а трансакційні витрати при цьому зменшуються. Такі угоди, як правило, мають двосторонній характер, тому треті особи, чиї інтереси потенційно зачіпає угода, вилучаються з кола її учасників, а, отже, їхні інтереси не враховуються;

– *процедури вирішення конфліктів*. Існують два шляхи вирішення конфліктів: легальний і нелегальний. Вирішення конфліктів легальним шляхом відбувається за участі держави, а нелегальним – за допомогою різних нелегальних структур. Використання обох шляхів вирішення шляхом конфліктних ситуацій пов'язане з трансакційними витратами [229].

Саме економічні та правові фактори найчастіше наявні у будь-якій господарській діяльності, а їхні величини – найбільшими (порівняно з іншими факторами).

Крім рушійних, першорядних факторів формування трансакційних витрат, які вважаються визначальними, існує ряд додаткових факторів, що впливають на утворення трансакційних витрат. До таких факторів належать: психологічні, соціальні, організаційні й технологічні [189].

*Психологічні* фактори формування трансакційних витрат виявляються у певних перешкодах, які виникають при досягненні цілей і задоволенні особистих потреб людини. Такі фактори відображають невиробниче середовище людини, а саме: психологічний стан особистості, її емоційно-вольову сферу, спрямованість на досягнення успіху чи уникнення невдач та певні особистісні характеристики людини.

*Соціальні* фактори характеризуються високою плинністю кадрів серед працівників апарату управління, низьким кваліфікаційним рівнем, невідповідністю оснащеності управлінської праці й ін.

*Організаційні* фактори формують перешкоди, пов'язані з організаційною структурою, нечітким делегуванням повноважень, потребою у розширеній інформації для виконання визначених завдань та ін.

На нашу думку, перелічені вище фактори тісно пов'язані між собою, оскільки їхнє формування відбувається на основі особистісних характеристик особистості. Інакше кажучи, рівень мотивації, правильна організація трудового процесу і кваліфікаційний рівень людини – це її індивідуальні та неповторні риси, що об'єднує ці три фактори.

На відміну від попередніх факторів, *технологічні* фактори можна вважати ситуативними, тому що на їхнє виникнення впливають окремо взяті обставини. Так, незаплановане підвищення собівартості продукції, підвищення непродуктивних витрат, що не входять до складу собівартості, й непередбачені витрати, пов'язані з якістю продукції, більшою мірою не залежать від окремо взятої людини.

Величина трансакційних витрат залежить від виду цінностей, що придбаваються чи продаються. Якщо цінності не є своєрідними ресурсами, тобто не розраховані для визначеного кола клієнтів, то витрати, які виникають під час укладання контрактів та контролю за реалізацією умов договору, будуть порівняно незначними. Якщо є цінності є своєрідними ресурсами, то на величину трансакційних витрат будуть впливати витрати, пов'язані з пошуком бізнес-партнерів, укладанням з ними довгострокових взаємовідносин і збільшенням кількості агентів ринку.

З одного боку, своєрідність ресурсів зумовлює появу опортуністичної поведінки бізнес-партнерів. З іншого боку, фактор, який впливає на скорочення трансакційних витрат, – це те, що фірма є монополістом на ринку і продукція, яку вона реалізує, користується попитом.

Трансакційні витрати існують не тільки в операційній, а й у фінансовій діяльності (наприклад, як довгострокове повернення основної суми кредитів, позик, погашення зобов'язань, які виникли у процесі укладання певних контрактів) та інвестиційній діяльності (у процесі придбання необоротних активів).

Здійснення обліку трансакційних витрат необхідно розпочинати при створенні підприємства, оскільки вже на цьому етапі воно здійснює такі витрати інвестиційної діяльності, які зумовлені ринковими факторами.

Якщо неможливо встановити зв'язок між витратами і доходом відповідного періоду, то їх відображають у структурі витрат того періоду, в якому вони були здійсненні. Потрібно наголосити, що трансакційні витрати визначають, чи готове підприємство до виробництва продукції, а не сам процес виробництва. Таким чином, трансакційні витрати – це непрямі витрати, які покриваються за рахунок прибутку підприємства [77, с. 98].

Місце трансакційних витрат в інших витратах, які здійснює підприємство, показано на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Місце трансакційних витрат в інших витратах

Отже, трансакційні витрати містяться в інших витратах, які виникають на всіх етапах здійснення господарської діяльності підприємства. У традиційній системі обліку трансакційні витрати не виділені в окрему групу витрат та здебільшого відображаються у складі постачальницьких, адміністративних, витрат на збут й інших операційних витрат. З огляду на це при визначенні трансакційних витрат потрібно враховувати такі витрати:

- ✓ постачальницькі витрати (транспортні витрати, витрати на службові відрядження працівників, зайнятих постачанням, витрати на зв'язок);

- ✓ адміністративні витрати (витрати на оплату праці апарату управління підприємством (працівникам маркетингового, юридичного й комерційного відділів); витрати на службові відрядження; податки і збори; витрати на послуги сторонніх організацій (комісійні банку, транспортні, перекладацькі, аудиторські та інформаційно-консультаційні послуги, послуги з навчання й атестації, нотаріальні та експертні послуги, публікація оголошень, послуги страхування));

- ✓ витрати на збут (транспортні витрати, витрати на проведення рекламних, передпродажних заходів і дослідження ринку товарів (робіт, послуг); витрати на виготовлення нових видів тари; витрати на гарантійний ремонт (обслуговування); витрати, пов'язані з несплатою податків та зборів під час реалізації (збуту) продукції);

- ✓ інші операційні витрати (витрати на дослідження і розробки; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів, нестачі й втрати від псування цінностей; визначені штрафи, пені, неустойки; витрати на підвищення ділового іміджу підприємства).

З облікової точки зору трансакційні витрати можна визначити як специфічні витрати на налагодження угод обміну та відносин як усередині підприємства, так і у сфері зовнішніх взаємодій, пов'язаних з пошуком інформації, веденням переговорів, укладанням угод й ін. Трансакційні витрати як об'єкт обліку та аналізу відіграють ключову роль у процесі інформаційного забезпечення управління організаціями через те, що вони в тому чи іншому вигляді беруть участь у господарських операціях. Надзвичайно важливо



здійснювати облік трансакційних витрат підприємства і формувати необхідну звітність з обов'язковим її аналізом, оскільки повна й достовірна інформація про виникнення та структуру трансакційних витрат дає змогу простежити динаміку діяльності підприємства, що допоможе прийняти ефективні управлінські рішення, своєчасно й активно впливати на процеси господарсько-виробничої діяльності підприємств.

### **1.3. Критерії класифікації трансакційних витрат**

Трансакційні витрати пов'язані з укладанням контрактів, що потребує вивчення ринку та вибору партнерів, вивчення кон'юнктури ринку, пошуку інформації, забезпечення наукового супроводу, правовий захист, підвищення конкурентоспроможності продукції підприємств й ін. Конкурентна боротьба передбачає, що підприємство докладе значних додаткових зусиль для організації та проведення науково-дослідних і патентно-ліцензійних робіт та створення потужної інформаційної бази, що впливатиме на розширення трансакційних витрат й їхнього обсягу [64, с. 39].

Наявність великої кількості підходів до класифікації трансакційних витрат зумовлена тим, що неінституціональна теорія активно розвивається і формування фундаментальних основ неінституціоналізму на сучасному етапі ще не завершилося [112, с. 33].

Через різноманітність трансакційних витрат, зумовлену контрактними відносинами, формами власності та типами фірм, у науковій літературі простежуються певні відмінності щодо визначення термінології й структури трансакційних витрат.

Зокрема, Р. Коуз вказує, що для здійснення ринкової трансакції необхідно з'ясувати, з ким бажано укласти угоду, визначити її умови, провести попередні переговори, підготувати контракт і зібрати відомості, щоб упевнитись у тому, що умови контракту виконуються. Таку класифікацію економісти називають

«звуженою». Водночас вона виявилась недосконалою, що зумовило виникнення нових різних підходів до класифікування трансакційних витрат [233, с. 229].

Так, послідовник Р. Коуза американський учений О. Вільямсон, обґрунтовує: «Необхідно класифікувати трансакційні витрати за двома видами – витрати, здійснені до укладання угоди (ex-ante), і витрати після укладання угоди (ex-post)» [208].

Класифікацію трансакційних витрат О. Вільямсона подано на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Класифікація трансакційних витрат за етапами укладання угоди

Щодо витрат ex-ante згаданий вище науковець стверджує: «Дані операції необхідно здійснювати із надзвичайною пильністю, і в такому випадку

укладається раціональний договір, у якому зазначені всі можливі майбутні ситуації і відповідна реакція всіх учасників підписаного контракту. У іншому разі контракт може мати прогалини, які можуть заповнюватися діловими партнерами, які підписали договір по мірі появи незазначених ситуацій в контракті на свою користь» [47].

Перший вид трансакційних витрат (*ex-ante*) – це вартість конструювання, розглядання, обмірковування та гарантування виконання умов угод. Другий вид трансакційних витрат (*ex-post*) – це витрати, які охоплюють: витрати, пов’язані з ліквідацією непередбачуваних ситуацій; витрати, пов’язані з усуненням перешкод у взаємовідносинах; витрати, пов’язані з усуненням суперечок при укладанні контрактів; витрати на гарантування виконання визначених умов договірних зобов’язань [61].

У класифікації трансакційних витрат О. Вільямсона до певної міри застосовано кібернетичний підхід (він характеризується зворотним зв’язком на всіх стадіях реалізації договорів), тобто у вигляді трансакційних витрат *ex-ante* концентрується увага на початкових умовах договорів, а у вигляді трансакційних витрат *ex-post* – на їхньому виконанні [119, с. 31–32].

Дещо з іншої точки зору розглядає категоріальний апарат трансакційно-витратної економіки американський інституціоналіст К. Рао, який для здійснення трансакції, крім видів *ex-ante* і *ex-post*, класифікує трансакційні витрати в адміністративній та політичній сферах. Трансакційні витрати адміністративної сфери охоплюють операційні витрати і витрати на започаткування та пристосування організаційних факторів. Трансакційні витрати у політичній сфері складаються з витрат, призначених для побудови інституціональних профілів, у межах яких діють інститути й організації [164, с. 26].

Д. Норт і Т. Еггертссон, врахувавши напрацювання Р. Коуза та О. Вільямсона, здійснили класифікацію трансакційних витрат на основі видів діяльності, які використовуються на окремих етапах реалізації контрактів (рис. 1.5).

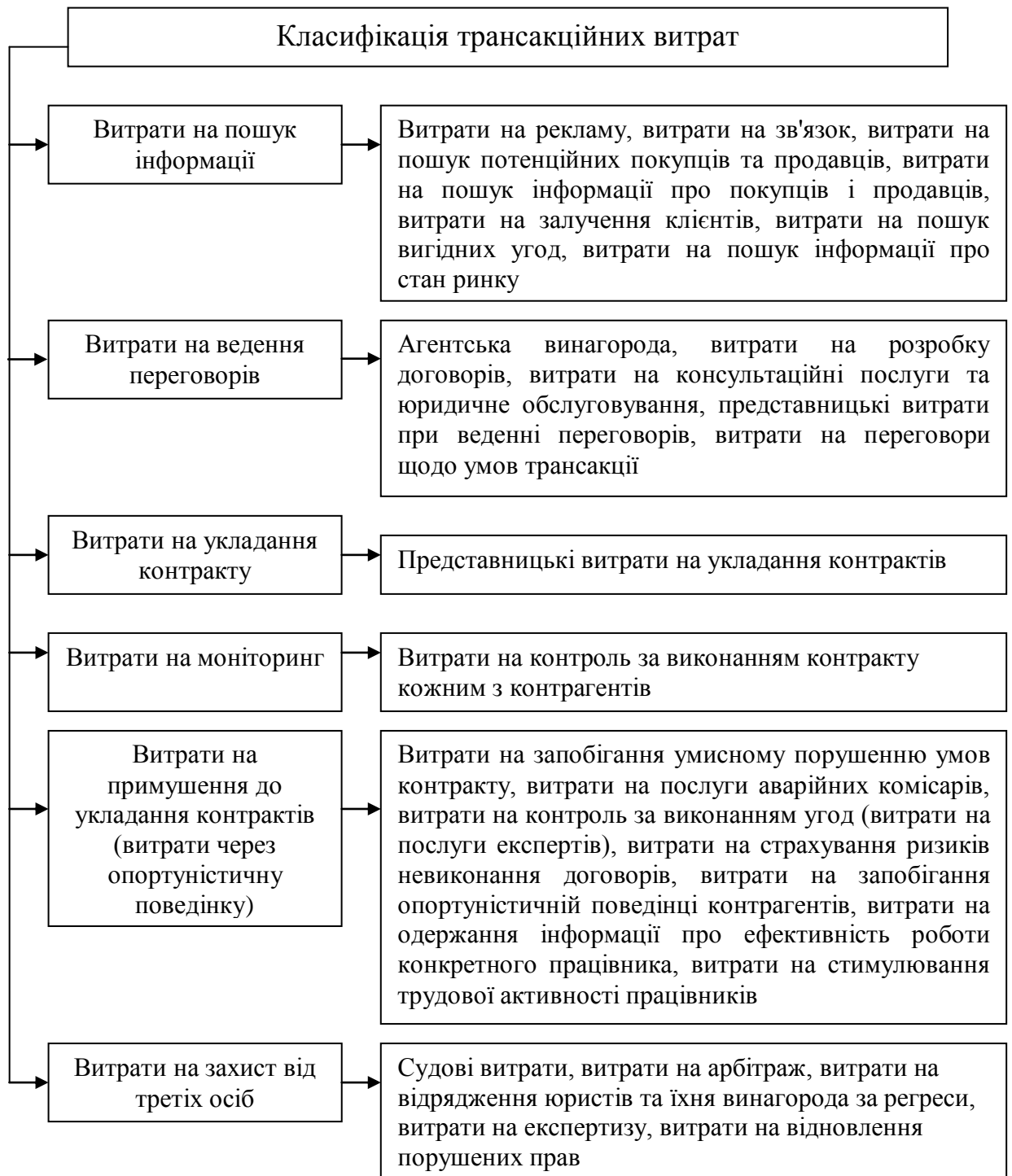


Рис. 1.5 Класифікація трансакційних витрат

за Д. Нортон і Т. Еггертссоном

Водночас Т. Еггертссон запропонував розглядати трансакційні витрати як пошук інформації щодо цін, якості товарів й трудових ресурсів; пошук потенційних покупців або продавців і актуальної інформації про їхню поведінку та матеріальний стан, розподіливши їх так:

- торги, необхідні для виявлення позицій покупців і продавців за ендогенних цін;
- укладання контрактів;
- нагляд за партнерами з метою перевірки виконання ними умов контракту;
- забезпечення виконання контракту та стягнення збитків у разі невиконання партнерами контрактних зобов'язань;
- захист прав власності від зазіхань третьої сторони [64].

П. Мілгром і Дж. Робертс здійснили класифікацію трансакційних витрат, яка складається з двох типів: витрати на мотивацію (неповнота й недосконалість інформації, опортунізм) та витрати на координацію. На думку Я. І. Кузьміна, така класифікація трансакційних витрат дасть змогу оцінити, як скоротити витрати на координацію, більш раціонально формувати інформаційні зв'язки і встановити перекручування інформації при її передачі від сфер відповідальності до адміністративного персоналу [233, с. 230].

Для оцінювання трансакційних витрат на макроекономічному рівні Дж. Уоліс і Д. Норт [91] вважають за доцільне використовувати таку категорію, як «трансакційний сектор». Цей сектор складається з таких сегментів (рис. 1.6):



Рис. 1.6. Сегменти трансакційного сектору

Зокрема, М. С. Данько стверджує, що трансакційні витрати мають відобразитися на загальнодержавному рівні й рівні галузей і підприємств. На

загальнодержавному рівні до них належить сфера обслуговування виробництва: банки, небанківські фінансові установи, інститути суду, прокуратури, правозахисні заклади, установи державного, регіонального та місцевого управління, податкова система, громадські організації, торгово-промислові палати, митниці, центри сертифікації тощо. На корпоративному рівні до трансакційних витрат зараховують: витрати на дослідження ринку і його інформаційного забезпечення, проведення переговорів й укладання контрактів, витрати на реалізацію угод та забезпечення конкурентоспроможності підприємства, витрати, пов'язані з реалізацією механізму оподаткування і соціальних заходів (соціальне страхування, пенсійний фонд, безробіття) тощо [64].

Водночас, О. П. Власенко [48] при здійсненні оцінки трансакційних витрат класифікує їх на витрати мікро- і макросередовища. До трансакційних витрат мікросередовища зараховують такі, як: пошук зацікавлених осіб (витрати на дослідження ринку і оцінку ринкового середовища; інформаційні, пов'язані з пошуком партнерів та витрати на оцінку репутації партнера), взаємодія зацікавлених осіб (витрати на проведення переговорів та укладання договору, юридичне оформлення договору, стандартизація та сертифікація продукції, консультаційні і аудиторські витрати) та результат проведення трансакції (витрати через невиконання умов контракту та неоформлених домовленостей; витрати внаслідок непередбачуваних дій конкурентів, які призводять до появи нереалізованої і зіпсованої продукції, або реалізованої за нижчими цінами).

Загадана вище вчена зазначає, що до трансакційних витрат макроекономічного середовища належать: а) економічна сфера (витрати від інфляції, відстрочку в оплаті; витрати через непрозоре конкурентне середовище; витрати, що зумовлені зниженням рівня конкурентоспроможності населення; витрати у вигляді штрафів, пені; витрати через нестачу працівників та пошуку працівників); б) політично-правова сфера (витрати, що виникають внаслідок відсутності дієвої політики захисту вітчизняних підприємств; витрати, що виникають внаслідок законодавчих колізій та можливості різноаспектного

тлумачення одних і тих самих законодавчих актів; витрати через неврегульовані відносини власності та оренди); в) інформаційна сфера (витрати, викликані відсутністю розвиненого інформаційного простору, витрати через використання неякісної інформації, витрати внаслідок недостатності консалтингових та інших дорадчих послуг); г) природно-екологічна сфера (видатки на контрольні заміри та отримані резолюції, витрати через нижчий попит на екологічно неякісну продукцію, витрати у вигляді штрафів, пені за невиконання вимог органів санітарно-епідеміологічного і екологічного нагляду); д) культурна сфера (витрати внаслідок низького рівня довіри та ділової етики).

Здійснена класифікація трансакційних витрати О. П. Власенко детальна, але вона не дозволяє точно оцінити такі витрати, оскільки вагома частина цих витрат розгалужена між рахунками обліку та не відображається в жодній формі звітності підприємства.

Згруповану типологію трансакційних витрат підприємства, яку сформували Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов та Г. А. Макухін [98], подано у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

#### Типологія трансакційних витрат

Ознаки типології	Типи трансакційних витрат
Економічні наслідки	Трансакційні витрати
	Втрати
Характер контрактів	Легальні трансакційні витрати
	Нелегальні трансакційні витрати
Джерело відшкодування	Собівартість продукції
	Прибуток підприємства
Тип інституцій	Трансакційні витрати, що регламентуються формальними інститутами
	Трансакційні витрати, що регламентуються неформальними інститутами
Сфера виникнення	Зовнішні трансакційні витрати
	Внутрішні трансакційні витрати
Періодичність виникнення	Постійні трансакційні витрати
	Змінні трансакційні витрати
	Разові трансакційні витрати

За основу класифікації трансакційних витрат, яку пропонує І. Н. Сараєва, [188] взято такі витрати, які виникають у процесі підприємницької діяльності (рис. 1.7).

Класифікація трансакційних витрат	
Вивчення ринку (маркетинг)	Витрати, пов'язані з отриманням необхідної інформації (про попит і пропозицію на продукцію підприємства, ситуацію на ринку та бізнес-партнерів)
Пошук нової ідеї	Витрати, пов'язані з отриманням інформації (проведення науково-дослідних робіт, патентна інформація й ін.)
Складання бізнес-плану	Витрати на підвищення кваліфікації (проходження необхідних тренінгів, курсів, вивчення літератури)
Пошук необхідних ресурсів	Платежі за доступ до матеріальних, фінансових та інтелектуальних ресурсів (саме за доступ, а не оплата власне ресурсу), витрати на пошук необхідної інформації, отримання кредитів, вигідних контрактів, індивідуальних пільг і привілеїв, врахування висновку франчайзингових угод та ін.
Отримання прав власності	Платежі за отримання прав власності (реєстрація, ліцензування, сертифікація, купівля патентів), витрати, пов'язані з подоланням бюрократичних бар'єрів, оплата послуг представників державної влади (формальні й неформальні)
Організація й управління створеним підприємством	Витрати, пов'язані з підбором та навчанням персоналу, орендою приміщень, придбанням нового або модернізацією старого устаткування, врахуванням висновку лізингових і франчайзингових угод та ін.
Вихід на ринок	Витрати, пов'язані з отриманням інформації про стан ринку, оплатою маркетингових послуг, прогнозування інформації й рекламних послуг
Діяльність на ринку	Витрати на обіг, здійснення операцій, забезпечення якості продукції, оплата юридичних і посередницьких послуг, витрати через конкурентну боротьбу (витрати через несумлінну конкуренцію), витрати на ведення експортно-імпортних операцій, проходження митних процедур
Логістичні витрати	Вартість ресурсів, використовуваних для пошуку торгових партнерів, проведення переговорів про умови поставок, складання контрактів та забезпечення прав власності, витрати часу на досягнення угоди, плата за посередницькі послуги, витрати на транспортування товарів
Безпека осіб	Витрати на охорону підприємства і його керівників, виплати зовнішнім захисним структурам, оплата додаткових силових послуг (формальних та неформальних)
Відносини з діловими партнерами	Матеріальні витрати, пов'язані з порушенням ділових зобов'язань, оплата судових і арбітражних витрат, витрати на пошук та придбання інформації про партнерів, одержання неформальних послуг (зокрема, застосування силових методів), створення ділових мереж (формальних і неформальних), витрати на доступ до нелегальних процедур усунення конфліктів
Специфікація і захист прав власності	Оплата юридичних послуг й аудиторських перевірок, судові та арбітражні витрати, корупційні витрати

Рис. 1.7. Види трансакційних витрат у процесі підприємницької діяльності



Ця класифікація розкриває транзакційні витрати за різними напрямками та цілями дослідження, що, відповідно, дає змогу здійснювати глибший аналіз транзакційних витрат.

Деякі спеціалісти рекомендують класифікувати транзакційні витрати за сферою впливу, виокремлюючи при цьому зовнішні та внутрішні витрати. Так, С. Авдашева [1] до зовнішніх витрат зараховує транзакційні витрати суспільства і підприємств, а до внутрішніх – додаткові витрати на забезпечення контрактів усередині підприємства (витрати на поставки, маркетинг, продаж, післяпродажне обслуговування).

Водночас В. Палтерович розглядає транзакційні витрати на рівні підприємства й класифікує їх відповідно до підготовки проектної трансформації: витрати на складання проекту, лобіювання проектів, створення та підтримку проміжних інститутів для реалізації проекту, реалізацію проекту й адаптацію системи до нового інституту [149].

С. Ю. Барсукова [9] транзакційні витрати розподіляє, на такі види витрат: а) платежі за отримання прав власності (реєстрація, ліцензування); б) платежі за доступ (не оплата власне ресурсу) до матеріальних, фінансових й інтелектуальних ресурсів; витрати на отримання індивідуальних пільг й привілеїв; в) витрати на укладання та підтримку контрактних відносин з партнерами (пошук інформації про партнерів, розповсюдження інформації про себе, ведення переговорів, оформлення угод і контрактів з урахуванням найму працівників, надання неформальних послуг та допомоги, введення пільг і незастосування санкцій); г) витрати на специфікацію та захист прав власності (плата за юридичні консультації й аудиторські перевірки, оплата судових і арбітражних витрат, охоронних служб); д) витрати на обслуговування тіньових операцій.

Зокрема, Г. В. Козаченко та Г. А. Макухін [97] класифікують транзакційні витрати підприємства на основі врахування можливостей локалізації транзакційних витрат і визначення їхньої величини на базі даних обліку (рис. 1.8).

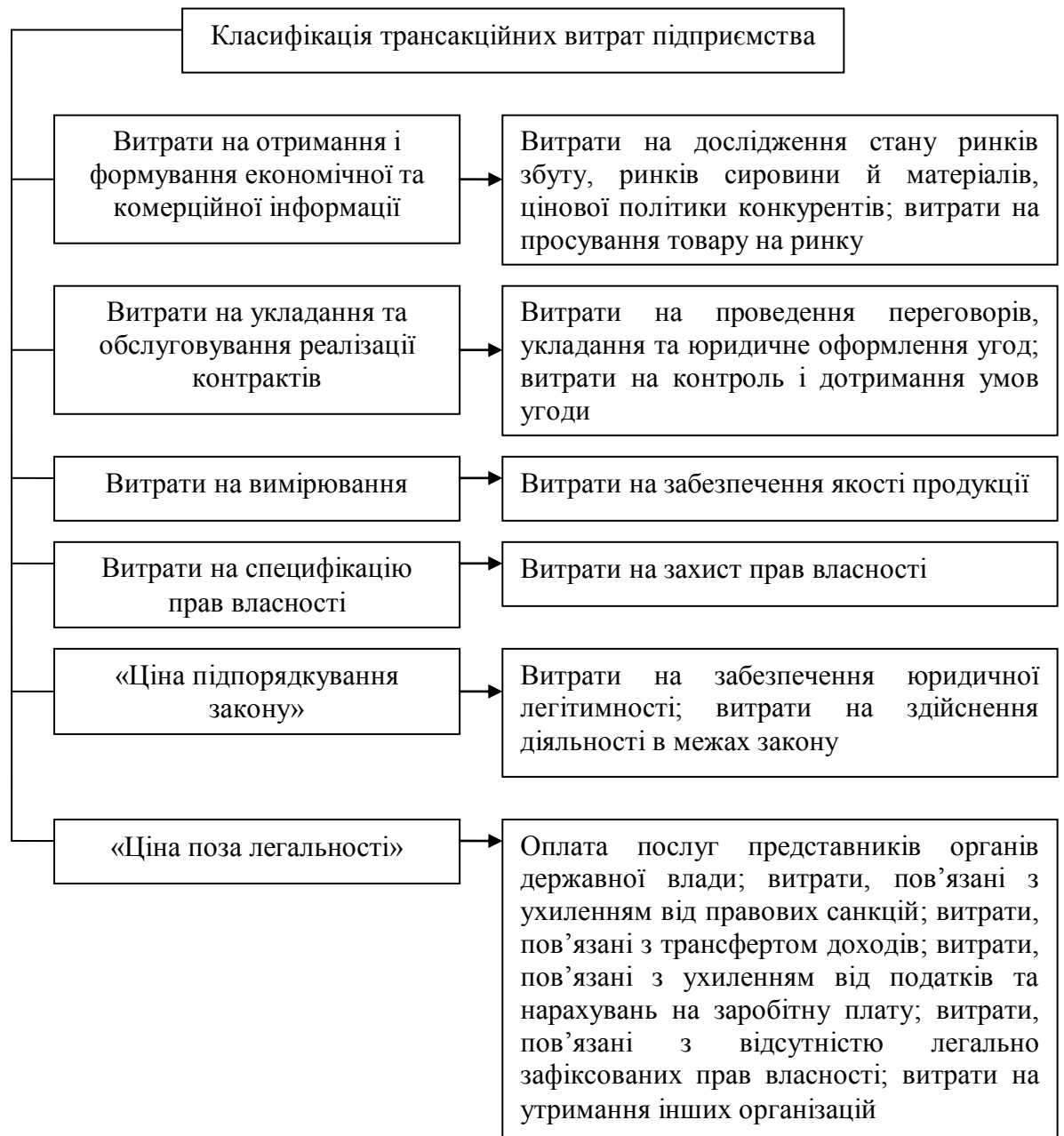


Рис.1.8. Класифікація трансакційних витрат підприємства

Здійснена класифікація трансакційних витрат підприємства стала підґрунтям для вивчення процедур дослідження таких витрат і формування їхнього інформаційного забезпечення.

Так, С. Архієреєв до трансакційних витрат зараховує: витрати через непередбачені дії; витрати, пов'язані з можливим різним прочитанням положень контракту; витрати через неузгодженість законодавства або інших нормативних актів; витрати через відсутність дієвого контролю і примусу виконання законодавчих норм; витрати через опортуністичну поведінку [3].

За основу своєї класифікації трансакційних витрат А. В. Балабаниць [7] бере дві ознаки: вид діяльності та ступінь виявлення (рис. 1.9).

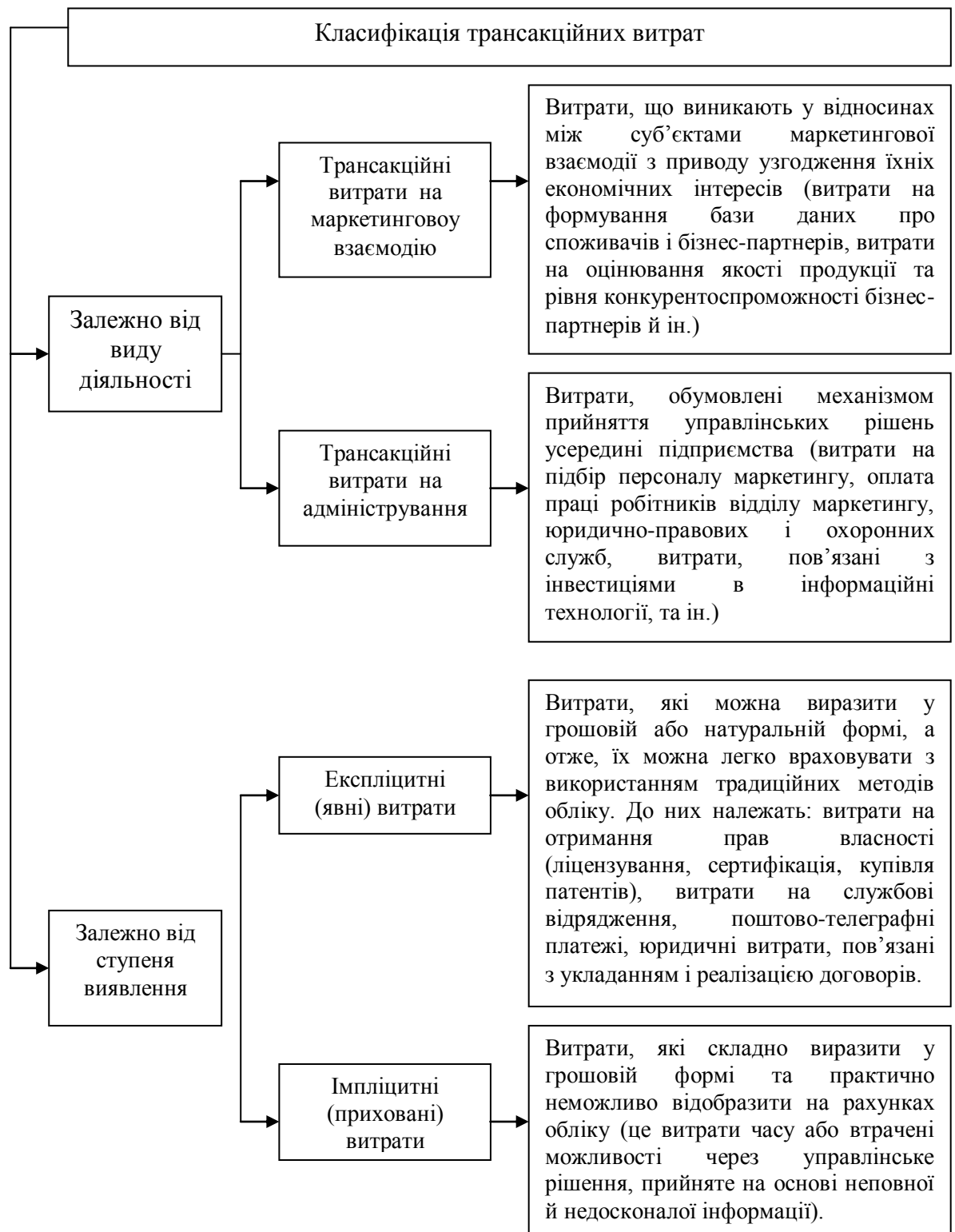


Рис. 1.9. Класифікація трансакційних витрат за видом діяльності та ступенем виявлення

Ця класифікація зорієнтована на розгляд трансакційних витрат з боку маркетингової взаємодії підприємств і спрямована на прийняття управлінських рішень.

Так, М. М. Шигун [233] класифікує трансакційні витрати з метою ведення обліку та надання релевантної інформації для управлінського персоналу на такі види (рис. 1.10):

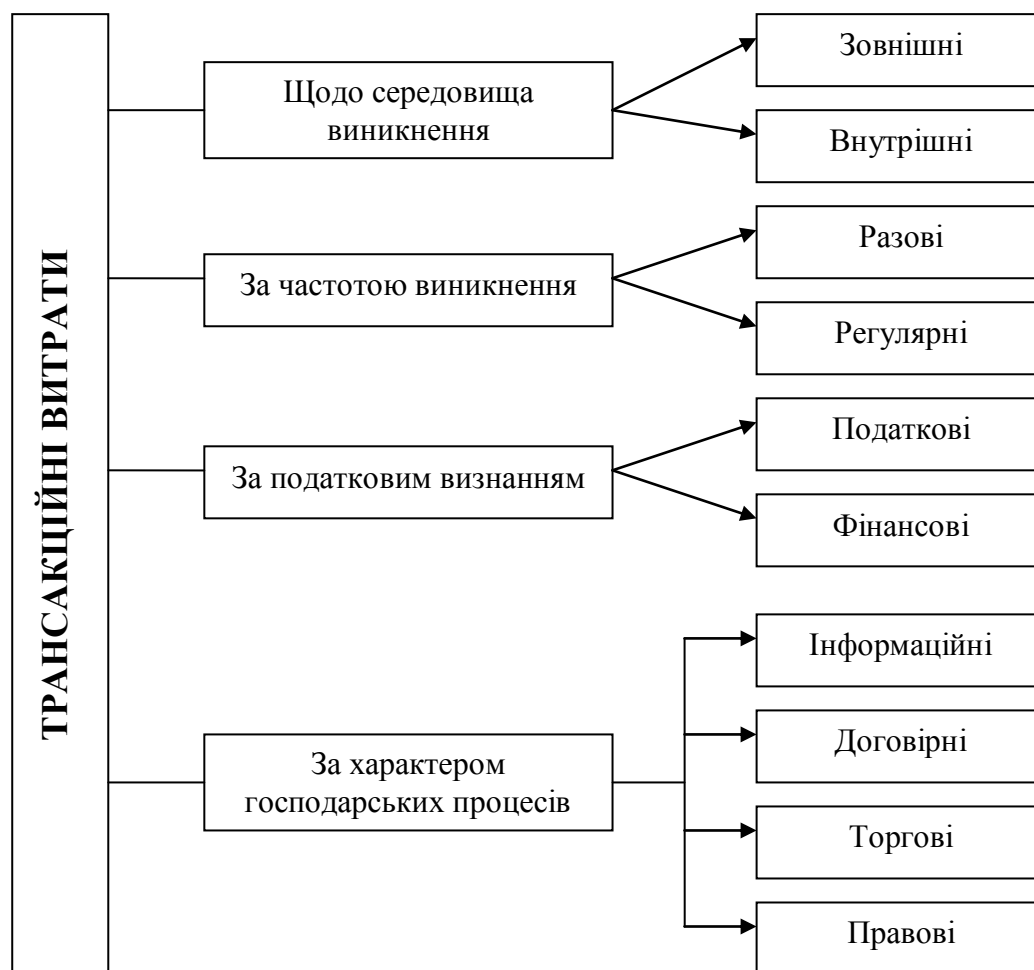


Рис. 1.10. Класифікація трансакційних витрат з метою ведення обліку та надання релевантної інформації

Отже, при розгляді поданої вище класифікації можна зробити висновок, що для бухгалтерського обліку призначена група витрат за характером господарських процесів, оскільки вона пов'язана з об'єктами облікового відображення господарських процесів, а інші групи витрат використовуються з метою надання релевантної інформації для управлінського персоналу.

Зокрема, О. В. Борович [39] розподіляє трансакційні витрати за функціями здійснюваних операцій: витрати, що виникають у процесі постачання; витрати, що виникають у процесі виробництва; витрати при управлінні підприємством (адміністративні) й витрати, що виникають при збуті продукції (рис. 1.11).

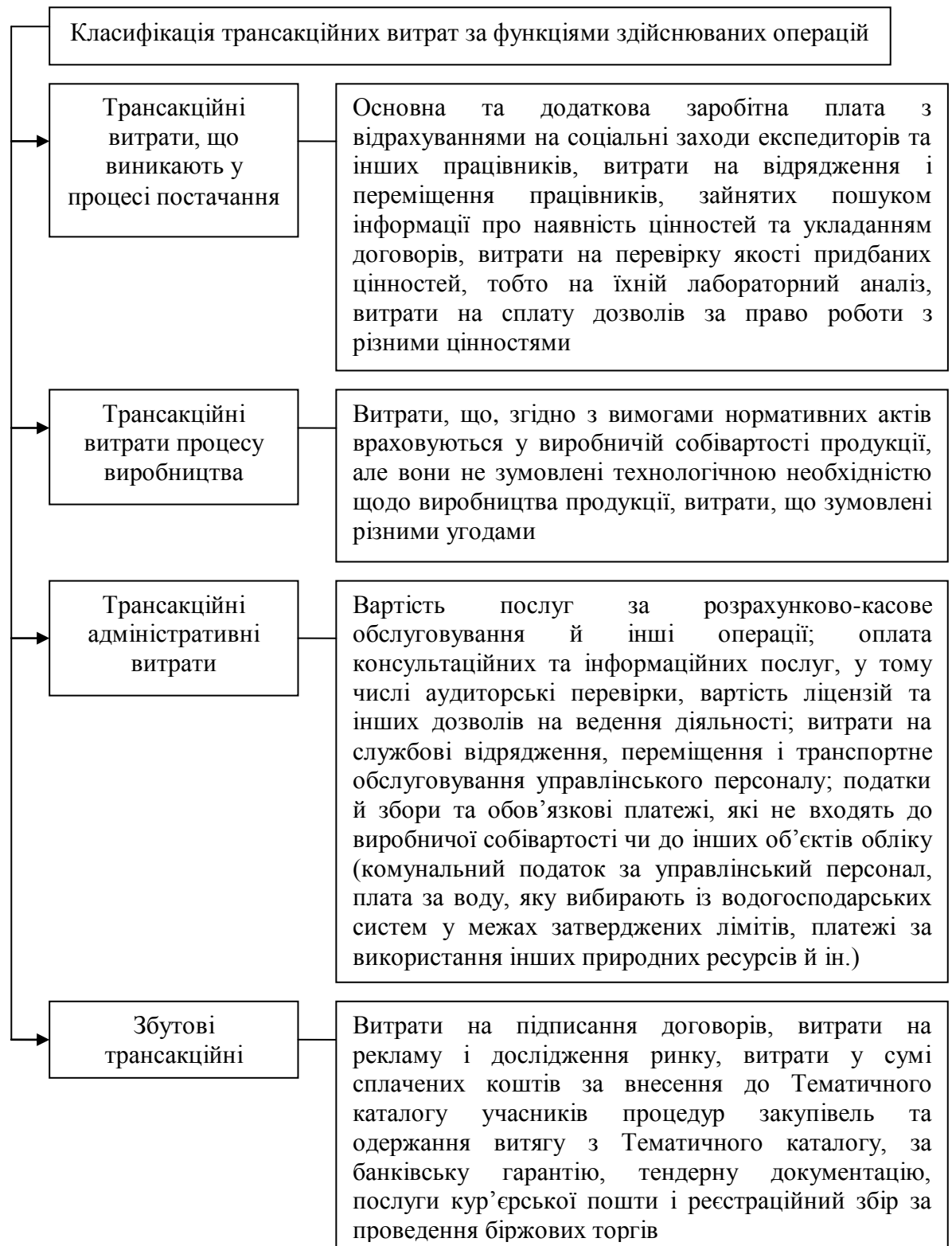


Рис. 1.11. Класифікація трансакційних витрат за функціями здійснюваних операцій

Ця класифікація розкриває інформацію про трансакційні витрати на всіх етапах здійснення господарської діяльності, а така інформація корисна для прийняття оперативних управлінських рішень.

У класифікації трансакційних витрат щодо системи обліку, яку пропонують Ж. М. Ющак і С. І. Мельник [244], виділено такі два типи: контрольовані (ті, які відображаються, або можуть відображатися в обліку) та неконтрольовані (ті, які не відображаються в обліку). До контрольованих трансакційних витрат належать: витрати на пошук інформації, проведення переговорів, укладання угод, вимірювання, специфікацію й витрати на утримання. До неконтрольованих витрат ці вчені зараховують: витрати на захист від третіх осіб, витрати через опортуністичну поведінку і витрати, пов'язані з «ціною нелегальності». Така класифікація дає змогу розкрити ті витрати, які відображаються в обліку, але деякі з неконтрольованих витрат, внесених до цієї класифікації, можуть бути відображені в системі обліку.

Отже, слід констатувати, що дослідники робили спроби здійснити класифікацію трансакційних витрат за різними ознаками з боку облікового відображення. Оскільки трансакційні витрати виникають в операційній, фінансовій та інвестиційній діяльності й збільшують їх загалом, то, на нашу думку, ці витрати необхідно класифікувати за критеріями, наведеними у табл. 1.5.

До явних трансакційних витрат належать витрати, що відображаються в системі обліку (витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку; переговорні й контрактні витрати; витрати на вимірювання; витрати на захист прав власності та специфікацію).

Прихованими трансакційними витратами вважаються, ті витрати, які здійснює підприємство, але які не відображаються ні в системі обліку, ні у звітності підприємства, але вони збільшують витрати діяльності підприємства (витрати через опортуністичну поведінку; витрати на захист від третіх осіб).

Постійні трансакційні витрати підприємства складаються з таких витрат, як: витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку, переговорні та

контрактні витрати і витрати на вимірювання. До разових трансакційних витрат, тобто витрат, які може здійснювати підприємство тільки один або два рази зараховують витрати на захист прав власності й специфікацію.

Таблиця 1.5

Класифікація трансакційних витрат

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

При здійсненні господарської діяльності трансакційні витрати виникають під час кожного господарського процесу, тому їх класифікують за процесом

постачання, процесом виробництва та процесом реалізації, але кожен із цих процесів має свій склад трансакційних витрат.

Кар'єрне господарство здійснює такі трансакційні витрати, як послуги зв'язку, витрати на відрядження, консультаційні послуги, витрати на штрафи і неустойки тощо.

До трансакційних витрат приймального відділення належать консультаційні витрати, витрати на відрядження, послуги навчання й атестації (для перевірки якості придбаних товарно-матеріальних цінностей), послуги зв'язку, витрати на штрафи і неустойки та ін.

Трансакційні витрати формувального відділення й сушильно-обпалювальної ділянки складаються з консультаційних послуг і послуг навчання та атестації.

Склад трансакційних витрат відділу збуту формують: послуги зв'язку, нотаріальні послуги, витрати на відрядження, рекламні послуги, витрати на сертифікацію продукції, витрати на штрафи і неустойки тощо.

Відділ маркетингу здійснює такі трансакційні витрати: послуги зв'язку, перекладацькі витрати, рекламні послуги, витрати на відрядження, поштові витрати, консультаційні послуги та ін.

Трансакційні витрати юридичного відділу складаються з витрат послуг зв'язку, перекладацьких витрат, витрат на відрядження, комісійних банку, поштових витрат, нотаріальних витрат тощо.

Склад трансакційних витрат за сферою відповідальності залежать від того чим зайнятий працівник та, які обов'язки він виконує на підприємстві.

Отже, кожен вид трансакційних витрат підприємства формують витрати на пошук інформаційних джерел й їхню обробку, до яких належать: витрати на вивчення ситуації на ринку і визначення цін на цей момент; витрати на дослідження потенційних клієнтів, конкурентів, різних контрагентів (витрати на відрядження працівників, зайнятих пошуком інформації); витрати на залучення інших осіб, не пов'язаних з діяльністю підприємства; витрати на рекламу та участь у виставках, презентації (маркетингові витрати); витрати на аудиторську



перевірку потенційних партнерів; витрати, пов'язані з неповнотою й недосконалістю такої інформації.

Переговорні та контрактні витрати охоплюють: витрати на попередні переговори з власниками підприємства (партнерами) й особами, які будуть відповідати за дотримання вимог контракту; вартість послуг банку за розрахунково-касове обслуговування; витрати на телефонні розмови, поштові перекази, послуги кур'єрської пошти і факс; витрати на переміщення та транспортне обслуговування співробітників (управлінського персоналу); оплата консультаційних й інформаційних послуг; витрати на укладання та юридичне оформлення угоди; витрати на контроль і дотримання умов угоди й послуги поручителів; витрати на проведення біржових торгів та участь у тендерних торгах.

Витрати на вимірювання передбачають витрати на вимірювальну техніку й власне процес вимірювання щодо управління якістю придбаних товарів і виправлення помилок, які при виникли; консультаційні послуги спеціалістів; витрати на лабораторний аналіз.

Витрати на захист прав власності та специфікацію – це витрати, що виникають при обміні правом власності на продукцію чи товар; витрати на отримання і вартість ліцензій та інших дозволів на ведення діяльності й право роботи з різними цінностями; витрати на утримання юридичної служби підприємства; витрати на захист його прав у суді чи інших інстанціях; оплата послуг державних і судових органів; витрати на штрафи та неустойки; витрати на безпеку (плата за охоронні послуги).

До витрат через опортуністичну поведінку входять: витрати на контроль за дотриманням умов угоди; витрати через недобросовісну поведінку як працівників підприємства, так і представників їхніх партнерів (покупців, постачальників, інших партнерів), тобто через спроби однієї з договірних сторін здобути переваги за рахунок іншої; витрати на утримання загальновиробничого й управлінського персоналу підприємства, який здійснює контроль за роботою своїх підлеглих.

Витрати на захист від третіх осіб є витратами на захист від претензій держави та злочинних угруповань на частину прибутку, отриманого в результаті угоди.

Таким чином, ця класифікація дасть змогу виокремлювати і структурувати трансакційні витрати для кращого здійснення управлінського обліку, а отже, прийняття виважених та раціональних управлінських рішень, що приведе до ефективного управління діяльністю підприємства загалом. До того ж запропонована класифікація сприятиме покращенню проведення детального аналізу витрат підприємства і допоможе здійснювати аналіз трансакційних витрат за кожним видом таких витрат, що суттєво підвищить конкурентоспроможність діяльності підприємства та забезпечить йому належне місце на ринку.

### **Висновки до розділу 1**

Результати проведених досліджень і теоретичних узагальнень дають підстави зробити такі висновки:

1. З'ясовано, що інституціональний напрям подолав тривалий шлях теоретико-методологічної еволюції. Останнім часом цей напрямок зазнає суттєвої концептуально-методологічної модернізації. Вже наявні результати економічної теорії підтверджують врахування впливу інституційного середовища, що дає змогу: показати реальний стан діяльності підприємства; пояснити економічні й технологічні процеси, з урахуванням чого можна визначити місце індивідів у формуванні інституційних структур. На сьогодні основним інституційним напрямком, який активно розвивається залишається неоінституціоналізм, що поєднує фрагменти, положення та постулати інших теоретичних шкіл, а утворена ним система знань пояснює різноманітні явища, які спостерігаються в ринковій економіці. На основі узагальнення результатів наукових досліджень вітчизняних і зарубіжних вчених встановлено, що неоінституціоналізм зумовив появу контрактного підходу до теорії інститутів та

він вважається вихідним базисом для розуміння природи фірми. При цьому вказано, що основна умова існування підприємства – наявність і розмір трансакційних витрат.

2. Сутність трансакційних витрат науковці розкривають через витрати на права власності, які вони розглядають як: витрати на обмін, передачу, специфікацію та захист прав власності; витрати на виконання угод, які враховують вартість проектування, обговорення і страхування гарантій умов контрактів; витрати на проведення переговорів та прийняття рішень і залагодження спірних питань, пов'язаних з виконанням умов угоди; витрати через високий чи низький рівень адаптації фірми до мінливих ринкових умов. Розкриваючи сутність трансакційних витрат, вважаємо за доцільне враховувати витрати, пов'язані зі збиранням, накопиченням, обробкою й аналізом інформації про ринок, проведенням переговорів та прийняттям рішень, контролем і захистом виконання контрактів і прав власності.

3. У роботі згруповано і розглянуто фактори формування трансакційних витрат, що виявляються на всіх рівнях ринкових відносин. Водночас визначено, що в системі обліку трансакційні витрати розгалужені між різними видами витрат операційної, фінансової й інвестиційної діяльності та здебільшого відображаються у складі постачальницьких, адміністративних, збутових й інших операційних витрат.

4. У процесі проведеного дослідження здійснено систематизацію вже існуючих підходів до класифікування трансакційних витрат. При цьому запропоновано власні класифікаційні критерії, які допоможуть забезпечити ведення ефективного управлінського обліку та управління підприємством з урахуванням трансакційних витрат, що дасть змогу здійснювати аналіз трансакційних витрат за кожним видом таких витрат, забезпечувати внутрішній контроль і приймати оперативні виважені управлінські рішення.

Основні положення розділу опубліковані у [19; 24; 25; 32; 35; 36].

## РОЗДІЛ II. МОДЕЛЮВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ

### 2.1. Моделювання організації обліку трансакційних витрат

Вперше про моделювання в його сучасному розумінні щодо обліку вів мову Е. К. Гільде. Він побудував перші моделі нормативного обліку, орієнтовані на технологічні процеси. Цей вчений показав, що всі облікові об'єкти пов'язані інформаційними потоками за схемою: вхід - вихід і розглядав облік як базовий засіб всієї системи управління підприємством [53].

Так, В. М. Жук розглядає моделювання в обліку як комплексне застосування його методів та наукових підходів для відображення господарських процесів і явищ не прямо чи безпосередньо, а через специфічно створені символи та описи [70, с. 123]. На думку цього науковця, моделювання передбачає розробку методик як впорядкованої системи застосування методів обліку для відображення певного процесу чи явища і методичних рекомендацій як сукупності алгоритмів, що визначають послідовність реалізації методик. Він прогнозує модель розвитку глобальної системи обліку на принципах інституціональної теорії, концепції сталого розвитку й синергетичної теорії [70, с. 63].

Зокрема, Я. В. Соколов визначає моделювання як метод обліку, який розуміють як вивчення господарських операцій підприємства і господарських процесів не відкрито, а через свідомо побудовані ним образи та описи - символи [198, с. 127]. Водночас В. А. Шпак розробив концептуальну модель організації системи обліку, яка ґрунтується на запропонованій ним ідентифікації методології й організації бухгалтерського обліку як понять одного порядку і різних рівнів [235, с. 453].

В. П. Завгородній вказує, що зміст моделювання полягає у встановленні між елементами облікового процесу логічних та економічних взаємозв'язків, необхідних для роботи системи автоматизованого управління [74, с. 40]. Власне

кажучи, моделювання в обліку слід розуміти як певний метод поєднання в єдине ціле елементів сукупності, що дає змогу позиціонувати їх щодо потреб користувачів обліку або ж інших завдань. Таким чином, результативність використання моделювання буде впливати на здатність облікової системи не тільки самодостатньо і повноцінно функціонувати, а й відповідати критеріям інформаційної системи.

При моделюванні використовуються необхідні компоненти: зразок – те, що моделюється; спосіб моделювання – те, яким чином буде здійснюватися моделювання; модель – те, що отримується в результаті моделювання [128, с. 9].

Так, А. Г. Гранберг подає власне визначення моделі: «Модель – це такий матеріальний або уявний (зображений) об'єкт, який у процесі дослідження заміщує об'єкт-оригінал таким чином, що його безпосереднє вивчення дає нові знання про об'єкт-оригінал» [59, с. 16]. Доволі вдалим є визначення цього поняття, яке пропонують укладачі економіко-математичного енциклопедичного словника: «Модель – один із найважливіших інструментів наукового пізнання, умовний образ об'єкта дослідження або управління. Модель конструюється суб'єктом дослідження або управління таким чином, щоб відобразити суттєві для його мети характеристики об'єкта (властивості, взаємозв'язки, структурні та функціональні параметри і т. ін.)» [239, с. 309].

Отже, модель – логічний або математичний опис компонентів і функцій, які відображають суттєві властивості об'єкта чи процесу, що моделюється. Розрізняють матеріальні, або речові, знакові (графічні й математичні), матеріально-ідеальні моделі, словесний опис об'єкта (явища, процесу) [121, с. 300].

Моделі обліку господарських операцій розробляються з метою достовірного та повного відображення фактів взаємодії суб'єктів господарювання. В обліку модель є описом найбільш загальних і суттєвих властивостей облікової системи. Будь-яка модель – це якась абстракція реальної системи.

Об'єктом моделювання можуть бути не тільки окремі елементи системи

обліку, а й сама система загалом. Практичними завданнями моделювання системи обліку є аналіз та виявлення можливих комбінацій взаємозв'язків її складових для забезпечення виконання головної мети обліку з урахуванням різних облікових теорій економічного і юридичного характеру.

Проблема організації як науки залишається недостатньо дослідженою, хоч цю дисципліну вітчизняні вчені почали формувати ще з початку ХХ ст.

Незважаючи на історію виникнення та становлення цієї науки і проведення численних досліджень, поняття «організація» досі викликає дискусії. Більшість науковців у своїх дослідженнях розглядає організацію як процес і явище, тобто як діяльність (створення структури) та як результат (саму структуру) [14]. Дискусії серед дослідників виникають тому, що поняття організації має кілька значень. З одного боку, це узагальнене поняття суспільних інституцій, форм власності – державних і приватних, тобто будь-яке підприємство є організацією. З іншого боку, це поняття має інструментальний характер, що описує систему формальних правил та приписів виконання робіт на підприємстві, тобто його ототожнюють з організацією праці.

Вважаємо за доцільне організацію виокремити як процес і функцію управління системою для досягнення мети виробничої системи та її окремих частин цілісної структури. Функціональне призначення організації в цьому значенні полягає у створенні нових та вдосконаленні створених і функціонуючих систем будь-якого виду. Отже, організувати – це означає створити нову систему або поліпшити стан попередньої у процесі її функціонування відповідно до мінливих внутрішніх та зовнішніх умов [148].

Сутність поняття «організація» розкривають за допомогою кількох таких підходів: а) об'єднання людей для виконання певної діяльності щодо досягнення спільної мети; б) внутрішня впорядкованість, узгодженість, взаємодія частин цілого, обумовлених його будовою; в) сукупність цілеспрямованих процесів, які приводять до утворення життєздатної системи; г) єдиний майновий комплекс, що використовується для здійснення підприємницької діяльності.

При вивченні основних досягнень у розвитку управлінського мислення, які мали значний вплив на дослідження проблеми організації, необхідно звернути увагу на праці вчених, які зробили внесок у формування науки управління або розвивали ідеї своїх попередників, адже без них неможливо уявити сучасний менеджмент. Погляди цих науковців відображають широку картину розвитку ідей і реальних практичних методів управління, які сприяли формуванню уявлень про економічну систему загалом та існування організацій зокрема (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Диференціація поглядів вчених на визначення поняття «організація»

<i>Вчені</i>	<i>Погляди на визначення поняття «організація»</i>
1	2
К. Бартлетт, С. Гошал [250]	Організація є інтегрованою системою, яка зберігає за центром певні функції вибору стратегії та планування, децентралізуючи інші види діяльності з метою надання необхідної гнучкості й реактивності. Основним «законом» для досягнення успіху, ефективної організації є вміння швидко адаптуватися до зовнішніх змін, ведучи політику фірми витримувати позицію гнучкого керівництва, яке пристосовується до трансформації зовнішніх обставин.
Ч. Барнард [249], Дж. Вудворд [282; 283]	Основа ефективної діяльності організації полягає у створенні системи комунікації, тобто ієрархічної та підпорядкованої структури, а також системи для передачі інформації як за вертикаллю, так і між всіма індивідами і підрозділами (тобто горизонтальні зв'язки).
Т. Бернс, Дж. Сталкер [251]	Виокремлюють «ідеальні типи» організаційних структур: механістичну (значною мірою бюрократичну, ієрархічну та стандартизовану), яка найбільш ефективна у стабільних зовнішніх умовах при виробництві добре освоєної продукції, та органічну (винятково гнучку, колегіальну і підвладну мотивації) – у змінних зовнішніх умовах при виробництві інноваційних виробів.
В. Г. Алієв [2], В. Д. Белік [12], В. Г. Хірний [216]	Організація – це сукупність внутрішніх узгоджених процесів або дій, призначених для утворення й удосконалення взаємозв'язків між частинами цілого, обумовлених його будовою. Робиться акцент на впорядкованому стані елементів цілого і процесі їхнього впорядкування в доцільну єдність.
Дж. Лорш, П. Лоуренс [270]	Організація – це відкрита система, дії членів якої обумовлені їхніми особистісними характеристиками, визначеним завданням та неофіційними й неформальними правилами поведінки. Додатковим фактором впливу на внутрішні параметри організації стають непередбачуваність і швидкоплинність зовнішнього середовища.
М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоурі [131]	Організація – це соціальне утворення, в якому об'єднана певна кількість людей з загальними прагненнями для досягнення спільної мети.
Н. П. Тарнавська [203]	Організація як функція менеджменту означає механізм побудови конфігурації підприємства, який дає змогу працівникам підприємства результативно працювати над досягненням колективної мети.

1	2
К. Ажіріс [248], Н. Адлер [247], М. Крозьє [262], Т. Пітерс, Р. Уотерман [157], Г. Хофстеде [268]	Організація – це соціальні конструкції, що відображають внутрішні характеристики та певну відповідність соціально-культурним нормам і цінностям; певна «кооперативна» система, яка дає змогу індивідам, котрі входять до її складу, досягти на основі взаємодії тих результатів, яких вони не змогли би досягти працюючи окремо. Значна увага приділяється питанням, присвяченим індивідуальним відмінностям, неформальним правилам поведінки, культурі, соціально-культурним нормам, цінностям та особливостям етнокультурних проявів, які є факторами формування організації для забезпечення успішного керівництва й існування організації.

Погляди представників класичного менеджменту мають безпосередній вплив на розвиток поняття «організація». Саме теоретичні постулати цих вчених, тобто їх стрижневі поняття, слугують підґрунтям для сучасної економічної думки. Досліджуючи історичні проблеми визначення поняття «організація» не можемо залишити поза увагою роль трансакційних витрат у сучасному розумінні поняття «організація». Адже дослідження трансакційних витрат як нової економічної категорії частково зробило свій внесок у тлумачення поняття «організація» у традиційній економічній теорії. До виникнення трансакційних витрат висловлювалось припущення про те, що будь-які взаємодії всередині організації та за її межами відбуваються миттєво – без найменших непорозумінь і труднощів. З утворенням неоінституційної економіки, яка почала формуватися у 1930-х рр. науковці суттєво розширили розуміння поняття «організація». Неоінституційна теорія послідовно намагається впровадити принципи індивідуалізму у сферу економічної діяльності та поширити їх на всі види людської діяльності, зокрема й на соціальні аспекти. На відміну від неокласики, яка переважно вивчає фізичні (рідкісність ресурсів) і технологічні обмеження (недостатність знань, практична майстерність та ін.), основу неоінституційної економіки формують трансакційні витрати. З огляду на це набуває актуальності питання розширення традиційних об'єктів теоретичного аналізу за рахунок нових важливих питань, тому неоінституціоналісти роблять спроби створити ефективну модель механізму проведення економічного регулювання. Вони порівнюють витрати, спрямовані



на прийняття рішень, не із ситуацією, яку вважають зразковою (досконала конкуренція), а з реальними альтернативами, що сприяє ширшій диференціації поняття організації як будь-якої діяльності людини [201].

Ідеї й концепції, які становлять зміст класичної теорії організації, розробляли вчені та практики в кінці XIX ст. – на початку XX ст. До відомих науковців, які зробили вагомий внесок у розвиток основних положень класичної теорії, належать: Ф. Тейлор, А. Файоль, Г. Форд, Ф. Гілбрет, Л. Гілбрет, Г. Гантт, Х. Мюнстерберг, Х. Емерсон, Дж. Лізней, А. Рейлі й М. Вебер. Основою цих теорій слугує те, що організація розглядається як безособовий механізм, адміністративна піраміда з різними рівнями управління, пронизаними формальними зв'язками із загальним циклом управління, планування, координації та контролю.

Значним внеском у розвиток класичної теорії організації стала концепція «ідеальної бюрократії» М. Вебера, який наголошує на тому, що правила, інструкції й процедури, які виправдали себе, у практичній роботі мають бути основою для прийняття рішень [90]. Елементами цієї концепції є: розподіл праці на основі функціональної спеціалізації; ієрархія влади; система правил, які визначають права та обов'язки кожного члена організації; система процедур (порядку дій) у ситуаціях, які виникають у процесі функціонування організації; відбір і призначення працівників відповідно до їхньої кваліфікації [277].

Організаційні структури поділяють на бюрократичні й адаптивні. Бюрократичну організаційну структуру характеризують високий рівень розподілу праці, стереотипна ієрархія управління та ланцюг команд зверху вниз. Ця система найбільш ефективна у стабільних зовнішніх умовах при виробництві добре освоєної продукції.

Адаптивні організаційні структури створюють і втілюють на підприємствах з метою отримання можливості ефективно відповідати на зміни, що відбуваються у зовнішньому середовищі, та розробляти нову технологію управління ним. Взаємодія й комунікації в організаційних структурах адаптивного типу можуть відбуватися на будь-яких рівнях залежно від вимог

поточного процесу і, відповідно, з великою кількістю залученого персоналу для досягнення загальних цілей організації. Така організаційна структура завжди більш рухома та легше піддається необхідним змінам за умов виникнення нових обставин.

Отже, виокремлення двох типів організаційних структур з точки зору відповідності різним зовнішнім умовам у вказаній вище праці стало поштовхом до проведення нових досліджень у цій сфері, що в результаті призвело до формування «ситуативного підходу», який застосовується у процесі аналізу організації [90].

Різні інститути з різною організаційною структурою мають неоднакову ефективність з точки зору оперування транзакційними витратами. Одні виконують це завдання краще, а інші – гірше. Ті, які потребують надто високих витрат, відмирають, а ті, які виявляються більш економічними, виживають і набувають поширення. Транзакційні витрати слугують своєрідним «мотором» інституційної еволюції.

Теоретичні основи організації як окремої науки, пов'язаної з управлінням, вчені розробляли на межі різних галузей знань, серед яких менеджмент, соціологія, антропологія, психологія, юриспруденція та ін. [134]. Проблему створення спеціалізованої галузі знань про організацію складних систем в економічній сфері вони пов'язують із процесом розширення виробництва й утворення великих промислових підприємств [204].

Фундатором сучасної теорії організації як науки вважається О. Богданов. Основні свої ідеї він відобразив у фундаментальній праці «Тектологія (загальна організаційна наука)», перший том якої було надруковано у 1912 р. Вихідним положенням теоретичних досліджень цього науковця, є твердження про те, що норми організації неподільні для всіх об'єктів, в яких максимально розрізнені елементи об'єднуються конструктивними зв'язками. На його думку, звідси випливає, що підхід до вивчення будь-якого явища має базуватися на дослідженні будь-якої системи у двох аспектах: взаємозв'язки всіх її частин і взаємозв'язки цієї системи як цілого із середовищем, тобто з усіма зовнішніми

системами. Це означає, що закони, закономірності та принципи організації мають бути єдині для будь-яких об'єктів і навіть найбільш різнорідні явища об'єднуються між собою спільними структурними зв'язками на основі спільних правил [14]. Таке твердження О. Богданова свідчить про широту предметної сфери теорії організації, оскільки вона має пряме відношення до таких аспектів, як побудова й розвиток організаційних комплексів шляхом з'єднання (входження одного комплексу в інший) чи роз'єднання (розпаду) яких-небудь кінцевих елементів, та передбачає цілісність економіки й єдність планів, прями та зворотні зв'язки в управлінні й плануванні, рівновагу, пропорційність і збалансованість планів, орієнтованих на задоволення потреб.

Організацію науковці розуміють як певну внутрішню впорядкованість, узгодженість, взаємодію більше чи менше диференційованих й автономних частин цілого, обумовлені його будовою; сукупність процесів або дій, які ведуть до утворення і вдосконалення взаємозв'язків між частинами цілого [195, с. 944]. У цьому визначенні поняття «організація» акцент зроблено на впорядкованості та узгодженій взаємодії автономних частин у межах певної системи.

Значний вплив на функціонування організації загалом і організації обліку трансакційних витрат зокрема має вплив зовнішнього середовища. Так, для здійснення успішної діяльності та забезпечення ефективної організації трансакційних витрат підприємствам потрібно вести політику на принципах гнучкого керівництва, яке здатне адаптуватися до трансформації зовнішніх обставин. Чим більше невизначеними і комплексними є зовнішні обставини, тим більш обмеженою та гнучкою має бути структура і тим більшою стає потреба у вертикальних потоках інформації між рівнями управління й у горизонтальних потоках між функціональними підрозділами.

На організацію трансакційних витрат підприємства також впливає культура. З цього приводу Н. Адлер вказує, що культура справді має вплив на організацію як результат того, що особи спілкуються, співпрацюють та проводять переговори з іншими індивідами. Глобальна конкуренція потребує, щоб фірми й їхні працівники постійно взаємодіяли із представниками з різних

країн світу [90]. Таким чином, організація трансакційних витрат значною мірою залежить від так званої атмосфери всередині підприємства, культури спілкування як між працівниками однієї ланки, так і за вертикальними зв'язками, тобто між керівництвом та підпорядкованими йому особами. Проблеми, пов'язані зі спілкуванням (налагодженням комунікаційних зв'язків), належать до проблем психології, які суттєво впливають на організацію праці й функціонування підприємства загалом.

Отже, у сучасних умовах необхідно сформувати гнучку структуру організації та культуру взаємин, що сприятиме оперативному реагуванню на неминучі зміни зовнішнього і внутрішнього середовищ. У контексті соціального управління в управлінській діяльності підприємства організація трансакційних витрат – це складова самої управлінської діяльності, яка полягає у впорядкуванні в логічну систему суспільних відносин (об'єкти управління) й органів управління (суб'єкти управління) та здійснює вплив на осіб, котрі перебувають у ділових відносинах.

Як відповідь на різкі зміни зовнішнього середовища перед суспільством виникає проблема розширення горизонтів знань. Науково-технічний прогрес спонукав вчених до диференціації знань щодо існуючих, усталених постулатів наук. Одним із перших, хто наголосив на проблемі необхідності розширення запасу стратегічних знань для організації на всіх рівнях її існування, став Д. Норт. Головна мета, якої необхідно досягти для вирішення проблеми реалізації знань на сучасному етапі розвитку економічної думки – це формування і збільшення потенціалу знань, що виражається в певній сукупності методів та прийомів, які застосовують на практиці працівники для досягнення як короткострокових, так і довгострокових цілей організації. Тому навчання у процесі діяльності організації займає вагоме місце, оскільки воно передбачає спрямованість на постійний розвиток та вдосконалення організації, безперервність моніторингу і поширення знань, а головне – налагодженість ефективного зворотного зв'язку із суб'єктами зовнішнього середовища, що є одним із найважливіших факторів удосконалення процесу переходу

індивідуальних знань в організаційні. Це, на нашу думку, сприяє формуванню конкурентоспроможності організації.

Отже, існує певний зв'язок між загальною організаційною стратегією та стратегією управління знаннями. Тому для успішної розробки й реалізації загальної стратегії розвитку організація має визначитися щодо виду необхідної стратегії управління знаннями [194]. Для цього фірма змушена розвиватися, що поступово змінює встановлені обмеження. Інвестиції у формальну освіту, нові технології й суто в науку обґрунтовані, тому що в результаті вони дають великий прибуток. Інформація та знання керівника є похідними від чіткого інституційного середовища. Інституційне середовище не тільки формує внутрішню організаційну будову підприємства і визначає внутрішні взаємозв'язки між підрозділами та структуру управління, а й окреслює зовнішні межі підприємства, що дасть йому змогу ефективно досягти своїх цілей. Знання про трансакційні витрати допоможуть відповідальним особам швидше збирати, обробляти та аналізувати інформацію про ці витрати з усіх ланок діяльності підприємства і приймати оперативні рішення. Отже, якщо організація інвестує у знання про трансакційні витрати, то такі знання збільшать продуктивність людського капіталу та приведуть до створення гнучкої системи організації обліку трансакційних витрат.

Таким чином, організація обліку трансакційних витрат на підприємстві має базуватися на двох групах законів (рис. 2.1).

Вперше загальні закони організації сформулював основоположник організаційної науки А. А. Богдановим [14].

**Закон композиції та пропорційності** полягає в тому, що будь-яка матеріальна система намагається зберегти у своїй структурі всі необхідні елементи (композиції), які перебувають у заданій відповідності або в заданому підпорядкуванні (пропорції). Закон композиції виражає необхідність узгодження цілей організації: вони мають бути спрямовані на підтримання основної цілі більш загального характеру. Закон пропорційності передбачає пошук відповідного співвідношення між частинами цілого, їхню порівнянність,

залежність і відповідність [115]. Оскільки транзакційні витрати займають вагоме місце у сукупності витрат підприємства й впливають на цілі діяльності суб'єкта господарювання, шляхом розширення бази для розробки ефективної стратегії діяльності, закон композиції та пропорційності у контексті розгляду транзакційних витрат дає змогу здійснювати пошук цих витрат й їхній подальший синтез в об'єднаний масив інформації для узгодження цілей організації.

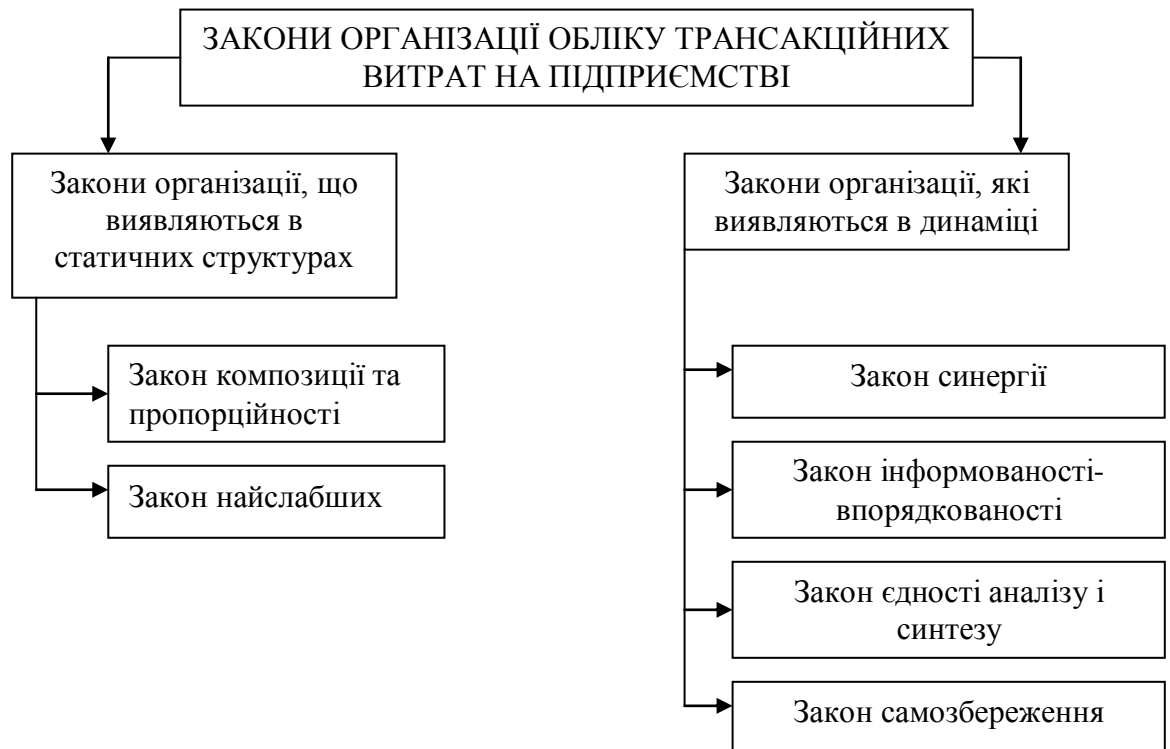


Рис. 2.1. Закони організації обліку транзакційних витрат на підприємстві

**Закон найслабших** виявляється у тому, що загальна стійкість системи характеризується стійкістю її найбільш слабкого елемента. Можна простежити повну аналогію з ціллю: її міцність визначається міцністю найслабшої ланки [87, с. 96]. Найслабша ланка в організації будь-якого підприємства – це транзакційні витрати, оскільки вони не виокремлюються із загальної сукупності витрат, але впливають на загальну стійкість організації загалом.

**Закон синергії** полягає в тому, що в організації наявний комплекс факторів, за допомогою яких можливість організації завжди буде значно більша

від простої суми можливостей факторів, з яких вона складається, або значно менша.

Синергія – процес суттєвої зміни потенціалу, що відбувається пропорційно до залучення ресурсів або стрибкоподібно. Зміст ефекту синергії виявляється в тому, що залучені ресурси до процесу господарювання підсилюють або послаблюють один одного і через це загальний потенціал організації стає більшим або меншим від суми потенціалів усіх використовуваних у діяльності ресурсів [166, с. 27–28].

Ефект синергії виникає за рахунок співучасті, взаємодії елементів, які містяться в межах цілого [166, с. 90]. Здійснювати організацію обліку трансакційних витрат відповідно до цього ефекту необхідно, оскільки такі витрати виникають на всіх стадіях діяльності підприємства й перебувають у межах загальної сукупності витрат та суттєво впливають на стратегію діяльності підприємства, тому раціональна організація цих витрат приведе до ефективної роботи підприємства в майбутньому.

**Закон інформованості-впорядкованості** є таким: чим більшою інформацією володіє організація про внутрішнє й зовнішнє середовище, тим вища ймовірність її успішного функціонування [14]. Відображення цьому закону простежується у процесі організації трансакційних витрат, оскільки інформація про їхнє виникнення має зовнішній та внутрішній характер.

**Закон єдності аналізу й синтезу** можна сформулювати таким чином: будь-яка матеріальна система (живий організм, соціальна організація – підприємство, навчальний заклад й ін.) намагається налаштуватися на найбільш економний режим функціонування в результаті постійної зміни своєї структури або функцій. Швидкість і масштаби змін залежать від параметрів зовнішнього та внутрішнього середовища і цілей організації [87, с. 93]. Оскільки основною ціллю підприємства є отримання прибутку, а трансакційні витрати безпосередньо впливають на нього та залежать від діапазону змін зовнішнього або внутрішнього середовища, доцільно створити ефективно гнучку організацію таких витрат на підприємстві.

**Закон самозбереження** полягає в тому, що кожна організація намагається зберегти себе і для цього використовує весь свій потенціал [72, с. 29]. Врегулювання розміру трансакційних витрат сприяє дотриманню рівноваги у здійсненні господарської діяльності за рахунок збільшення розміру трансакційних витрат в одному структурному підрозділі та їхнього зменшення – в іншому.

На підприємстві вагоме місце належить організації обліку. Поняття «облік господарської діяльності» краще характеризує сутність системи, бо в ньому зроблено акцент на тому, що в цій системі відображаються об'єкти, явища й процеси, пов'язані з економікою і господарською діяльністю підприємства [168, с. 80]. Роль обліку в ринковому середовищі виявляється в тому, що він організовується таким чином, щоб генерувати інформацію для працівників управління про мікродіяльність кожного з агентів ринку [168, с. 102]. Ключове завдання обліку полягає у своєчасному створенні достатньої інформації про економічні об'єкти, необхідної для виконання функцій планування, контролю, аналізу та регулювання в оперативному, поточному й стратегічному режимах [168, с. 80].

Моделювання в організації обліку охоплює процеси створення або вибору моделей форм організації та форм ведення обліку, структури облікової служби, розподілу облікових функцій, процедури вибору облікової політики, формування схем і графіків документообороту, вибору форм, методів та процедур бухгалтерського контролю й інших елементів [232].

Зокрема, А. А. Шапошнікова наголошує: «Організація обліку підпорядкована головному завданню – системному перетворенню обліково-економічної інформації про господарські явища і процеси з метою ефективного впливу на них через систему управління... Методологічною ж основою організації обліку є моделювання, оскільки у відповідності з визначенням дає можливість виділити оптимальне співвідношення елементів організації, впорядкувати їх у відповідності з вирішуваними завданнями» [225, с. 45–47].



Водночас В. В. Євдокимов стверджує, що головне завдання моделювання системи обліку – це процеси призначені для збору, обробки, аналізу даних та їхнього генерування у вигляді облікової інформації. При цьому така інформація має відповідати вимогам повноти і достовірності й потребам користувачів для прийняття виважених ефективних рішень [69].

Для системи обліку найважливішим елементом функціонування слугує механізм переробки даних та отримання на її основі інформації. Дані є відображенням окремих відомостей, показників чи будь-яких інших результатів діяльності, що подаються у формалізованому вигляді для подальшого опрацювання й інтерпретації, а інформація – це витлумачення поточних даних у систематизовані, задокументовані відомості з метою накопичення та оперування для подальшого прийняття рішень (поточних і кінцевих), спрямованих на досягнення цілей щодо забезпечення існування та успішного розвитку підприємства. Дані вважаються інформативними лише у момент їхнього використання, а це означає, що дані, які зберігаються, залишаються лише даними доти, поки їх не використано. Відповідно, не є інформація статичним об'єктом, а динамічно змінюється й існує тільки у момент взаємодії даних і методів. Весь інший час інформація перебуває у стані даних. Складність системи обліку виявляється в тому, що вона містить: багато елементів із взаємозв'язками та взаємодією; різні підсистеми для обробки даних про минулі події (фінансовий облік), події в реальному масштабі часу (управлінський облік), майбутні події (стратегічний облік чи контролінг), які дають інформацію для різних рівнів управління; зв'язки системи із зовнішнім середовищем (отримання на вході даних про факти господарської діяльності та надання на виході інформації для користувачів).

Отже, система обліку складається з фінансового, управлінського і стратегічного обліку. Мета системи обліку – це генерування інформаційних ресурсів для менеджменту. Схематично систему обліку подано на рис. 2.2.

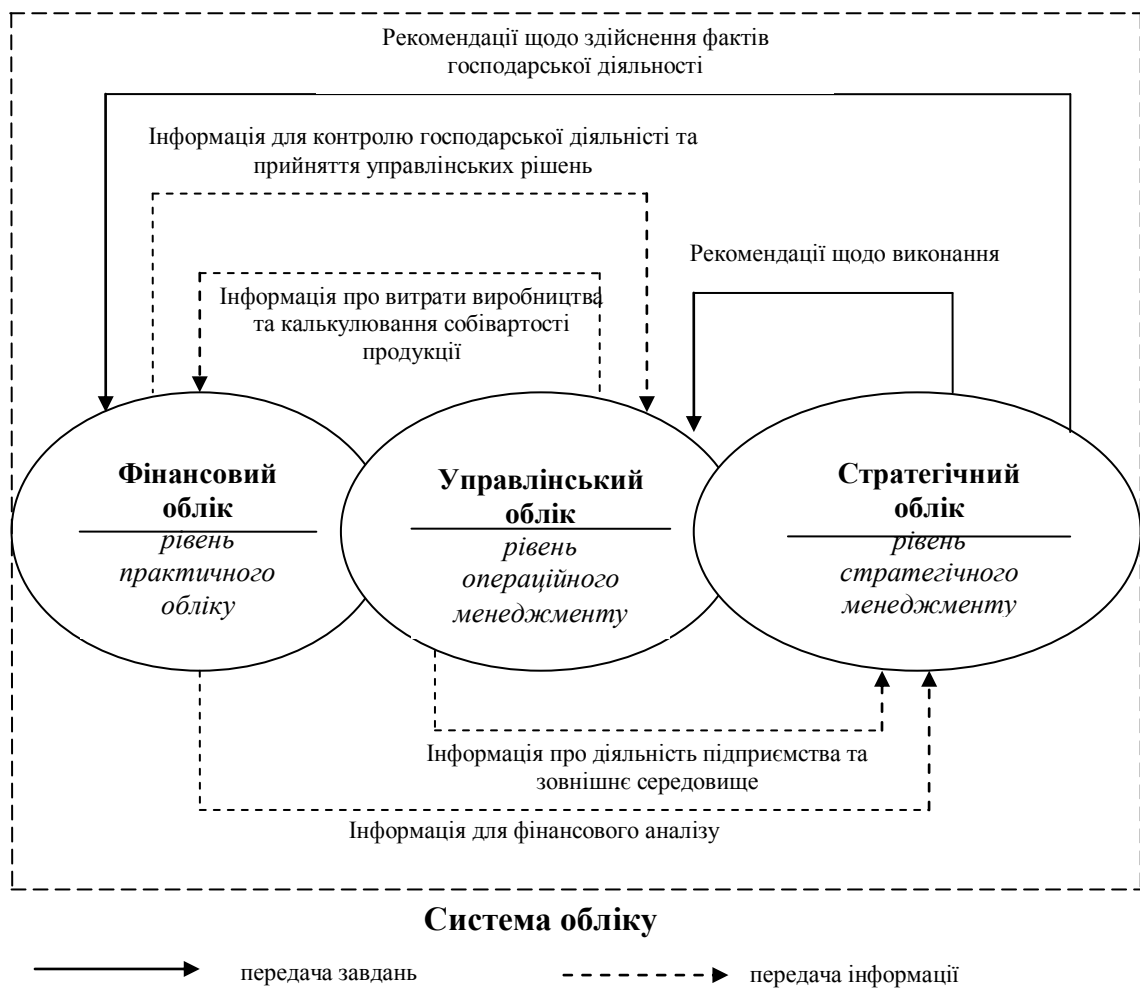


Рис. 2.2. Система обліку на підприємстві

Схема системи обліку на підприємстві показує, що інформація з фінансового обліку передається до управлінського обліку та призначається для контролю господарської діяльності й прийняття управлінських рішень. Інакше кажучи, отримана інформація дає змогу здійснювати контроль поточної діяльності підприємства загалом і його структурних підрозділів зокрема, оптимізацію використання ресурсів, визначення ефективності виробництва, розробку тактики, управління та планування й ін.

Інформація, що передається з управлінського до фінансового обліку полягає у переробці окремих даних про витрати виробництва і калькулювання собівартості продукції та, відповідно, в її кваліфікованій обробці. Така інформація допоможе простежити групування витрат за видами продукції,

процесами, стадіями виробництва і сферами відповідальності та результати діяльності підприємства за видами продукції й сферами діяльності.

Інформація фінансового обліку використовується у стратегічному обліку для здійснення фінансового аналізу підприємства, тобто своєчасного виявлення і ліквідації недоліків у фінансовій діяльності та пошуку резервів покращення фінансового стану й платоспроможності підприємства. Водночас для стратегічного обліку передається з управлінського обліку інформація про діяльність підприємства і зовнішнє середовище, оскільки ця інформація має важливе значення для передбачення стратегії та розвитку підприємства.

Інформація зі стратегічного обліку до фінансового й управлінського обліку надходить у вигляді рекомендацій, тобто до фінансового обліку – рекомендації щодо здійснення фактів господарської діяльності (щодо здійснення того чи іншого факту), а до управлінського обліку – рекомендації щодо виконання (тобто щодо виконання рекомендацій, наказів для здійснення ефективного управління діяльністю підприємства).

Отже, в системі обліку відбувається своєрідна циклічність інформації. Інформація стратегічного обліку потрібна для адміністративного рівня (директорат), фінансового обліку – для середнього рівня, так званого рівня тактичного обліку, а управлінського обліку – для операційного рівня (менеджмент).

Організація обліку для суб'єктів господарювання визначає пошук раціональної системи відображення фактів господарської діяльності та узагальнення у звітних формах, за допомогою чого об'єктивно ідентифікується стан активів, зобов'язань і фінансових результатів діяльності, здійснюється сплата податків й обов'язкових платежів, оприлюднюється важлива для контролюючих органів та суспільства інформація про діяльність юридичної особи і реалізується політика оперативного й стратегічного менеджменту [117, с. 176]. Раціональна організація системи обліку, як доводить А. М. Кузьмінський підпорядкована системному підходу, який потребує цілісності, всебічності, субординації, динамічності, випереджального

відображення та формування системоутворюючих відносин окремих частин і елементів [113, с. 20].

Мета організації обліку в системі управління підприємством полягає у попередженні небажаних результатів та наслідків його діяльності на підставі своєчасного реєстрування фактів господарської діяльності, що на цьому підприємстві безперервно відбуваються, дослідження процесів поточного їхнього внутрішнього контролю й узагальнення одержаної інформації для складання звітності [192, с. 15].

Облік як складна гіперсистема з підсистемами фінансового, управлінського і стратегічного обліку не лише ставить за мету відображення активів підприємства, власного капіталу, зобов'язань, фактів господарської діяльності та фінансових результатів підприємства в системі рахунків, оскільки це стосується підсистеми фінансового обліку, а й адресно забезпечує користувачів різних груп інформацією, що допомагає їм приймати обґрунтовані рішення, підвищує ефективність управління, стратегічного планування, нормування, контролю і прийняття рішень, а отже, примножує капітал [165; 140]. До того ж облік дає змогу здійснювати порівняння планових та фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин і наслідків таких відхилень та всебічне обґрунтування процесів прийняття й контролю реалізації управлінських рішень на всіх рівнях організаційно-функціональної структури компанії [138].

Процес вироблення і прийняття рішень у системі обліку за суттю є інформаційним процесом. Тому взаємодію об'єкта й суб'єкта системи обліку варто розглядати як інформаційну взаємодію, яка потребує постійного зворотного зв'язку (надходження інформації про результати). Шляхом обміну інформацією між суб'єктом та об'єктом налагоджуються певні систематизовані й усталені зв'язки для підтримання життєдіяльності організації та виконання визначених перед нею цілей [127]. Адже, як ми вже зазначали, лише дані чітко структуровані й систематизовані в інформацію, дають змогу керівництву визначати ефективність організаційно-економічних, соціальних та інших заходів

і залежно від умов, які складаються, змінювати складені програму. Чим ліпше поінформований керівник, тим більш оперативні та кращі за якістю його рішення.

Суб'єкт управління, виробляючи управлінські рішення, передає їх об'єкту управління, оформлюючи інформацію у вигляді організаційно-розпорядчих документів (положень, інструкцій, правил, наказів тощо) [127].

На наш погляд, саме налагоджена система обліку підприємства створює й утримує на належному рівні взаємодію всередині самого підприємства як певної системи і взаємозв'язок такої системи із зовнішнім середовищем. З огляду на те, що фінансовий облік – одна з ланок гіперсистеми, та з урахуванням динаміки еволюційного розвитку організації, цей облік відповідно до сучасної економічної ситуації є малоінформативним і не гарантує ведення організаційної політики на належному рівні, що може призвести до зниження конкурентоспроможності організації на ринку праці. Тому постає необхідність створення розвинутої інформаційної служби системи обліку.

За видами, процесом організації й ступенем складності можна проранжувати категорії виконуваних в організації завдань і виокремити відповідальних за їхнє виконання осіб. Так, наприклад, інформаційну службу системи обліку доцільно поділити на чотири категорії (рівні):

- ✓ *завдання аналітико-стратегічного рівня*, виконання яких потребує найвищого рівня фахових знань, високого рівня розвитку особистісних якостей, у тому числі гнучкості та лабільності рівня спілкування, критичного та творчого мислення й великого досвіду. Так і завдання передбачають переважно прогнозування і перспективне планування роботи організації;
- ✓ *завдання управлінського рівня*, які полягають у вирішенні управлінських завдань на різних рівнях функціонування організації, тобто безпосередньо в якомусь сегменті, відділі, напрямі роботи тощо. Вирішення таких проблем потребує від їхніх виконавців високого рівня розвитку організаційних здібностей, оскільки це передбачає роботу з

широким колом людей та організацію пошуку альтернативних видів діяльності;

- ✓ *завдання операційного рівня*, які становлять основу для ефективного функціонування двох попередніх категорій і полягають у вирішенні й обробці інформації на рівні операційного менеджменту та виконання практичних поточних видів діяльності організації. Успішна реалізація таких завдань потребує від своїх виконавців належного рівня професійних знань, систематичне підвищення рівня фахової майстерності шляхом самоосвіти, комунікативних навичок, високого рівня мотивації й ін.;
- ✓ *завдання технічного рівня*, які формують основу, для забезпечення належного функціонування організації та вчасного й якісного виконання визначених перед суб'єктом господарювання завдань. Це передбачає підтримку в організації праці відповідно до всіх чотирьох категорій шляхом створення документаційної бази для існування інформаційної служби системи обліку організації. До осіб, які є відповідальними за виконання завдань цієї категорії, ставляться вимоги, що стосуються передусім високого рівня відповідальності, пунктуальності, виробничих навичок тощо. Таку категорію спеціалістів в організації визначають як поліфункціональну.

Працівників організації умовно можна поділити відповідно до категорій завдань, які вони виконують. Завдання першої категорії в організації виконують керівники (генеральні директори, виконавчі директори та ін.), другої категорії – начальники відділів, третьої категорії – основний склад спеціалістів відділів організації, а четвертої (поліфункціональної) категорії – допоміжний персонал організації (друкарки, оператори, секретарі й ін.).

Варто наголосити, що налагоджена взаємодія процесу функціонування інформаційної служби системи обліку потребує застосування системного підходу як до аналізу первинної документації, так і до її узагальнення та

використання. Вона визначається продуктивністю діяльності спеціалістів, особливо у питаннях створення нової інформації.

Складовими організації обліку на підприємстві є відбір облікових номенклатур, визначення форм і складання альбомів первинних документів, облікових реєстрів та звітності, створення діловодства, що приводить до отримання оптимального варіанта комплексу взаємопов'язаних, сумісних засобів обчислювальної й оргтехніки та програмного забезпечення, організаційних регламентів, зокрема положень про бухгалтерію підприємства і кожен топологічний підрозділ бухгалтерії, посадових інструкцій та графіків виконання облікових робіт, створення системи матеріальної відповідальності й розроблення обґрунтованих разових і постійних графіків проведення внутрішньогосподарських ревізій та інших форм і методів контролю [218, с. 38-39].

Так, Б.М. Богач визначає складові для ефективної організації обліку витрат, пов'язуючи її з конкретним об'єктом. Він виділяє три складові, необхідні для раціональної організації обліку витрат: перша складова – організація й технологія виробництва на підприємствах; друга – облікова політика щодо витрат та собівартості; третя – це склад і структура витрат [13, с. 65].

Для покращення інформаційного забезпечення обліку витрат є впровадження інформаційної служби обліку трансакційних витрат. Створення такої служби на підприємстві дасть змогу своєчасно відстежувати інформацію про виникнення трансакційних витрат та організує процес обробки даних таким чином, що трансакційні витрати, навіть будучи дисперсно розкиданими між різними підрозділами суб'єкта господарювання, зможуть бути зібрані в єдину систему і швидко, своєчасно і правильно обґрунтовані.

Інформаційне забезпечення обліку витрат підприємства полягає у визначенні сутності їх на макрорівні, типології та класифікації, складу і структури, які дадуть змогу виокремити трансакційні витрати за певними групами, що характеризує їхню поведінку й однорідність.

Для ефективної організації обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності потрібно в наказі про облікову політику вказати відповідальних осіб, які будуть займатися збором, обробкою та передачею інформації про виникнення трансакційних витрат керівній ланці суб'єкта господарювання. Необхідно також зазначити склад і структуру трансакційних витрат, що полегшить роботу відповідальної особи з виокремлення цих витрат із загальної сукупності витрат. У наказі слід вказати відомості, в яких будуть згруповуватися трансакційні витрати від структурних підрозділів підприємства та в які терміни вони подаватимуться.

Отже, інформаційне забезпечення суб'єкта господарювання щодо даних про трансакційні витрати є цілеспрямованим рухом інформаційних потоків, які відповідають встановленим вимогам і критеріям, що розроблені відповідно до визначених форм та у підсумку утворюють трансакційне середовище організації.

Організацію обліку витрат необхідно здійснювати за допомогою децентралізації управлінського процесу, яка полягає в делегуванні повноважень і відповідальності від вищих рівнів управління до нижчих, що дасть змогу визначати ефективність діяльності кожного структурного підрозділу середнього чи великого підприємства. Процес управління структурними підрозділами потребує створення інформаційної бази, яка містить інформаційні ресурси, отримані в системах обліку, аналізу й контролю, що у сукупності допомагає краще здійснювати процес управління на нижчих ієрархічних рівнях менеджменту [67, с. 160]. Так, Л. В. Нападовська зазначає: «Виділення в структурі підприємства сфери відповідальності дає змогу поєднувати централізоване керівництво з максимальною ініціативою менеджерів структурних підрозділів в інтересах досягнення спільної мети» [140, с. 470].

В економічній літературі вчені розкривають поняття «центр відповідальності», яке, на нашу думку, недоцільно використовувати для тлумачення поняття «центр», тому що його семантичний аналіз показує, що «центр» слід розуміти як «осередок», тобто певне локальне місце, як, наприклад, «будівля» чи «споруда». У нашому дослідженні йдеться про місце, де саме



відбувається технологічний процес (відділення, цехи, бригади, зміни). Центр акумулює витрати виробництва, а відповідальність за роботу в центрі витрат несуть люди. Оскільки працівники (енергетики, механіки, комірники, нормувальники, обліковці) є відповідальними особами за виникнення різних витрат у процесі їхньої діяльності, то логічно замість поняття «центр відповідальності» використовувати поняття «сфера відповідальності».

Виділення центрів витрат не становить особливих труднощів і може бути реалізоване на практиці на основі організаційної структури підприємства, а що стосується сфер відповідальності, то їхнє виділення пов'язане з певними труднощами організаційного й методологічного характеру [167]. Причиною таких труднощів може стати ситуація, коли, наприклад, якщо по цеху є перевитрати матеріалів, то не можна відразу визначити чия в цьому вина, тому що могли бути заміни матеріалів через відсутність необхідних матеріалів на складі, що потребує точних даних про відхилення у використанні матеріалів усіх служб, причетних до заготівлі та їхнього використання у виробництві [167, с. 260].

Вітчизняні й зарубіжні науковці, зокрема Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Т. Карпова, М. Л. Нападовська, М. С. Пушкар, В. Панасюк, В. Сопко, Дж. Фостер, Ч. Т. Хорнгрен, М. Чумаченко, А. Яругова та ін., у своїх працях досліджують поняття «сфера відповідальності», але основним проблемним аспектом на сучасному етапі господарювання продовжує залишатись питання практичного відображення сфер відповідальності у системі обліку.

Так, Ф. Ф. Бутинець розглядає сферу відповідальності як окремо визначену частину господарської діяльності й певний сегмент діяльності підприємства, характерною рисою якого є встановлення відповідальності конкретної посадової особи за контроль і виконання певних показників [43]. Зокрема, С. Ф. Голов сферу відповідальності розуміє як певний сегмент діяльності підприємства, в межах котрого встановлено персональну відповідальність менеджера за показниками діяльності, які він контролює та за які несе відповідальність [56].

Водночас Ч. Т. Хорнгрен та Дж. Фостер розкривають сферу відповідальності як сегмент організації, відповідальні особи в якому підзвітні за певний обсяг роботи [219, с. 110]. При цьому В. Сопко у понятті «сфера відповідальності» виокремлює певну матеріально відповідальну особу, яка є відповідальною за окремі об'єкти обліку [161].

Досліджуючи сутність сфер відповідальності, означимо основні моменти: недоцільно розглядати сферу відповідальності як структурний підрозділ чи організаційну одиницю, оскільки відповідальною може бути лише суб'єкт (людина), які контролює окремі види витрат у певному сегменті діяльності підприємства; доцільно встановити (за можливості) нормативні (бюджетні) показники, мету та завдання для кожної сфери відповідальності [178; 179; 180].

Зіставляючи різні погляди дослідників на трактування поняття «сфера відповідальності», можемо констатувати, що більшість науковців і практиків сплутує й ототожнює центр витрат з центром відповідальності. Це свідчить про термінологічну плутанину, на що необхідно звернути увагу дослідникам у галузі обліку з метою досягнення взаєморозуміння у тлумаченні облікових понять. Узагальнюючи різні підходи до вивчення поняття «сфера відповідальності», підсумуємо, що це поняття вчені розуміють як відповідальність окремих осіб, зокрема менеджерів, за раціональне використання окремих факторів виробництва. Такі особи наділені повноваженнями з питань розпорядження, прийняття рішення, раціонального використання та звітування за види ресурсів, за які вони несуть безпосередню відповідальність.

Як вважають Р. Ентоні та Дж. Ріс облік витрат за сферами відповідальності – це управлінська бухгалтерська система, що обробляє планову і фактичну інформацію про входи (витрати) та виходи (результати) сфер відповідальності. На думку згаданих вчених, цей облік є проміжним етапом розподілу витрат між об'єктами калькулювання – виробами [240, с. 347]. Водночас В. Вандел та В. Ф. Палій облік сфер відповідальності визначають як встановлення нормативів витрат та виявлення відхилень фактично здійснених витрат від запланованих [211, с. 157]. До того ж ці вчені звертають увагу на психологічний аспект

управління, тобто здійсненні витрати й одержані доходи і сума відхилень від встановлених норм набувають більшого значення, якщо відомо, де виникають відхилення та хто може вирішити проблему.

Організація обліку за сферами відповідальності складається з таких складових, як: визначення сфер відповідальності; складання бюджетів (планів) для кожної сфери відповідальності; регулярне складання звітності про виконання; аналіз причин відхилень й оцінювання діяльності сфер відповідальності [56, с. 407].

Отже, оскільки трансакційні витрати виникають як у взаємозв'язку підприємства із зовнішнім середовищем, так і безпосередньо на кожній окремо взятій ланці діяльності організації, тобто в усіх її сегментах, то виникає необхідність розробки конструктивних систем для збору, обробки та подальшого застосування інформації про ці витрати. Таким чином, один із методів, який дасть змогу оптимізувати процес прийняття виважених управлінських рішень, – це здійснення обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності.

Сферу відповідальності можна виокремлювати за різними принципами диференціації на підприємствах. Так, наприклад, за певними окремими етапами роботи, за місцями виникнення, за певними підрозділами й ін. Найбільш сталим критерієм існування організацій на сучасному етапі є саме її організаційна структура. Однак науковці Я. Д. Крупка та А. Л. Романчук вважають, що організаційна структура – це доволі консервативний елемент, який відстає від динамічних процесів, що супроводжують перехід до ринкової економіки [106, с. 61]. З цим не можна не погодитися, тому при розробці конструктивної системи обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності варто орієнтуватися як на структуру за видами діяльності (внутрішньогосподарських процесів), так і на функціонально-лінійну структуру як традиційну.

За організаційною структурою виокремлені сфери відповідальності за виникненням трансакційних витрат відповідають структурним підрозділам суб'єкта господарювання та можуть бути зосереджені у таких сегментах

діяльності, як відділ постачання, виробництва і реалізації, маркетинговий та юридичний відділи.

У відділі постачання організація обліку трансакційних витрат здійснюватиметься за сферою відповідальності постачання, у межах якої встановлено персональну відповідальність працівників відділу (менеджера з логістики, менеджера з постачання, завідувача складу, менеджера ЗЕД й ін.). Відповідальна особа у межах своєї ділянки щодо збору, обробки та аналізу інформації має згрупувати дані про трансакційні витрати, пов'язані з пошуком інформації (пошук постачальників, підрядників), веденням переговорів, вимірюванням якості придбаних товарів і виправленням при цьому помилок та обмежити опортуністичну поведінку пов'язану з постачальниками та підрядниками. У відділі виробництва керівники виробництва, спеціалісти з планування виробництва, майстри на виробництві та керівники зміни як відповідальні особи за організацію обліку трансакційних витрат сфери відповідальності за цим сегментом, мають звертати увагу на витрати на лабораторний аналіз та навчання персоналу (перепідготовку). У відділі реалізації менеджер з роботи з клієнтами, менеджер з організаційних питань й інші фахівці відділу відповідно до процесу збору інформації про трансакційні витрати мають приділяти увагу таким трансакційним витратам, як витрати на пошук інформації (пошук покупців продукції), ведення переговорів із покупцями і витрати через опортуністичну поведінку з боку покупців.

Організація обліку трансакційних витрат у сфері маркетингу представляє фахівець з маркетингових досліджень та інформаційного забезпечення маркетингової діяльності, який має збирати інформацію про трансакційні витрати, пов'язані з пошуком інформації (моніторинг ринку, вичення ситуації на ньому, дослідження потенційних конкурентів й ін.). Фахівець з маркетингового планування, фахівець з реклами і менеджер з продукції несуть відповідальність за витрати на розвиток збутової мережі, рекламу, участь у виставках, ярмарках та ін. Фахівці з планування й оперативного управління, забезпечення правовою інформацією, договірної роботи та ін. несуть відповідальність за достовірний

збір, обробку й аналіз інформації про витрати, які мають трансакційний характер, а саме витрати на ведення переговорів і укладання договорів, витрати на захист прав власності та специфікацію (захист прав у суді чи інших інстанціях), витрати через опортуністичну поведінку (витрати на контроль за дотриманням умов договору) і витрати на захист від третіх осіб (витрати на захист від претензій держави та злочинних угруповань).

Варто зауважити, що працівники, на яких покладена відповідальність за облік трансакційних витрат за сферами їхнього виникнення, можуть варіювати відповідно до розмірів підприємства й структури самої організації.

Таким чином, вважаємо за доцільне при обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності покладення персональної відповідальності за здійсненні витрати на окремих працівників того чи іншого сегмента організації, які займатимуться вирішенням завдань операційного рівня інформаційної служби системи обліку. Оперуючи такими даними, працівники відділів мають надавати інформацію керівникам очолюваних сегментів, які вирішуватимуть завдання управлінського рівня інформаційної служби системи обліку. За рахунок такого розподілу відповідальності шляхом децентралізації процесу обліку трансакційних витрат на підприємстві вдасться забезпечити функціонування максимально виваженої та результативної інформаційної служби системи обліку суб'єкта господарювання загалом і організації обліку витрат зокрема. Водночас основна мета виокремлення організації обліку за сферами відповідальності на підприємстві передбачає створення позитивних умов для мотивації кожного сегмента організації та, як наслідок, досягнення визначених цілей підприємства загалом.

З огляду на виправданість впровадження на підприємстві організації обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності пропонуємо модель обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності для подальшого її застосування у діяльності підприємства з метою підвищення рівня ефективності його управління.

Модель обліку транзакційних витрат за сферами відповідальності розроблено як основу для ефективної організації транзакційних витрат, яка у перспективі дасть можливість на практиці структурувати, а отже, й покращити діяльність підприємства. Цю модель подано на рис. 2.3.

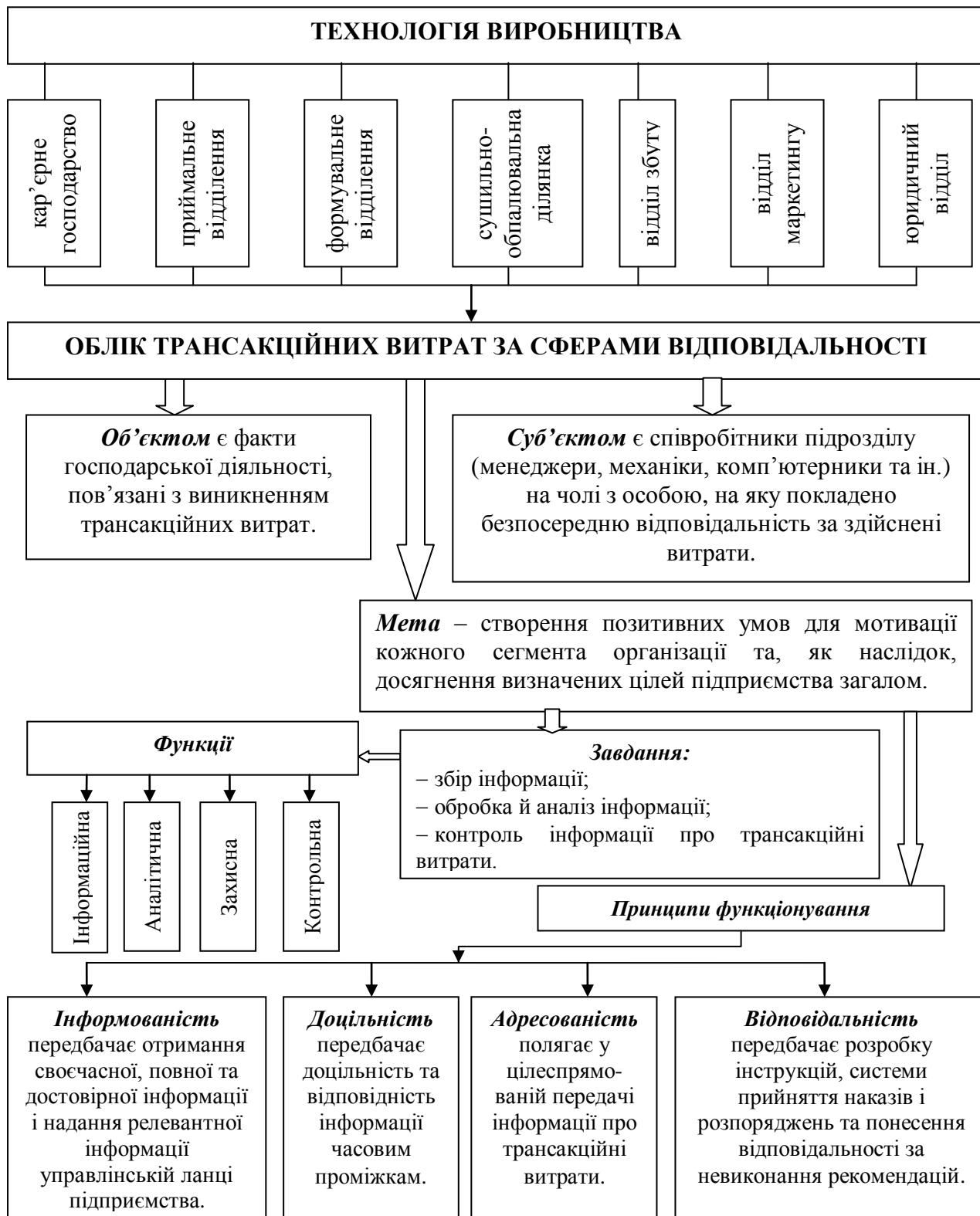


Рис. 2.3. Модель обліку транзакційних витрат за сферами відповідальності

Отже, побудована модель обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності призначена для створення позитивних умов з метою мотивування працівників кожного сегмента організації та, як наслідок, досягнення визначених цілей підприємства загалом. З огляду на окреслену мету об'єктом обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності є факти господарської діяльності, пов'язані з виникненням трансакційних витрат, а суб'єктами – працівники того чи іншого сегмента діяльності, яким делеговано аналіз, контроль і взяття відповідальності за них. До того ж відповідальні працівники щодо обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності виконують взаємопов'язані завдання, зокрема збір інформації про трансакційні витрати, який передбачає опрацювання необхідних документів. Наступним завданням є безпосередня обробка інформації. При виконанні визначених завдань увага зосереджується на тому, що відповідальна особа обробляє отримані дані та піддає їх аналізу.

Завдання взяті за основу моделі, відповідальні особи у сфері виникнення трансакційних витрат для їхнього ефективного обліку виконують ряд функцій, серед яких: інформаційна (надання інформації про причини виникнення, обсяги трансакційних витрат); аналітична (аналіз інформації про трансакційні витрати); захисна (надання рекомендацій щодо недопущення зростання трансакційних витрат); контрольна (контроль розмірів трансакційних витрат за сферами виникнення).

З огляду на завдання та функції облік трансакційних витрат за сферами відповідальності має базуватися на таких принципах функціонування, як: інформованість, що передбачає отримання своєчасної, повної, достовірної інформації про трансакційні витрати та надання релевантної інформації управлінській ланці підприємства; адресованість, що полягає у цілеспрямованій передачі інформації про трансакційні витрати; доцільності, який передбачає, що інформація про трансакційні витрати має бути доцільною і відповідати часовим проміжкам, щоб можна було на її основі прийняти ефективні управлінські рішення; відповідальність, що полягає у розробці інструкцій, системи прийняття

наказів та розпоряджень і понесенні відповідальності працівника за не виконання рекомендацій щодо регулювання розміру трансакційних витрат.

Модель, яку ми розробили, слугує основою та складовою організації обліку трансакційних витрат на підприємстві (див. рис. 2.4).

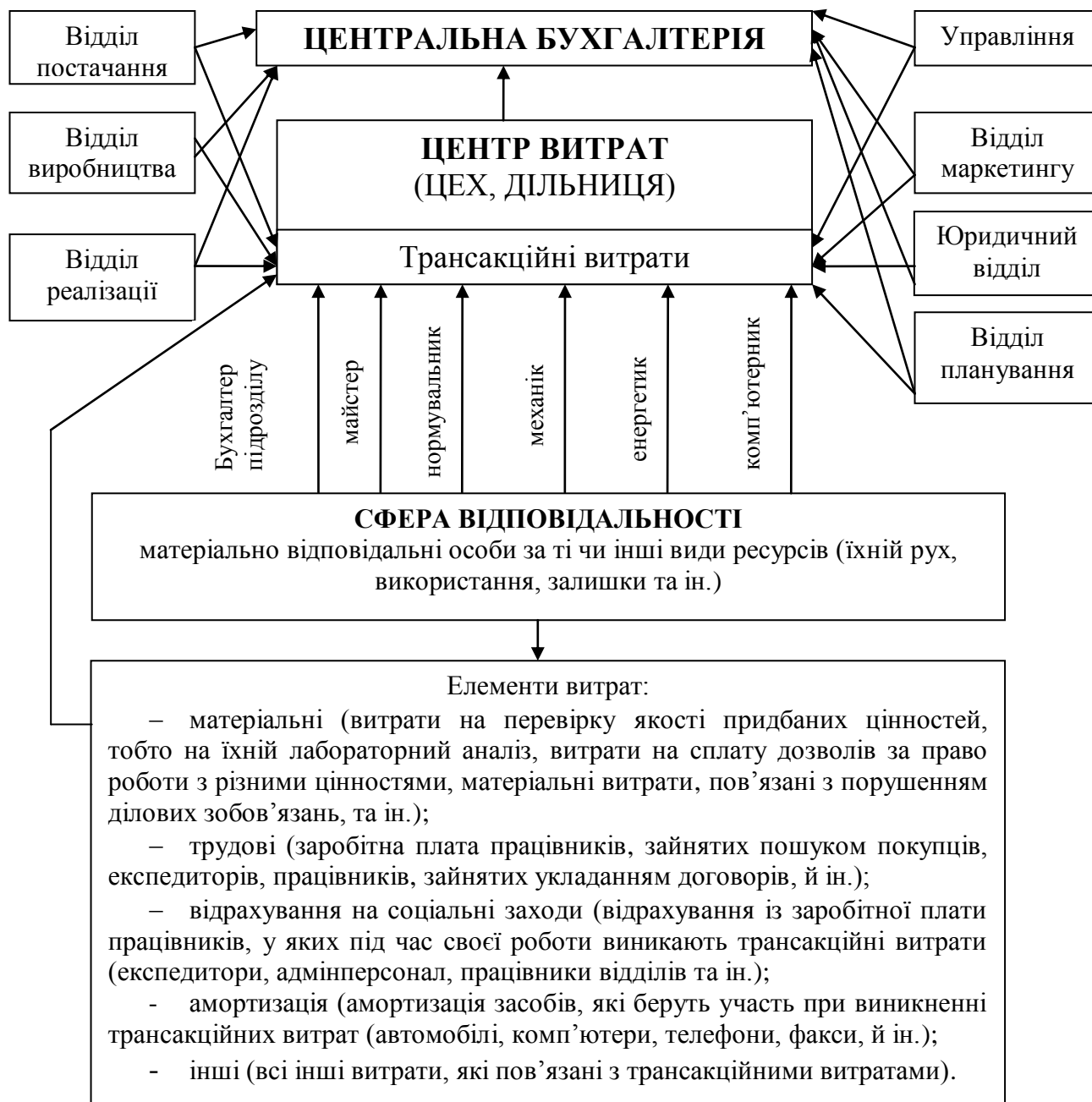


Рис. 2.4. Модель організації обліку трансакційних витрат

Запропонована модель організації обліку трансакційних витрат показує підрозділи підприємства, в яких виникають трансакційні витрати, і дає змогу виявити вплив кожної ланки підприємства на розмір таких витрат.



Отже, інформація, яку систематизувала відповідальні особи того чи іншого сегмента організації, надходить до центру витрат, що передає весь масив інформації про трансакційні витрати до центральної бухгалтерії. У центральній бухгалтерії інформація про трансакційні витрати проходить етап управлінського обліку (на цьому етапі розробляють пропозиції та приймають управлінські рішення), в результаті чого вона піддається аналізу й повертається до центрів управління витратами.

На етапі обробки інформації центральною бухгалтерією вищевказані дані перебувають під постійним внутрішнім контролем. Від центрів управління витратами інформація передається до сфер відповідальності, де відбувається розподіл рішень про трансакційні витрати і контролюється виконання визначених цілей. Отже, організація обліку трансакційних витрат у всіх підрозділах підприємства дасть змогу отримати більший обсяг інформації для аналізу та дослідження поведінки трансакційних витрат, що, відповідно, приведе до прийняття ефективних оперативних рішень.

На нашу думку, організацію обліку трансакційних витрат на підприємстві слід розглядати як налагоджену систему, яка створює й утримує на належному рівні взаємодію всередині самої організації та її взаємозв'язок із зовнішнім середовищем.

Мета організації обліку трансакційних витрат у системі управління підприємством – це попередження небажаних результатів і наслідків його діяльності. Для ефективно організації обліку трансакційних витрат підприємства необхідно створити інформаційну службу системи обліку (при цьому основним критерієм диференціації стоять види завдань, власне процес організації й ступінь складності завдань, які вирішуються). Така система дасть змогу вдосконалити облік трансакційних витрат за сферами відповідальності. Створення інформаційної служби на підприємстві передбачає своєчасне відстежування інформації про виникнення трансакційних витрат та організовує процес обробки даних таким чином, що трансакційні витрати, навіть будучи дисперсно розкиданими між різними підрозділами суб'єкта господарювання

зможуть бути зібрані в єдину систему і швидко, своєчасно й правильно обгрунтовані.

Оскільки фахівці забезпечують майже всю інформаційну підготовку для прийняття рішення керівником та саме вони є основними виконавцями ведення документації й визначають її якість, вважаємо за доцільне при обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності покладення персональної відповідальності за здійсненні витрати на окремих працівників того чи іншого сегмента організації. За рахунок такого розподілу відповідальності шляхом децентралізації процесу обліку трансакційних витрат на підприємстві можна забезпечити функціонування максимально виваженої та результативної інформаційної служби системи обліку підприємства загалом та організації обліку трансакційних витрат зокрема. Дотримуючись такої думки, ми розробили концептуальну модель організації обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності. Впровадження цієї моделі передбачає створення позитивних умов для мотивації працівників кожного сегмента організації й, як наслідок, досягнення визначених цілей підприємства загалом. Така модель слугує основою і складовою організації обліку трансакційних витрат на підприємстві.

## **2.2. Методика збору та обробки інформації про трансакційні витрати у системі обліку**

Останнім часом в економічній літературі йдеться про розширення інформаційних ресурсів та їхню інтелектуалізацію. Так, М. С. Пушкар, зокрема вказує: «Від обліку дедалі частіше вимагають підвищення рівня інтелектуалізації системи щодо збору, обробки та використання інформації в управлінні, що стимулює проектування нових систем обліку» [168, с. 320]. З недавнього часу більшість вчених стала виявляти цікавість до міждисциплінарного напряму досліджень, який отримав назву «синергетичний». Його сутність полягає у підвищенні ефективності інформатизації системи управління суб'єкта управління за рахунок

синергічного ефекту в результаті поєднання й інтеграції теоретичної, методологічної та організаційної складових формування і зведення всього спектра облікової інформації в єдину систему та їхньої комплексної взаємодії [109]. Він передбачає комплексне врахування зв'язків різних рівнів і форм між елементами системи, розвиток яких посилює їхні цілісність та ефективність, можливість багатоваріантного розвитку з урахуванням статистичних і динамічних законів та закономірностей [125]. Управлінський синергізм багато в чому визначає загальний позитивний ефект. Тут значна роль належить кваліфікованому менеджменту, який може позитивно вплинути на конкурентоспроможність підприємства з високим синергетичним ефектом. Цей ефект означає, що чим більшим обсягом інформації володіє підприємство про внутрішнє і зовнішнє середовище, тим більшу можливість воно має, щоб забезпечити своє стійке функціонування [38, с. 77].

Основний недолік системи обліку на сучасному етапі – це низький рівень інтелектуальності, тобто спостерігається обмеженість у генеруванні інформації про господарську діяльність відповідно до запитів користувачів. Таким чином, робиться висновок про те, що бухгалтерія не здатна вирішити проблему збору даних та їхньої обробки, а головне – отримати різноманітну за структурою інформацію для менеджменту [50, с. 51]. Через це постає нагальна потреба у вдосконаленні системи обліку шляхом розробки рекомендацій щодо розширення інформації про трансакційні витрати, пов'язаних з удосконаленням роботи суб'єкта господарювання загалом та бухгалтерії зокрема.

Проблема облікового відображення трансакційних витрат на рахунках системи обліку полягає в тому, що в кожному обліковому об'єкті закладена частка трансакційних витрат, тобто цей вид витрат розподіляний між різними частинами майна й зобов'язань підприємства [38, с. 86].

Російські науковці почали відображати інформацію про трансакційні витрати в системі обліку швидше, тому в них наявні більші здобутки щодо розвитку системи обліку трансакційних витрат. Так, вчені Н. Т. Лабінцев та А. Н. Парашенко [114] вказують, що трансакційні витрати необхідно

згрупувати і відобразити на рахунках обліку за такими критеріями, як витрати на зв'язок та домовленості всередині холдингу (підприємства), витрати на пошук інформації, моніторинг і вимірювання та витрати на ведення переговорів і складання договору, що, відповідно, призводить до виникнення витрат на примус до виконання контрактів та захист від третіх осіб і податків й інших трансакційних витрат. Водночас науковці О. Л. Матвєєва [126], І. Г. Панженська [150; 151] та Н. О. Гончарова [58] пропонують відобразити у системі рахунків трансакційні витрати, пов'язані тільки з процесом прийняття рішення щодо здійснення договорів. Вони виокремлюють для відображення на рахунках такі трансакційні витрати, як витрати на пошук інформації, вимірювання, обмін і адаптацію, витрати на ведення переговорів та корегування субоптимальних договірних умов, що зумовлює виникнення витрат на охорону бізнесу, специфікацію й захист прав власності, витрат через опортуністичну поведінку та витрат на контроль. Крім цього, згадані вище вчені розглядають інші витрати на продаж й інші загальногосподарські витрати. Зовсім іншої думки на збір інформації про трансакційні витрати дотримується Е. С. Шапорєва [224], котра рекомендує відобразити в системі обліку витрати виконавця, які пов'язані з укладанням договору на ремонтні роботи та, які мають трансакційний характер і групує їх залежно від: замовника, який фігурує в договорі; видів витрат; часу їхнього виникнення й та ін. – з подальшим списанням їх з рахунка продажу відповідних послуг.

Зокрема, А. Ю. Соколова [197] та Т. Б. Кувалдіна [108] стверджують, що трансакційні витрати відображаються у системі рахунків через витрати часу та ресурсів, пов'язаних з пошуком, збором й обробкою інформації про ціни, покупців і постачальників. До того ж ці вчені виокремлюють витрати, пов'язані із взаємодією з акціонерами, інвесторами та клієнтами і трансакційні витрати, що стосуються зниження ступеня невизначеності зовнішнього середовища й захисту прав власності на продукцію фірми.

Для збору трансакційних витрат та відображення їх у системі рахунків О. С. Плотникова [158] вважає за доцільне відобразити витрати, пов'язані тільки

з реалізацією, тобто витрати на ведення торгової діяльності й продаж товарів та інші витрати в торгівлі. Так, для відображення інформації про трансакційні витрати в корпораціях Н. Г. Сапожнікова [187] подає пропозиції щодо застосування рахунка-екрана, не розкриваючи, які саме витрати мають на ньому відображатися.

Отже, російські вчені для збору інформації про трансакційні витрати в системі обліку пропонують різні методики, але їхні підходи до відображення таких витрат неможливо використати у вітчизняній бухгалтерській практиці. Адже пропозиції, подані у працях цих науковців, стосуються передусім плану рахунків обліку, а план рахунків Росії за своєю структурою і відображенням інформації на рахунках відрізняється від Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій України [80]. До того ж російські дослідники роблять акцент на відображенні трансакційних витрат в операційній діяльності, не враховуючи ці витрати в інвестиційній та фінансовій діяльності. Деякі вчені беруть до уваги відображення трансакційних витрати, пов'язаних тільки з процесом продажу, але це не дає виваженої й релевантної інформації, оскільки такі витрати виникають також на стадії постачання, виробництва та управління. Крім цього, запропоновані методики відображають інформацію про трансакційні витрати, яку можна одержати тільки в кінці звітнього року, а це зменшує можливість оперативно приймати ефективні управлінські рішення.

Вітчизняні науковці також робили спроби розробити методику збору й обробки інформації про трансакційні витрати в системі рахунків обліку. Так, О. В. Замазій [77] вказує, що трансакційні витрати підприємства можна здійснювати тільки відповідно до адміністративних, збутових та інших операційних витрат. Недоцільність такого відображення полягає у тому, що цей вчений відображає трансакційні витрати тільки в операційній діяльності, не враховуючи їхнього виникнення в інвестиційній і фінансовій діяльності. До того ж О. В. Замазій залишає поза увагою трансакційні витрати, тобто витрати на постачання та пошук інформації, витрати на ведення переговорів і укладання

контракту, витрати на вимірювання, захист прав власності й специфікацію, витрати через опортуністичну поведінку та витрати на захист від третіх осіб, що може призвести до отримання управлінською ланкою недостовірної інформації.

Відображення збору й обробки інформації про трансакційні витрати в системі обліку за методикою Ж. М. Ющак [243] зводиться до того, що беруться до розгляду тільки витрати, пов'язані з договірним процесом, із урахуванням виду договору (придбання чи реалізація) і стадій договірного процесу (ведення переговорів, укладання договору, його виконання, контроль за виконанням договору, аналіз його виконання).

Запропонована методика не відображає загальне уявлення щодо інформації про трансакційні витрати, оскільки в ній не враховано витрати на пошук інформації, захист прав власності та специфікацію і захист від третіх осіб, а це може спричинити прийняття неефективних управлінських рішень.

Іншу методику пропонує О. В. Шепеленко [230], згідно з якою інформація про трансакційні витрати вноситься до загальновиробничих витрат. У цій методиці розкрито структуру витрат за складовими: витрати, пов'язані з маркетинговою, юридично-правовою й інформаційною службами та постачанням і збутом (витрати на обслуговування приміщень служб маркетингу, юридично-правової, інформаційної служби; оплата консультацій з питань якості маркетингу, інформації, постачання та збуту; відрядження, пов'язані з постачанням і збутом; витрати на оплату праці служб маркетингу, юридично-правової й інформаційної служби та витрати на соціальні заходи).

Застосування такої методики є некоректним, оскільки витрати, перераховані в ній, відображаються у складі адміністративних і збутових витрат, а не зараховуються до загальновиробничих витрат. Номенклатура ж трансакційних витрат стосується лише операційної діяльності й не передбачає відображення таких витрат, які виникають у фінансовій та інвестиційній діяльності. Перераховані у цій методиці трансакційні витрати не охоплюють всі ланки їхнього виникнення, що призводить до отримання неповної й нерелевантної інформації.

У системі обліку збір інформації про трансакційні витрати за методикою, яку розробили Л. І. Лисенко та Е. І. Сухенко [123], полягає в тому, що ці витрати відображаються у складі виробничих, загальновиробничих, адміністративних, збутових й інших витрат звичайної діяльності. Отже, запропонована концепція відображення трансакційних витрат у системі обліку не враховує виокремлення таких витрат серед інших видів діяльності, за винятком операційної. До того ж вчені неповною мірою надають інформацію про відображення трансакційних витрат у системі обліку, що, відповідно, ускладнює роботу з виокремлення таких витрат із загальної суми і як наслідок перешкоджає прийняттю ефективних управлінських рішень.

За методикою Т. А. Корнєєвої [101] інформація про трансакційні витрати має збиратися відокремлено в холдингах (відповідно до трансакційних та трансформаційних витрат) з урахуванням специфіки їхнього функціонального призначення у кругообігу засобів підприємства. Така методика, на нашу думку, характеризується малоінформативністю щодо складу і структури трансакційних витрат. У цьому разі розуміння відображення специфіки трансакційних витрат у системі обліку ускладнюється, оскільки згадана вище дослідниця пропонує методику їхнього відображення на рахунках, а це призводить до здійснення трудомісткої роботи та перешкоджає в отриманні оперативної інформації.

Збір інформації про трансакційні витрати за методикою, яку розробила К. П. Боримська [38], розкривається через їхнє відображення в аналітичних розрізах. Проте вона не дає рекомендацій щодо використання цієї методики і не показує склад витрат, які зараховуються до трансакційних витрат. Отже, застосування такої методики може призвести до неправильного зарахування до складу трансакційних витрат тих витрат, які, власне, неможливо внести до їхньої сукупності, а відповідно, отримана на основі цієї методики збору інформація буде недостовірною для прийняття рішення управлінською ланкою.

Проаналізувавши наукові праці дослідників та узагальнивши одержані результати, М. М. Шигун виокремлює такі підходи до відображення трансакційних витрат у системі обліку. З метою підготовки інформації для цілей

прийняття рішень про обсяги, структуру і склад трансакційних витрат ця дослідниця пропонує на основі таких підходів створити додаткові аналітичні розрізи (трансформаційних та трансакційних витрат), зокрема: створення нової неінституційної моделі бухгалтерського обліку; доповнення класу 8 «Витрати за елементами» рахунками трансакційних витрат; застосування транзитного рахунка «Трансакційні витрати»; виділення спеціального рахунка «Трансакційні витрати»; виділення рахунка-екрана «Трансакційні витрати (узагальнюючий)»; виділення аналітичних субрахунків у складі загальногосподарських витрат; уведення відповідних субрахунків відповідно до адміністративних витрат, витрат на збут й інших операційних витрат; створення додаткових аналітичних розрізів за рахунками витрат діяльності для ведення ознаки трансакційних витрат та приєднання їх до видів витрат діяльності.

Водночас М. М. Шигун відображає об'єкти обліку на рахунках з можливістю додаткового внесення ознаки належності витрат до групи трансакційних витрат [233, с. 231–232]. Таке відображення об'єктів обліку з урахуванням належності витрат до групи трансакційних витрат на рахунках обліку показує повний склад цих витрат і здійснюється з огляду на їхнє відображення в операційній, фінансовій та інвестиційній діяльності. Однак ця вчена не дає пояснення, до якого з названих рахунків необхідно зараховувати трансакційні витрати, що ускладнює відображення цих витрат у системі рахунків. Адже можна зараховувати одні й ті ж самі трансакційні витрати на різні рахунки, через що також знижується робота відповідальних осіб зі збирання інформації про виникнення таких витрат у системі обліку, а це, відповідно, звужує уявлення про розмір трансакційних витрат.

Значний внесок у вирішення проблеми відображення трансакційних витрат на рахунках обліку зробила Ж. М. Ющак, яка розробила комплексну методику їхнього відображення в системі обліку [242, с. 276]. Ця методика повною мірою відображає всі трансакційні витрати на рахунках обліку, оскільки такі витрати виникають в операційній, фінансовій і інвестиційній діяльності. Проте згадана дослідниця в операційній діяльності виокремлює тільки витрати



договірному процесу, що не повністю розкриває склад трансакційних витрат операційної діяльності.

Узагальнюючи сказане вище, зауважимо, що вітчизняні науковці роблять спроби відображати трансакційні витрати в системі обліку. Багато з них відображають трансакційні витрати тільки в операційній діяльності, а це не зовсім правильно, оскільки трансакційні витрати виникають також у фінансовій та інвестиційній діяльності. Крім цього, вчені не враховують повний перелік трансакційних витрат, які виникають на підприємстві, що призводить до отримання недостовірної й неповної інформації про шляхи їхнього виникнення в системі обліку. Оскільки трансакційні витрати розподілені між великою кількістю рахунків і складно виокремити такі витрати, що призводить до здійснення відповідальними працівниками трудомісткої роботи, вважаємо, що недоцільно виділяти окремий рахунок для відображення трансакційних витрат у системі рахунків.

Основними вимогами до джерел інформації про трансакційні витрати є:

- ✓ порівнянність (надання можливості порівняння показників з прогностичними показниками за різні періоди та відповідно до різних суб'єктів однієї галузі);
- ✓ об'єктивність і достовірність (забезпечення достовірною інформацією, яка об'єктивно відображає досліджувані явища та процеси);
- ✓ повнота (надання інформації, необхідної не тільки для констатації досягнутого рівня, а й для виявлення причин, які вплинули на результати виконання прогностичних завдань, що відіграє важливу роль при прийнятті управлінських рішень);
- ✓ доступність (інформація має бути доступною для сприйняття різними групами користувачів та аналітиків, бути однозначною, чіткою і без зайвої деталізації).

Подані вимоги дають змогу сферам відповідальності більш оперативно приймати рішення та більш ефективно здійснювати аналіз трансакційних витрат.

Проведені дослідження показали, що інформаційні джерела про трансакційні витрати можна розподілити на такі групи:

1-ша група нормативно-правового характеру: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»; НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО 16 «Витрати»; методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Цю групу необхідно вдосконалити внесенням до неї питань щодо трансакційних витрат, оскільки такі нормативні документи не відображають інформацію, пов'язану з цими витратами. Потрібно внести до цих документів розкриття сутності трансакційних витрат, класифікацію таких витрат і знаходження собівартості продукції з урахуванням розміру цих витрат.

2-га група планового характеру: бізнес-плани, прогнози й інші передбачувані показники, згруповані та зафіксовані у процесі діяльності підприємства за аналізований період.

3-тя група облікового характеру: первинні документи (договори з покупцями, товарно-транспортні й податкові накладні, приймальні квитанції, накладні (внутрішньогосподарського призначення), звіти про продаж продукції, звіти про складські витрати, акти-вимоги, акти на списання палива, енергії, матеріальні звіти, акти виконаних робіт, наряди, таблиці обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати, посвідчення на відрядження, довідки бухгалтерії, розрахунки бухгалтерії, накладні, рахунки); облікові реєстри (Головна книга, журнали-ордери).

4-та група стратегічного характеру: рекомендації, накази тощо. Такі документи передбачають прогнозування організації роботи суб'єкта господарювання для досягнення як короткострокових, так і довгострокових цілей, а отже, її реалізації існуючої стратегії діяльності організації.

Так, О. С. Бородкін зазначає, що основною вимогою до групування витрат за нових умов має бути можливість одержання фактичних даних безпосередньо з обліку без проведення різних вибірок [40, с. 33]. Тому в обліковій програмі, призначеній для автоматизації обліку підприємства, необхідно додати

інформацію про транзакційні витрати. Для цього потрібно, щоб відповідальна особа після кожного факту господарської діяльності вказувала, що це належить до транзакційних витрат та який це вид. Групування транзакційних витрат для цілей автоматизованого обліку подано на рис. 2.5.

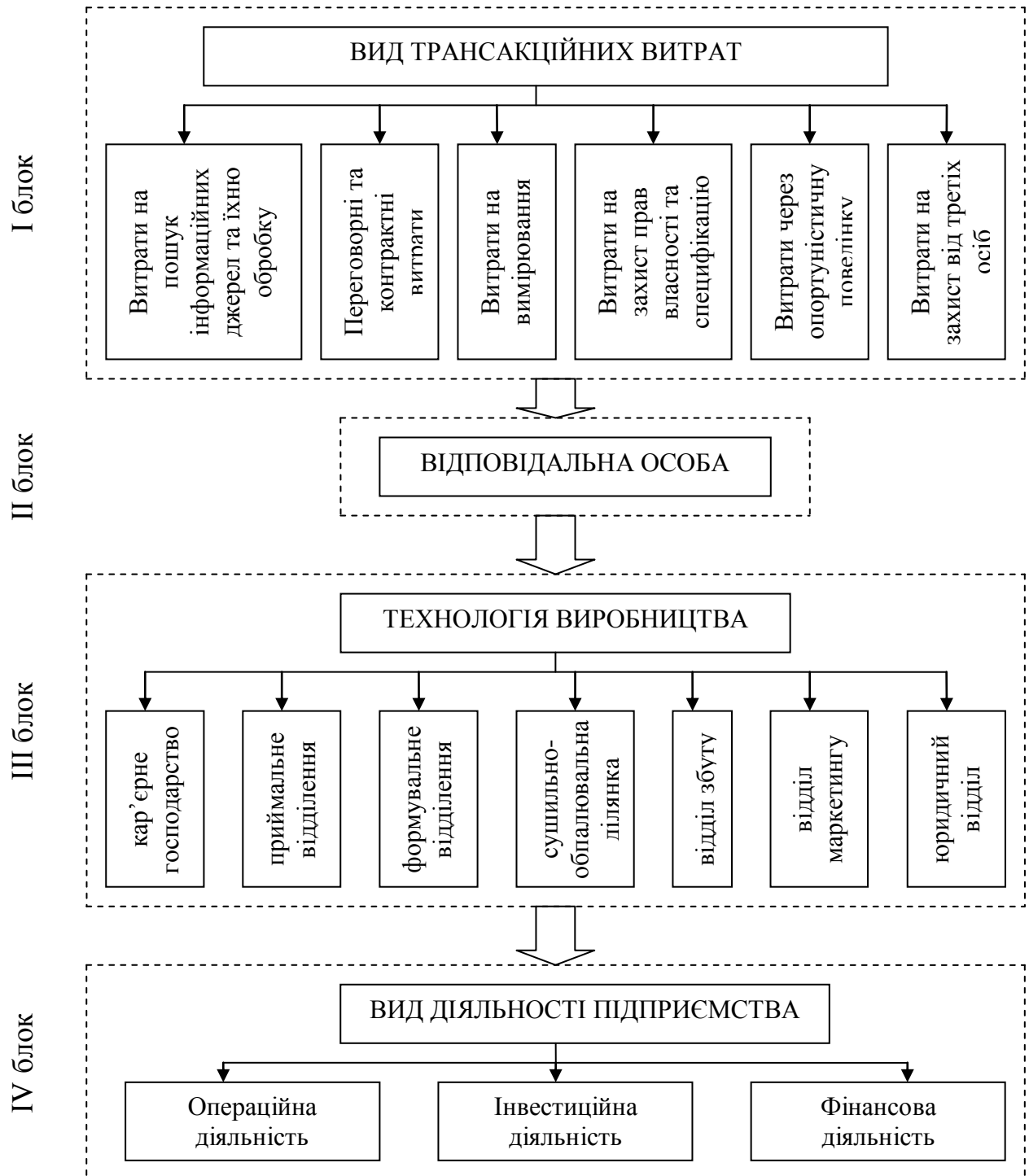


Рис. 2.5. Групування транзакційних витрат для цілей автоматизованого обліку

Таким чином, в автоматизованому обліковому програмному продукті інформація про трансакційні витрати має відображатися за чотирма блоками. *Перший блок* показує види трансакційних витрат, які можуть виникнути у відповідальної особи. *Другий блок* висвітлює інформацію про види трансакційних витрат за кожною відповідальною особою, яка здійснила такі витрати. Інакше кажучи, цей блок дає змогу згрупувати трансакційні витрати за кожною відповідальною особою. *Третій блок* ознайомлює з інформацією за видами трансакційних витрат і відповідальними особами за кожною ланкою технології виробництва. Це допомагає побачити, які трансакційні витрати здійснює кожна структурна одиниця виробництва. *Четвертий блок* подає інформацію, в яких видах діяльності були здійсненні трансакційні витрати.

Отже, таке відображення трансакційних витрат в обліковій програмі дасть змогу менеджеру в будь-який момент часу отримати детальну інформацію про такі витрати та показати, в якій сфері відповідальності вони виникли і до якого виду діяльності вони належать, а це, відповідно, допоможе оперативно приймати управлінські рішення й здійснювати аналіз та контроль.

Водночас пропонуємо збір інформації про трансакційні витрати в системі обліку здійснювати за рахунок використання відомостей, які будуть надходити від усіх структурних одиниць підприємства, де виникають трансакційні витрати, та з усіх видів діяльності (операційної, фінансової й інвестиційної), що дасть змогу спростити процес виокремлення і деталізацію трансакційних витрат із сукупності витрат суб'єкта господарювання, а це полегшить роботу працівникам управлінського апарату та допоможе отримувати оперативну й достовірну інформацію, яка, відповідно, сприятиме до прийняттю виважених, раціональних і ефективних управлінських рішень.

У процесі господарської діяльності (постачання, виробництво та реалізація) інформація про трансакційні витрати має подаватися протягом кожного місяця або за фактом виникнення трансакційних витрат. Залежно від вимог менеджера та відділу оскільки розмір таких витрат впливає на собівартість виготовленої продукції й отримання доходу (прибутку).

Відобразимо на прикладі підприємства ТОВ «Голд Кераміка» трансакційні витрати, покласифіковані у пункті 1.3, у відомостях, які ми запропонували. Відповідальна особа, на яку покладено відповідальність вести облік трансакційних витрат будь-якого відділу, повинна узагальнювати інформацію про виникнення трансакційних витрат працівників відділу у відомості обліку трансакційних витрат за кожним працівником (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Відомість обліку трансакційних витрат за кожним працівником

№	Працівник	Відділ	Дата виникнення	Вид трансакційних витрат	Причина виникнення	Сума	Примітки
1	2		3	4	5	6	7
1.	Яворська Я. Д.	Цех 1	12.03.2014р.	Консультаційні витрати	Збій у роботі обладнання	950,00	
2.	Рупташ М. В.	Цех 1	15.04.2014р.	Витрати на навчання працівника	Покращення навичок роботи	2678,00	

Ця відомість дає змогу менеджеру відділу визначити, які саме трансакційні витрати здійснює той чи інший працівник відділу і, що призвело до їхнього виникнення, а це допоможе приймати рішення щодо оптимізації виникнення таких витрат у цього працівника.

У відділі виробництва, постачання й реалізації інформація про трансакційні витрати може узагальнюватися у відомостях відповідного зразка (табл. 2.3., 2.4. і 2.5).

Таблиця 2.3

Відомість обліку трансакційних витрат відділу виробництва

№	Ланка виробництва	Дата виникнення	Вид трансакційних витрат	Причина виникнення	Сума	Примітки
1	2	3	4	5	6	7
1.	Цех 1	12.03.2014р.	Консультаційні витрати	Збій у роботі обладнання	950,00	
2.	Цех 1	15.04.2014р.	Витрати на навчання працівника	Покращення навичок роботи	2678,00	

Таблиця 2.4

## Відомість обліку трансакційних витрат відділу постачання

№	Назва постачальника	Дата виникнення	Вид трансакційних витрат	Причина виникнення	Сума	Примітки
1	2	3	4	5	6	7
1.	ТОВ «Пусконаладка-сервіс»	15.04.2014р.	Послуги зв'язку	Витрати на пошук інформації	78,00	
			Консультаційні витрати	Консультація з роботою техніки	980,80	
2.	ПП «Будтехніка-ІФ»	20.09.2014р.	Витрати ведення та укладання контракту	Отримання сировини	12627,58	

Таблиця 2.5

## Відомість обліку трансакційних витрат відділу реалізації

№	Назва покупця	Дата виникнення	Вид трансакційних витрат	Причина виникнення	Сума	Примітки
1.	ПП «Будівник»	18.10.2014р.	Послуги зв'язку	Пошук інформації	53,00	
		22.10.2014р.	Витрати на відрядження	Ознайомлення з умовами купівлі	168,00	
		23.10.2014р.	Переговорні та контрактні витрати	Укладання контракту	1167,50	

У центральній бухгалтерії підприємства при отриманні відомостей від відділу постачання, виробництва і реалізації можна проаналізувати, де виникли трансакційні витрати, за яких умов та який їхній розмір. Це дасть змогу вирішити на який підрозділ необхідно звернути увагу, і запропонувати заходи, яких необхідно вжити.

Інформацію з маркетингового (табл. 2.6) та юридичного (табл. 2.7) відділів потрібно подавати після кожного маркетингового дослідження ринку, підписаного договору (контракту) й ін., оскільки трансакційні витрати в цій ділянці мають найбільшу питому вагу.

## Відомість обліку трансакційних витрат відділу маркетингу

№	Дата виникнення	Вид трансакційних витрат	Умова виникнення	Сума	Примітки
1.	15.09.2014р.	Витрати на пошук інформації	Моніторинг ринку	690,00	
2.	10.10.2014р.		Витрати на рекламу	11968,50	

## Відомість обліку трансакційних витрат за контрактами

№	Контракт (номер, дата)	З ким укладений	Вид трансакційних витрат	Планові трансакційні витрати	Фактичні трансакційні витрати	Відхилення
1.	20.09.2014р.	ПП «Будтехніка-ІФ»	Переговорні та контрактні витрати	15500,00	12627,58	-2872,42
2.	23.10.2014р.	ПП «Будівник»		1100,00	1167,50	+67,50

Відомість з маркетингового відділу дасть змогу показати, види трансакційних витрат, які виникають, умови виникнення цих витрат та їхній розмір. За результатами відомості, підготовленої юридичним відділом, можна зробити висновок і правильно прийняти рішення, з якими підприємствами більш ефективно укласти контракти, що допоможе об'єктивно визначити розмір трансакційних витрат та покращить роботу діяльності підприємства загалом. Отримавши таку інформацію, управлінська ланка розробить пропозиції щодо оптимізації трансакційних витрат.

Плановий розмір трансакційних витрат береться з попередніх контрактів, якщо контракт вже укладався раніше, а якщо укладається контракт з новим постачальником, підрядником чи покупцем, то сума планових трансакційних витрат розраховується за аналогічними контрактами.

У центральній бухгалтерії заповнюється відомість прогнозованих і фактичних розмірів трансакційних витрат, котра дає змогу визначити структурні підрозділи підприємства, в яких трансакційні витрати мають значний розмір, а це зумовить звернення управлінською ланкою пильної уваги на ці підрозділи та контроль за розмірами трансакційних витрат (табл. 2.8).

## Відомість прогнозованих та фактичних розмірів трансакційних витрат

№	Відділ підприємства	Плановий розмір трансакційних витрат	Фактичний розмір трансакційних витрат	Відхилення	Причини відхилення
1	2	3	4	5	6
1.	Цех 1	14250,00	9875,00	--4375,00	
2.	Відділ маркетингу	25500,00	32475,00	+6975,00	
3.	Юридичний відділ	17600,00	12450,00	-5150,00	

До того ж інформація про такі витрати може бути згрупована у відомості обліку трансакційних витрат за видами діяльності, що відображає в якому саме з видів діяльності підприємство здійснює трансакційні витрати. Це допоможе управлінському персоналу розробити пропозиції щодо оптимізації розміру трансакційних витрат за кожним видом діяльності окремо (табл. 2.9).

## Відомість обліку трансакційних витрат за видами діяльності

№	Вид діяльності підприємства	Вид трансакційних витрат	Склад трансакційних витрат	Сума	Примітки
1	2	4	5	6	7
1	Операційна	Витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку	Послуги зв'язку, перекладацькі витрати, рекламні послуги, витрати на відрядження	61058	
2		Переговорні й контрактні витрати	Послуги зв'язку, комісійні банку, поштові витрати, інформаційно-консультаційні послуги, нотаріальні послуги	78531	
3		Витрати на вимірювання	Консультаційні послуги, послуги навчання та атестації	12896	
4		Витрати на захист прав власності та специфікацію	Витрати на сертифікацію продукції, консультаційні послуги, витрати на штрафи і неустойки	24975	
5	Інвестиційна	—	—	—	
6	Фінансова	—	—	—	



Після отримання всіх відомостей з усіх сфер відповідальності інформація узагальнюється центральною бухгалтерією і складається Звіт про трансакційні витрати підприємства (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Звіт про трансакційні витрати підприємства

№	Дата виникнення	вид діяльності)	Відділ, де виникли трансакційні витрати	Контракт (номер, дата), крім відділу виробництва	Назва трансакційних витрат	Причини виникнення	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	15.04.2014р.	Операційна	Постачання	20.09.2014р.	Переговорні та контрактні витрати	Отримання сировини	12627,58
2.	10.10.2014р.		Маркетингу	09.09.2013р.	Витрати на рекламу	Оплата білбордів	11968,50
3.	18.10.2014р.		Збуту	23.10.2014р.	Переговорні та контрактні витрати	Укладання контракту на реалізацію	1167,50

Цей звіт подає повну інформацію про те, де саме виникли трансакційні витрати й до якого виду діяльності підприємства вони належать, наводить перелік таких витрат та вказує, за яких причин вони виникли, а це, відповідно, допомагає управлінській ланці отримувати достовірну й виважену інформацію.

Модель збору та обробки інформації про трансакційні витрати підприємства в системі обліку подано на рис. 2.6.

Побудована модель призначена для групування інформації про виникнення трансакційних витрат, їхній збір і обробку з відображенням даних про них у відомостях. Ця модель не використовує систему фінансового обліку, а оперує інформацією про трансакційні витрати винятково на основі системи управлінського обліку, яка надалі забезпечить спрощення управління трансакційними витратами та дасть можливість розробляти стійку стратегічну концепцію роботи фірми.



Рис. 2.6. Модель збору та обробки інформації про трансакційні витрати підприємства

У цих відомостях пропонуємо висвітлювати найбільш вагомому для подальшого опрацювання інформацію, отримання якої слугуватиме етапом збору даних про трансакційні витрати. Для відділу виробництва такою інформацією буде ланка виробництва, на якій виникли трансакційні витрати, для відділу постачання – постачальник, у ході співпраці з яким виникли трансакційні витрати, для відділу реалізації – покупець. З метою розрахунку суми трансакційних витрат відділу маркетингу необхідно визначити чіткі умови їхнього виникнення. Юридичний відділ має проаналізувати юридичний суб'єкт, з яким було укладено контракт, і надати інформацію у звітності про запланований розмір трансакційних витрат на укладення договорів та його наявні (фактичні) показники. Відомості з узагальненими даними, що мають основну цінність для подальшої роботи з організації трансакційних витрат, надходять від кожного відділу, де можливе виникнення трансакційних витрат, до центральної бухгалтерії.

Центральна бухгалтерія шляхом сортування необхідної інформації стежить за вимогами до структурних підрозділів щодо дотримання порядку оформлення відомостей та їхнього своєчасного подання для забезпечення злагодженості роботи зі збору інформації про трансакційні витрати й її подальшої обробки. Центральна бухгалтерія веде та оформляє звітність для керівного органу суб'єкта господарювання, що слугує підготовчим етапом до прийняття рішень на керівному рівні установи. У вищевказаних звітних документах накопичується вся інформація про трансакційні витрати, яка надходить зі сфери відповідальності. Центральний орган управління одержує вже проаналізовану інформацію, яка складається із даних про відділ, де саме виникли трансакційні витрати, яким був спрогнозований розмір трансакційних витрат для того чи іншого відділу, яким є фактичний розмір цих витрат, відхилення і його причини. Разом зі звітною документацією бухгалтерія подає пропозиції до керівництва щодо раціональної організації трансакційних витрат та їхнього ефективного управління.

Отже, запропонована модель збору та обробки інформації шляхом впровадження в систему обліку відомостей допоможе скоротити працемісткість працівників бухгалтерії щодо виокремлення трансакційних витрат із загальної сукупності витрат. Зникає необхідність відображати ці витрати у системі фінансового обліку, що зменшує її навантаження. Така методика дає змогу оперативно вносити корективи у подальшу роботу підприємства і розробляти добре обмірковані пропозиції для управлінської ланки підприємства. Водночас зібрана та оброблена інформація слугує основою для управлінського обліку трансакційних витрат й ефективного управління ними.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [76], фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період з метою забезпечення користувачів повною, правдивою і неупередженою інформацією про фінансові результати діяльності та фінансовий стан підприємства.

НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» виділяє такі якісні характеристики фінансової звітності: зрозумілість – однозначне тлумачення її користувачами; достовірність – відсутність помилок, які можуть мати суттєвий вплив на рішення, що приймаються на підставі звітності; зіставність – можливість порівнювати фінансові звіти за різні періоди і по різних підприємствах; доцільність – забезпечення можливості своєчасно та правильно оцінити минулі, теперішні й майбутні події [146].

Щодо відображення інформації про трансакційні витрати у фінансовій звітності О. О. Канцуров зазначає, що такий елемент трансакційних витрат, як витрати з податку на прибуток і з відрахувань на соціальні заходи, окремо у фінансовій звітності не розкривається, а формується як сума статей. До того ж, він уточнює, що, відповідно до чинного порядку, витрати з відрахувань на соціальні заходи відображаються у складі тих витрат, в яких відображається оплата праці персоналу, на яку нараховані відповідні відрахування, тобто в собівартості, загальновиробничих, адміністративних, збутових й інших витратах. Тому при зарахуванні до трансакційних витрат поряд із витратами з податку на прибуток витрат на відрахування на соціальні заходи у сумі відповідного елементу операційних витрат «Звіту про фінансові результати» (Звіту про сукупний дохід) криється похибка на суму подвійного рахунку відповідних витрат, зарахованих до адміністративних витрат та витрат на збут. Проте з огляду на цінність інформації про динаміку змін цієї складової трансакційних витрат, масштаб узагальнення інформації, незначний розмір такої суми, який не може вплинути на загальні тенденції й відсутність доступного джерела інформації про суму відрахувань, зарахованих до адміністративних і збутових витрат, вважається, що ця похибка є припустимою при проведенні інституціонального аналізу трансакційних витрат [85].

Зокрема, М. М. Шигун пропонує узагальнювати інформацію про трансакційні витрати в фінансовій звітності у формі 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) і для цього рекомендує доповнити розділ III «Елементи операційних витрат» показниками трансакційних витрат за

відповідними розрізами [234, с. 32]. Недолік такого відображення виявляється в тому, що ця дослідниця не враховує виникнення трансакційних витрат у фінансовій та інвестиційній діяльності, а бере до уваги тільки операційну діяльність.

Підприємствам, які заповнюють форму № 2 «Звіт про фінансові результати», згідно з МСБО, інформацію про трансакційні витрати у звітності необхідно відображати у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід), але для цього потрібно структуру форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) доповнити рядками із сумами трансакційних витрат окремо за кожним із видів діяльності (операційної, фінансової й інвестиційної діяльності), а всім іншим підприємствам структуру форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) змінювати не можна, оскільки ця форма регламентована законодавством України, а через це керівникам підприємства складніше одержувати інформацію про розмір трансакційних витрат підприємства.

Отже, форму № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) необхідно доповнити такими рядками, як:

- ✓ рядок 2185 «Операційні трансакційні витрати»;
- ✓ рядок 2260 «Фінансові трансакційні витрати»;
- ✓ рядок 2265 «Інвестиційні трансакційні витрати».

Заповнення рядків відбуватиметься автоматично, якщо підприємство буде використовувати запропоноване відображення інформації про трансакційні витрати в автоматизованій обліковій програмі, яка використовується на підприємстві. До того ж заповнення може здійснюватися на основі Звіту про трансакційні витрати підприємства, оскільки цей звіт згрупує інформацію про трансакційні витрати і дає змогу показати, в якому саме із видів діяльності виникли такі витрати, що допоможе управлінській ланці підприємства отримати інформацію про розмір трансакційних витрат кожного виду діяльності підприємства.

За допомогою автоматизованого облікового програмного продукту структуру форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) для менеджерів підприємства можна доповнити, крім даних про види діяльності, ще інформацією про сфери відповідальності, в яких вони виникають та види трансакційних витрат. Це дасть змогу менеджеру отримати деталізовану інформацію про розмір трансакційних витрат у сферах відповідальності підприємства.

Зміна структури форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) допоможе визначати фінансовий результат діяльності з урахуванням трансакційних витрат. Відповідно до цього необхідно переглянути порядок обчислення фінансових результатів з такими доповненнями.

На нашу думку, інформацію про трансакційні витрати у фінансовій звітності також можна відображати у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», оскільки ця форма звітності дає детальну характеристику показників та пояснення, які забезпечують деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, і надає додаткові дані користувачам фінансової звітності.

Зміст приміток містить для користувачів чимало суттєвої інформації не лише про фінансове становище підприємства, а й про стан бухгалтерського обліку на цьому підприємстві.

Для відображення інформації про трансакційні витрати у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» необхідно у розділі V «Доходи і витрати» додати рядки за складовими трансакційних витрат. Якщо трансакційні витрати виникли в операційній діяльності, то інформація про такі витрати відобразатиметься у таких рядках: рядок 493 «Витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку»; рядок 494 «Переговорні та контрактні витрати»; рядок 495 «Витрати на вимірювання»; рядок 496 «Витрати на захист прав власності та специфікацію»; рядок 497 «Витрати через опортуністичну поведінку»; рядок 498 «Витрати на захист від третіх осіб». Якщо ж трансакційні витрати виникли у фінансовій діяльності – рядок 561 «Витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку»; рядок 562 «Переговорні та контрактні

витрати»; рядок 563 «Витрати на вимірювання»; рядок 564 «Витрати на захист прав власності та специфікацію»; рядок 565 «Витрати через опортуністичну поведінку»; рядок 566 «Витрати на захист від третіх осіб».

Також трансакційні витрати, що виникли в інвестиційній діяльності у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» будуть відображатися у рядках: рядок 631 «Витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку»; рядок 632 «Переговорні та контрактні витрати»; рядок 633 «Витрати на вимірювання»; рядок 634 «Витрати на захист прав власності та специфікацію»; рядок 635 «Витрати через опортуністичну поведінку»; рядок 636 «Витрати на захист від третіх осіб».

Таке відображення дасть змогу користувачам фінансової звітності отримати деталізовані дані про трансакційні витрати, які будуть згруповані у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід).

Отже, відображення інформації у звітності підприємства про трансакційні витрати є першим кроком до їхнього подальшого аналізу. Аналіз трансакційних витрат, безумовно, має важливе значення для підприємства, оскільки він забезпечує його розширеною інформацією для прийняття управлінських рішень, адже ці витрати безпосередньо впливають на фінансові результати діяльності самого підприємства.

### **2.3. Управлінський облік трансакційних витрат**

Поштовхом до виникнення і розвитку управлінського обліку можна вважати промислову революцію в ХІХ ст. Так, М. Сміт слушно зазначає: «Зміна умов господарювання створила потребу в інформації про витрати – і тим самим з'явилися перші інформаційні системи управлінського обліку» [181, с. 24].

Однією важливою обставиною, що сприяла створенню управлінського обліку як самостійної галузі, було створення у США Національної асоціації бухгалтерів-виробників, що відбулося у жовтні 1919 р. з ініціативи Дж. Чі Нікольсона – діяча у сфері фабрично-заводського рахівництва

[176, с. 175]. Остаточню цю професійну сферу сформувалася в 1972 р., коли Національна асоціація бухгалтерів (США) розробила та затвердила Стандарт професійних іспитів з управлінського обліку (Certificate of Management Accounting) [160].

Процес становлення управлінського обліку простежується у двох напрямках – американському й європейському, провідну роль в якому відіграла німецька школа [181]. Зокрема, Л. В. Нападовська [140, с. 57] вказує, що вперше термін «управлінський облік» стали використовувати в англійських країнах (у США, Великобританії, Канаді). На відміну від англосаксонської назви, в Західній Європі цей облік завжди називали виробничим (Німеччина). До складу виробничого обліку зараховували переважно виручку від продажу і витрати поточного року. В англійських країнах до сфери управлінського обліку належать фінансові й виробничі інвестиції та результати їхнього використання.

Основна різниця між американським і європейським напрямками полягає в тому, що в англо-американській практиці фінансовий та управлінський облік (як дві системи обліку) існували незалежно один від одного, а в Німеччині торгова й виробнича бухгалтерії взаємно доповнювали і розвивали одна одну [160].

На управлінський облік також вплинув починаючи з 50-х рр. ХХ ст. різкий розвиток стратегічного менеджменту, про що свідчить кількість публікацій за наступних півстоліття. Так, для підготовки праці «Школи стратегій» Г. Міцберг, Б. Альстренд та Д. Лемпел використали близько 2000 досліджень з проблем стратегічного менеджменту [166, с. 56]. На основі аналізу цих джерел було виділено 10 основних шкіл стратегічного менеджменту (додаток А). Відповідно, десять шкіл можна поділити на три групи. До першої групи належать перші три школи, яких цікавить те, як мають формуватися стратегії, а не те, як вони формуються насправді. Ці школи виявляють розпорядчий характер. До складу другої групи входять школи від підприємницького до зовнішнього середовища, які зосередили увагу на специфічних аспектах формування стратегії, тобто вони прагнули поєднати пояснення принципів формування стратегії і розгортання



стратегічного процесу в часі. Третю групу представляє одна школа (школа конфігурації), що охоплює погляди всіх попередніх шкіл. Розробників цієї школи цікавлять побудова стратегії, її зміст, організаційна структура та організаційна культура, зовнішнє середовище організації [136]. Отже, кожна школа робить акцент на певних моделях та методах розробки стратегій, але практика використання стратегічного управління доводить, що, з одного боку, не сформовано єдиного «ідеального» підходу, а з іншого – існують елементи, які використовують усі дослідники [231].

Доцільність виокремлення підсистеми управлінського обліку із загальної системи обліку почалося ще в кінці XIX ст. – на початку XX ст.: Ж. Курсель-Сенель (1896 р.), Е. Шмаленбах (1899, 1902, 1928 рр.), Г. Черч (1912 р.), Г. Гант (1909 р.), Дж. Лі Нікольсон, Дж. Рорбах (1911 р.), Ч. Гоінг (1912 р.), Дж. Кларк (1932 р.). До поділу єдиної системи обліку на підсистеми привело посилення конкуренції між виробниками продукції за ринки збуту, що, відповідно, зумовило надання гарантії комерційної таємниці щодо формування собівартості продукції й контролю за формуванням собівартості продукції на основі нормування витрат ресурсів, а це сприяло централізації фінансового і децентралізації калькуляційного обліку. Все це дало змогу зробити перехід від ретроспективного (історичного) підходу до узагальнення інформації – до перспективного (прогнозованого) підходу [168, с. 154].

Вітчизняні економісти ознайомлені із сутністю управлінського обліку з початку 1970-х рр., коли вийшла друком монографія М. Г. Чумаченка, але протягом наступних років у науковців та практиків не виникло інтересу до дослідження і впровадження управлінського обліку. Лише у 1982 р. Б. І. Валусев опублікував монографію з проблем розвитку обліку в промисловості, в якій зазначалось, що всі значні наукові дослідження в галузі обліку присвячені обліковим проблемам вузькопрофільного характеру, практично не пов'язаним з суміжними галузями економічних наук. Цей вчений робить акцент на взаємодії обліку з плануванням, контролем, економічним аналізом і регулюванням. Облік

підпорядковується методологічному й організаційному вдосконаленню та відповідності загальній меті управління [169, с. 213].

Так, Л. Надаповська стверджує: «Вести бізнес сьогодні, орієнтуючись винятково на минулі події, які нам надає фінансовий облік, однаково, що намагатися керувати автомобілем, споглядаючи лише в бокове вікно, де видно тільки пройдений шлях» [141, с. 50]. Тому в сучасних ринкових умовах господарювання ведення управлінського обліку на підприємствах є необхідним, оскільки він забезпечує різні рівні управління інформацією для прийняття управлінських рішень з метою підвищення ефективності діяльності як підприємства загалом, так і його структурних підрозділів [155].

Таким чином, управлінський облік – надзвичайно важлива складова всієї облікової системи будь-якого підприємства. Його інформаційну базу утворюють всі потоки інформації, які формуються у процесі ведення виробничого, фінансового, податкового й статистичного видів обліку. Це вважається внутрішній облік підприємства, надзвичайно індивідуальний (зокрема, у методичному забезпеченні) та конфіденційний. Його основне призначення полягає у задоволенні інформаційних потреб управлінського персоналу суб'єкта господарювання [156, с. 140].

У вітчизняних та зарубіжних друкованих виданнях точиться дискусія щодо розкриття сутності поняття «управлінський облік». Підходи до тлумачення цієї економічної категорії подано у додатках Б та В.

Ці дефініції можна згрупувати за напрямками:

– автори праць [43, 52, 54, 56, 57, 176] дають такі визначення управлінського обліку, які за своєю суттю не відрізняються від фінансового обліку, тому вони не прояснюють його сутності;

– автори праць [66, 76, 121, 139, 145, 170, 212, 217] зосереджують увагу на тому, що управлінський облік дає інформацію менеджерам для планування, контролю та виконання функцій управління, що також мало чим відрізняється від дефініцій першої групи;

– автори праць [75, 110, 122, 139, 140, 143, 152, 168, 210, 227] вказують, що управлінський облік пов'язаний з процесом отримання різноманітної інформації для потреб менеджерів про витрати видів діяльності, процеси кругообороту, доходи і витрати за видами продукції, що відображає сутність цієї підсистеми в загальній системі обліку;

– лише праця [116] не розкриває сутності, а дає загальну, надто широку, а тому неконкретну характеристику управлінського обліку.

У процесі виокремлення й вивчення цього поняття науковці дають трактування економічної категорії «управлінський облік» порізно, але розкриття сутності такого поняття, яке пропонує кожен із вчених, має право на існування, оскільки різка динаміка соціально-економічних змін, етнокультурні та ситуативні інваріанти існування підприємств зумовлюють розширення меж і постійне вдосконалення сучасної облікової думки, а, отже й внесення коректив до управлінського обліку. З огляду на це ми пропонуємо економічну категорію «управлінський облік» розуміти як окрему підсистему обліку, пов'язану зі збором та обробкою інформації, що надходить відповідно до структурних підрозділів і сфери відповідальності у вигляді уточнених даних про витрати на виробництво й калькулювання собівартості продукції. Така підсистема буде відповідати системі управління та давати змогу на її основі приймати виважені, обґрунтовані управлінські рішення, що передбачатиме тенденції розвитку всередині підприємства й ефективну роботу суб'єкта господарювання загалом.

Між системою управління і підсистемою управлінського обліку, яка є частиною системи управління, має бути повна узгодженість щодо формування інформаційних ресурсів та принципів обробки інформації, тому її слід організувати на тих саме принципах, що й систему управління [169, с. 75]. Теоретично складність системи управління має бути адекватною складності об'єкта управління, але практично важко забезпечити різноманітність через обмеженість засобів для цього. З метою забезпечення мінімального рівня розбіжностей використовують принцип організації та комп'ютеризації систем [171, с. 42].

Водночас підсистема управлінського обліку – це цілісна, впорядкована сукупність елементів методу обліку (документації й інвентаризації, рахунків та подвійного запису, оцінювання і калькуляції, прогнозного балансу та управлінської внутрішньогосподарської звітності) й набір алгоритмів для обробки первинних даних (оперативних, бухгалтерських, статистичних) з метою отримання інформації для контролю, прийняття ефективних рішень, оперативного і стратегічного планування [183]. Підсистема управлінського обліку слугує інтересам ефективного управління, тому рішення про доцільність її впровадження в тій або іншій формі варто приймати на основі оцінювання співвідношення витрат та доходів від її функціонування. Система управлінського обліку є ефективною, якщо вона дає змогу полегшити досягнення цілей організації з найменшими витратами на організацію і функціонування самої системи [206, с. 193].

Складова системи управлінського обліку – це система управління витратами. Розглядаючи систему управління витратами, Г. О. Партин [153], Р. Хілтон, М. Махер та Ф. Селто [267] констатують, що вона є сукупністю взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів управління витратами, які утворюють певну цілісність та за допомогою яких узагальнюються процеси постачання і використання ресурсів, виконуються чітко визначені завдання та реалізуються тактичні й стратегічні плани, що, відповідно, забезпечує ефективну діяльність організації.

Сучасна система управління вважається недостатньо ефективною, якщо вона на перше місце не ставить «людський фактор», оскільки успіх будь-якої діяльності насамперед залежить від зусиль трудового колективу, професіоналізму суб'єктів управління та їхньої зацікавленості у результатах своєї праці [124, с. 117]. Так, І. Є. Давидович [63] і О. В. Крушельницька [107] доводять, що управління витратами – це комплексний, різнобічний та активний процес, котрий складається з керівних дій, які полягають у забезпеченні економічного розвитку підприємства.

Вимоги до управління витратами на підприємствах зумовлені тим, що на діяльність з формування собівартості продукції мають вплив різні фактори: зміна умов конкуренції; потреба покупців у продукції; впровадження гнучкого автоматизованого виробничого обладнання; комп'ютеризація процесу виготовлення і контролю якості продукції [62, с. 14].

Отже, система управління витратами має функціональний та організаційний аспекти, вона охоплює організаційні підсистеми, як пошук і виявлення факторів економії ресурсів, нормування й планування витрат за їхніми видами та ресурсами, а це допомагає здійснювати облік і аналіз витрат, що приводить до стимулювання економії ресурсів, а в майбутньому – до їхнього зниження [78, с. 48]. Це, відповідно, спонукає управління витратами брати за основу при застосуванні системний підхід до управління, що дасть змогу систематизувати взаємозв'язок окремих елементів підсистем із завданнями системи загалом, а отже – забезпечити відповідність системи обліку завданням управління витратами. Керівництво суб'єкта господарювання за допомогою цієї системи управління зможе застосовувати ефективні методи для оцінювання та контролю результатів діяльності підрозділів і останні досягнення економіки, математики й практики для подальшого вдосконалення [245, с. 360].

В управлінні витрат виокремлюють основні їхні концепції. Так, В. Ю. Звенячкіна [78], Е. В. Рогатенюк, Р. В. Стіфонова [175] та Н. В. Гришко [61] виділяють такі основні базові концепції управління витрат: концепція витратоутворюючих факторів, концепція додаткової вартості, концепція доданої вартості, концепція ланцюжка цінностей, концепція альтернативних витрат, концепція трансакційних витрат, концепція ABC, концепція стратегічного позиціонування і концепція витрат, пов'язана з якістю. Одна з основних базових концепцій управління витратами – це концепція трансакційних витрат. Головне її положення полягає в тому, що у будь-якій економіці існують два види витрат: виробничі (операційні) й трансакційні. Базовими одиницями в теорії трансакційних витрат визначаються акт економічної взаємодії, угода і трансакція. Категорія трансакції розуміється гранично широко та

використовується для позначення обміну товарами, юридичними зобов'язаннями, угодами короткострокового й довгострокового характеру, що потребують детального оформлення і припускають просте взаєморозуміння сторін. Витрати та втрати, якими може супроводжуватися така взаємодія, одержали назву трансакційних витрат [78, с. 47].

Доповнити сучасні концепції управлінського обліку І. Б. Садовська пропонує за допомогою концептуальної моделі, яка буде орієнтована на управління трансакціями і передбачатиме використання облікової інформації у двох напрямках – до сфер відповідальності та до центру регулятивних схем структур господарського й державного управління. До того ж ця модель забезпечить визнання двох основоположних концепцій вартості – трудової теорії вартості та маржиналізму (граничної корисності благ). Згадана дослідниця передбачає також у своїй моделі розробку методології обліку трансакційних витрат, зумовлених дефіцитом інформації, невизначеністю й ризиками, і здійснення класифікації трансакційних витрат з точки зору обмежених ресурсів (економічна) та власних інтересів (опортуністична), що сприятиме контролю (COSO) й оцінюванню ефективності здійснення трансакцій. Впровадження запропонованої концепції, на думку цієї вченої, допоможе забезпечити зацікавлених користувачів інформацією про трансакційні витрати, які здійснюють підприємства у процесі посилення економічної глобалізації; проводити системний аналіз характеру, структури і динаміки цих витрат з метою посилення управління ними [182, с. 151].

Отже, оскільки управлінський облік ведуть за значно ширшою номенклатурою об'єктів, ніж фінансовий, що зумовлено необхідністю збору інформації про виникнення витрат в усіх ланках діяльності суб'єкта господарювання, то вагоме місце в його здійсненні належить організації управлінського обліку трансакційних витрат. Організація управлінського обліку трансакційних витрат дасть змогу стежити, де саме виникають такі витрати, звернути увагу на виправданість їхнього виникнення у тому чи іншому сегменті діяльності організації та з урахуванням раціональної організації цих витрат на

майбутнє здійснювати ефективне управління ними. Організація управлінського обліку за сферами відповідальності також допомагає підвищити відповідальність керівників організаційних структур підприємства.

Інформація для управлінського обліку базується на даних фінансового обліку. Оскільки ж трансакційні витрати у фінансовому обліку зараховують до загально-виробничих, адміністративних і збутових витрат, постає нагальна потреба у здійсненні обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності шляхом заповнення відповідних відомостей у структурних підрозділах, де виникають такі витрати. Інформація з відомостей призначена для отримання управлінською ланкою повної й достовірної інформації про місця та причини виникнення трансакційних витрат.

Модель організації управлінського обліку трансакційних витрат подано на рис. 2.7.

На наш погляд, використання та інтерпретація цієї моделі – вирішальний етап проведення обліку трансакційних витрат, а отже й існування фірми в сьогоденній ситуації глобальної конкуренції та у повному викливі технологічному середовищі. Таким чином, пропонуємо організацію управлінського обліку трансакційних витрат визначати як планомірний і поетапний процес, який охоплює всі ланки підприємства. Розглянемо роботу фірми як ринково-виробничої системи. Як і в будь-якій системі, подана вище модель не є винятком має вхід, процесор та вихід.

На вході організації управлінського обліку трансакційних витрат розглянемо так звані прості елементи процесу виробництва (фактори виробництва і технологію). Вважаємо, що як процесор обумовлюємо організацію обліку трансакційних витрат з усіх окремо взятих факторів виробництва слід трансформувати в єдину злагоджену систему роботи суб'єкта господарювання та забезпечити рух потоків взаємопов'язаної інформації всередині неї, тобто здійснення фактів господарської діяльності.

Об'єктом процесора є сам факт наявності й виникнення трансакційних витрат, зокрема їхні види, суб'єктами – відділи підприємства, на яких виникають

транзакційні витрати. Відповідно до видів транзакційних витрат та їхніх місць виникнення ми проаналізували ряд методів і запропонували використовувати ті, які, на нашу думку, можна визнати найбільш об'єктивними в роботі того чи іншого сегмента підприємства.

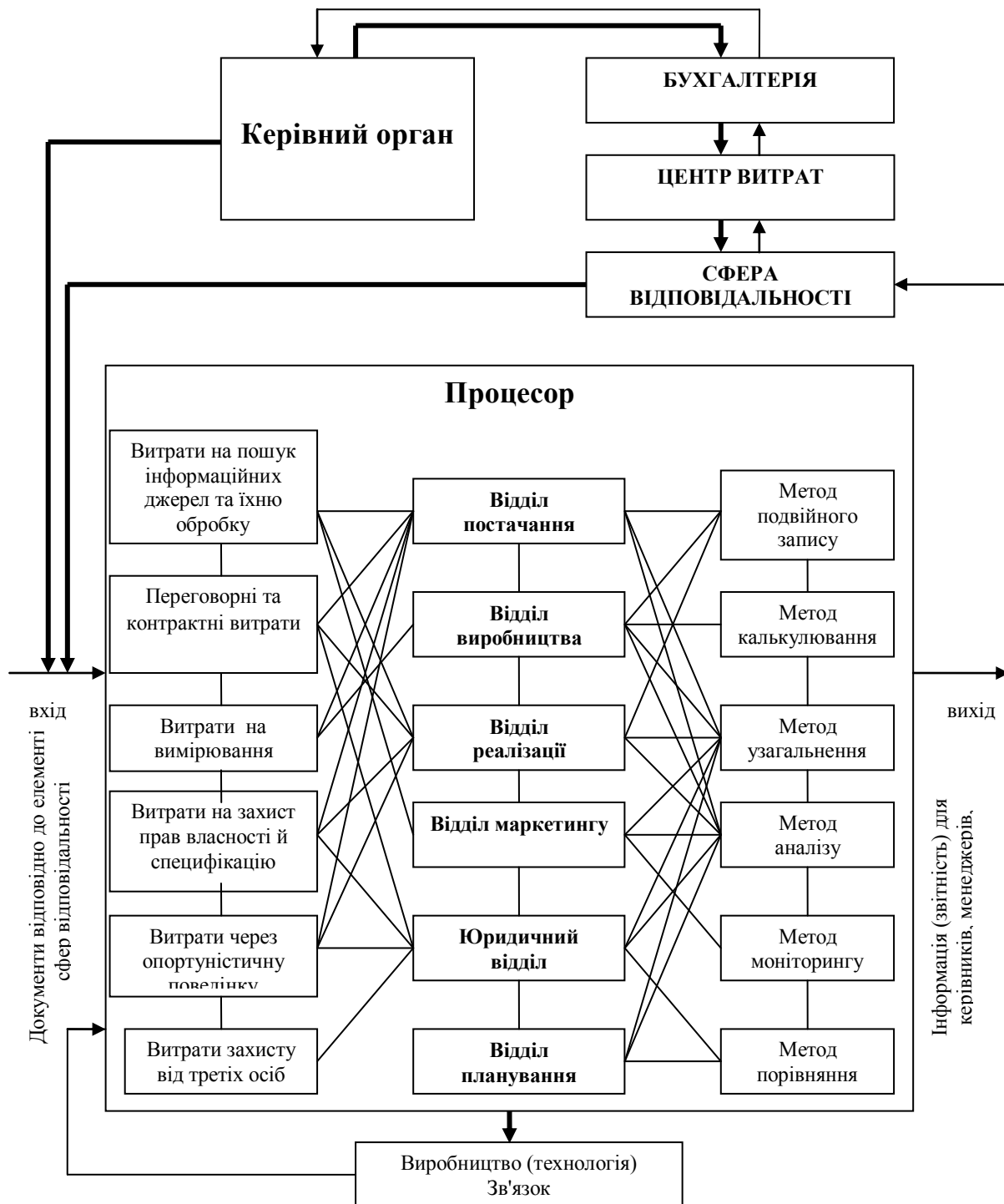


Рис. 2.7. Модель організації управлінського обліку транзакційних витрат



Варто вказати, що процесор як механізм системи складається з: людей – фахівців того чи іншого напрямів роботи, між якими розподілені обов'язки та канали взаємозв'язків; процесів і дій, які виконуються ці співробітники. Ми допускаємо виникнення й налагодження в єдині процесора об'єктно-об'єктних, об'єктно-суб'єктних та суб'єктно-суб'єктних наскрізних взаємозв'язків. Тому на виході узагальнена у процесі збору й обробки інформація у вигляді звітності для керівників, менеджерів і бухгалтерів надходить до нижчої, середньої та вищої ланок управління. У нижчій і середній ланках інформація про трансакційні витрати впорядковується та передається до центральної бухгалтерії, де отримані дані систематизуються, аналізуються й узагальнюються як єдині, що мають значення для роботи всього суб'єкта господарювання. Після проведених маніпуляцій об'єднаний масив інформації передається до керівного органу у вигляді звітної документації та пропозицій щодо ефективного регулювання трансакційних витрат на підприємстві. Згідно з адміністративно-організаційними функціями, керівник суб'єкта господарювання оцінює результат роботи і розробляє рекомендації у формі наказів, що поширюються на роботу всіх ланок та структурних підрозділів організації. Відповідно до стратегічної функції керівництва, на основі виконаної роботи з організації управління трансакційних витрат і його аналізу керівник окреслює стратегічні напрямки прогнозування трансакційних витрат.

Ця модель організації управлінського обліку трансакційних витрат допомагає не лише підтвердити факт наявності трансакційних витрат у межах фірми, а й постійно стежити за самим процесом виникнення трансакційних витрат та успішним управлінням трансакційними витратами у перспективі.

Одна з основних складових управлінського обліку – це управління витратами. Тому в складі організації обліку трансакційних витрат доцільно здійснювати процес управління трансакційними витратами. Таке управління цими витратами, будучи одним з основних факторів управління, забезпечить якісне управління підприємством загалом, що дасть змогу залишатися суб'єкту

господарювання конкурентоспроможним і займати стійку позицію на ринку праці.

На наш погляд, дуже вдало В. Зіновчук та О. Власенко [79, с. 159] показали органограму механізму управління трансакційними витратами, яка розкриває поетапність здійснення управління ними. Механізм управління трансакційними витратами подано на рис. 2.8.

Отже, механізм управління трансакційними витратами розподілено на три рівні, кожен з яких зв'язаний з вихідними даними попереднього рівня. Так, функціональний рівень розкриває інформацію, де саме виникають трансакційні витрати. Тут висвітлено, що трансакційні витрати виникають у таких процесах технології виробництва, як: кар'єрне господарство, приймальне відділення, формувальне відділення, сушильно-обпалювальна ділянка, відділ збуту, відділ маркетингу, юридичний відділ тощо. За рахунок методів ідентифікації, спостереження та реєстрації інформація з функціонального рівня потрапляє і деталізується на емпіричному рівні, на якому розкриваються об'єкти управління трансакційних витрат. Цей рівень показує носіїв трансакційних витрат, тобто працівників, у яких виникли трансакційні витрати, їхні види, відображає склад та місця виникнення таких витрат. Отже, цей рівень загалом відображає інформацію про трансакційні витрати. Наступним рівнем є методичний рівень, де, власне, висвітлено, які існують етапи управління трансакційними витратами, тобто що саме потрібно робити для управління такими витратами. Ці етапи розподілені логічно, оскільки за допомогою комунікаційних потоків інформація від одного етапу передається до наступного. Неврахування одного з етапів не забезпечить ефективне управління трансакційними витратами.

Такий механізм управління трансакційними витратами показує місця виникнення трансакційних витрат, їхні види та можливі шляхи управління ними, що дасть змогу управлінській ланці отримувати повну й достовірну інформацію і приймати виважені управлінські рішення, а це приведе до результативного управління трансакційними витратами та ефективної роботи суб'єкта господарювання загалом.

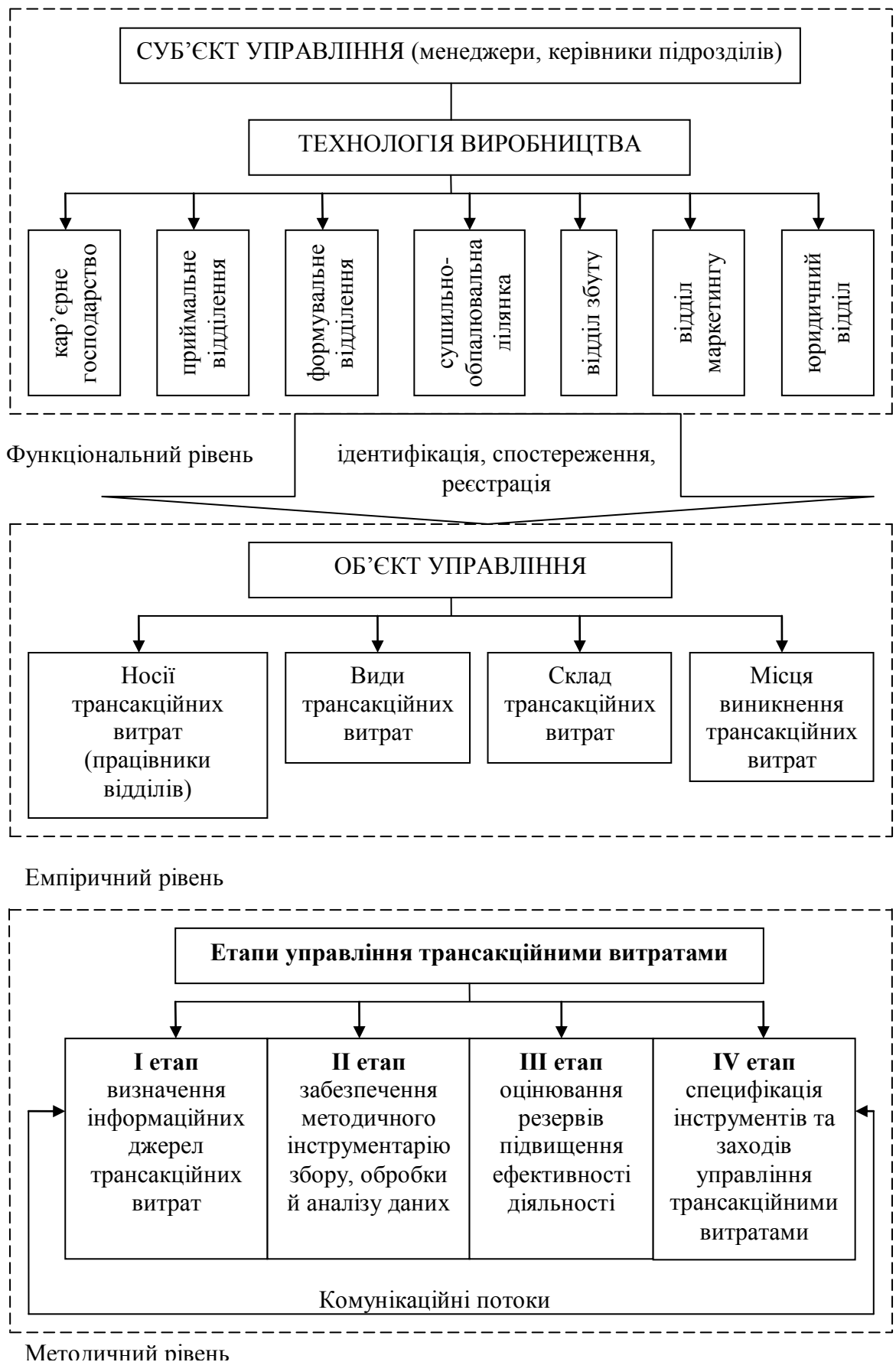


Рис. 2.8. Механізм управління трансакційними витратами

Зауважимо, що управління трансакційними витратами є трудомістким процесом і сукупністю робіт, які діють на виокремлення та здійснення витрат у всіх видах діяльності для отримання раціонального рівня трансакційних витрат підприємства. Складність управління трансакційними витратами зумовлена тим, що вони розподілені між витратами підприємства, виникають на всіх етапах здійснення господарської діяльності суб'єкта господарювання і в різних сферах відповідальності.

На нашу думку, управління трансакційними витратами слід розглядати в двох напрямках. Перший напрям показує, що трансакційні витрати збільшуються відповідно до зростання невстановлених умов впливу зовнішнього середовища на підприємство та підвищення ненадійності бізнес-партнерів. Рівень трансакційних витрат впливає на інтенсивність цінової конкуренції, формування масштабу ринку, галузі виробництва, вид стратегії просування товару, еластичність попиту на товар і стадії життєвого циклу товару, покращує конкурентоспроможність та збереження потужності підприємства. Другий напрям передбачає скорочення трансакційних витрат, що приводить до зменшення собівартості, ціни продукції й витрат діяльності, оскільки величина трансакційних витрат впливає на кінцевий результат діяльності підприємства.

Основне завдання управління трансакційними витратами підприємства – це посилення конкурентних можливостей підприємства і забезпечення його результативного функціонування на ринку за рахунок побудови раціонального механізму формування таких витрат.

Директор, менеджери, керівники сфер відповідальності та бухгалтери є суб'єктами управління трансакційними витратами. Відповідно, об'єктами управління трансакційними витратами стають витрати, пов'язані з вивченням і моніторингом ринку (ринків продавців, ринків покупців) та цінової політики конкурентів, витрати на проведення переговорів, укладання й юридичне оформлення контрактів, витрати на контроль і дотримання умов угоди.

Суб'єкт управління трансакційними витратами виконує такі функції, як: інформаційна, яка полягає у виокремленні із сукупності інформації, пов'язаної з

трансакційними витратами, та наданні релевантної інформації управлінській ланці; аналітична – в аналізі інформації, пов’язаної з трансакційними витратами, і пошуку шляхів та методів їхнього зменшення у деяких структурних підрозділах, а в інших – збільшення цих витрат; прогнозна – у наданні ймовірних даних про розміри виникнення трансакційних витрат у структурних підрозділах підприємства; контрольна – у контролі трансакційних витрат і за виконанням наданих рекомендацій сферам відповідальності.

На підприємстві здійснення управлінського обліку трансакційних витрат дасть змогу управлінському персоналу отримувати якісну й повноцінну інформацію про трансакційні витрати та приведе до: полегшення отримання достовірної інформації про розміри і причини виникнення цих витрат; ефективного контролю за ними; прийняття раціональних управлінських рішень; розроблення системи ефективного управління трансакційними витратами на підприємстві; зменшення впливу факторів зовнішнього середовища й полегшення діяльності підприємства у ньому.

Отже, трансакційні витрати – одна з найменш розроблених та найважливіших категорій дослідження в сучасній економічній науці. Тому для обліку трансакційних витрат необхідно розробити методику їхнього відображення, бо без знання точної величини цих витрат неможливо отримати загальну картину стану і розвитку фірми. Одержання достовірної інформації щодо трансакційних витрат та їхній контроль слугують базою для ефективного управління витратами підприємства, визначення напрямів і шляхів зниження собівартості продукції, що зумовить підвищення рівня прибутковості й інвестиційної привабливості фірми.

## **Висновки до розділу 2**

Результати проведених досліджень і теоретичних узагальнень дають змогу зробити такі висновки:

1. Зазначимо, що у процесі суспільно-історичного становлення та

відтворення суттєво змінилося трактування поняття «організація», на що вплинули фактори, пов'язані з діяльністю кожного суб'єкта господарювання на ринку. Оскільки фірма має тісний взаємозв'язок із зовнішнім середовищем, яке значно впливає на діяльність підприємства загалом й організацію трансакційних витрат на ньому зокрема, закономірно виникає проблема створення ефективно гнучкої організаційної структури підприємства. Знання про трансакційні витрати впливають на раціональну організацію трансакційних витрат на підприємстві, оскільки при знанні змісту і класифікації трансакційних витрат можна виявляти потенційні загрози для діяльності підприємства та залишатися на рівні конкурентоспроможної позиції.

2. Обґрунтовано, що на організацію трансакційних витрат значною мірою впливає культура, бо суб'єкт господарювання контактує з різними контрагентами, тому етична поведінка працівників підприємства впливає на співпрацю з ними і запобігає виникненню витрат через опортуністичну поведінку. До того ж етична поведінка між рівнями управління допомагає створити комфортний трудовий клімат на підприємстві, що забезпечує почуття відповідальності й обов'язку, товариську взаємодопомогу, вимогливість до себе та іншого в інтересах досягнення цілей підприємства.

3. Однією зі складових організації діяльності підприємства визначено систему обліку, яка дає змогу отримувати інформацію не лише про минулу діяльність, а й про діяльність у реальному часі та розробляти пропозиції на майбутнє. Систему обліку утворюють такі підсистеми, як фінансовий, управлінський і стратегічний облік. Тому створення на підприємстві ефективної системи обліку приведе до результативної роботи суб'єкта господарювання.

4. У роботі вказано, що раціональна система обліку слугує основою для створення ефективної організації обліку витрат, у тому числі й трансакційних витрат. Складовою організації трансакційних витрат є розроблення облікової політики підприємства, в якій мають визначатися класифікаційні ознаки трансакційних витрат, що дасть змогу виокремлювати ці витрати із загального масиву витрат. Оскільки зовнішнє середовище – це один із факторів, які

впливають на організацію трансакційних витрат, необхідно виокремлювати сфери відповідальності за місцями виникнення цих витрат. Таким чином, виникає потреба в системі обліку, яка допоможе здійснювати організацію обліку трансакційних витрат за допомогою сфер відповідальності. Це приведе до отримання оперативної та достовірної інформації про трансакційні витрати від усіх підрозділів підприємства де виникають такі витрати, її обробки й аналізу, що сприятиме своєчасному прийняттю ефективних рішень.

5. Інформаційні джерела про трансакційні витрати розподілено на чотири великі групи: нормативно-правового, планового, облікового і стратегічного характеру. Це дасть змогу більш оперативно та ефективно здійснювати облік й аналіз трансакційних витрат на підприємстві.

6. Встановлено, що трансакційні витрати у системі фінансового обліку входять до складу різних рахунків і виокремлювати їх дуже важко, тому доцільно відображати такі витрати у системі управлінського обліку. Для полегшення збору та обробки інформації про трансакційні витрати необхідно в автоматизованому обліковому програмному продукті підприємства подавати інформацію за чотирма блоками: види трансакційних витрат, відповідальні особи, сфери відповідальності й види діяльності. Крім цього, слід використовувати відомості, які будуть відображати весь спектр виникнення цих витрат, причини їхнього виникнення і розмір, що допоможе отримувати релевантну інформацію для управлінського персоналу та створити інформаційну базу для управлінського обліку трансакційних витрат.

7. Узагальнену інформацію про трансакційні витрати відображено у Звіті про трансакційні витрати підприємства й у фінансовій звітності: формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) для підприємств, які складають її за МСБО, і формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» із внесеними до цих форм рядків з урахуванням трансакційних витрат.

Основні положення розділу опубліковано у [17; 20; 21; 22; 23; 26; 27; 28; 29; 30; 31; 33; 34; 37].

## РОЗДІЛ III. ІНСТРУМЕНТАРІЙ АНАЛІЗУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

### 3.1. Аналіз трансакційних витрат цегельних підприємств

Головна мета успішної діяльності будь-якого підприємства в ринкових умовах – це підвищення якості продукції й конкурентних можливостей підприємства на ринку загалом. Тому правильно визначені цілі організації та коректно розроблена стратегія дають змогу суб'єкту господарювання як підтримувати, так і підвищувати конкурентоспроможність. Визначення цілей та розроблення стратегії на різних підприємствах здійснюють по-різному. На одних підприємствах визначення цілі відбувається планомірно-концентровано, а на інших підприємствах – децентралізовано. Кожен з таких підходів має свою специфіку, переваги і недоліки. Проте загалом будь-який процес планування діяльності організації та визначення стратегії як у кожному окремо взятому сегменті, так і на підприємстві загалом можна подати у вигляді певної структури (рис. 3.1)

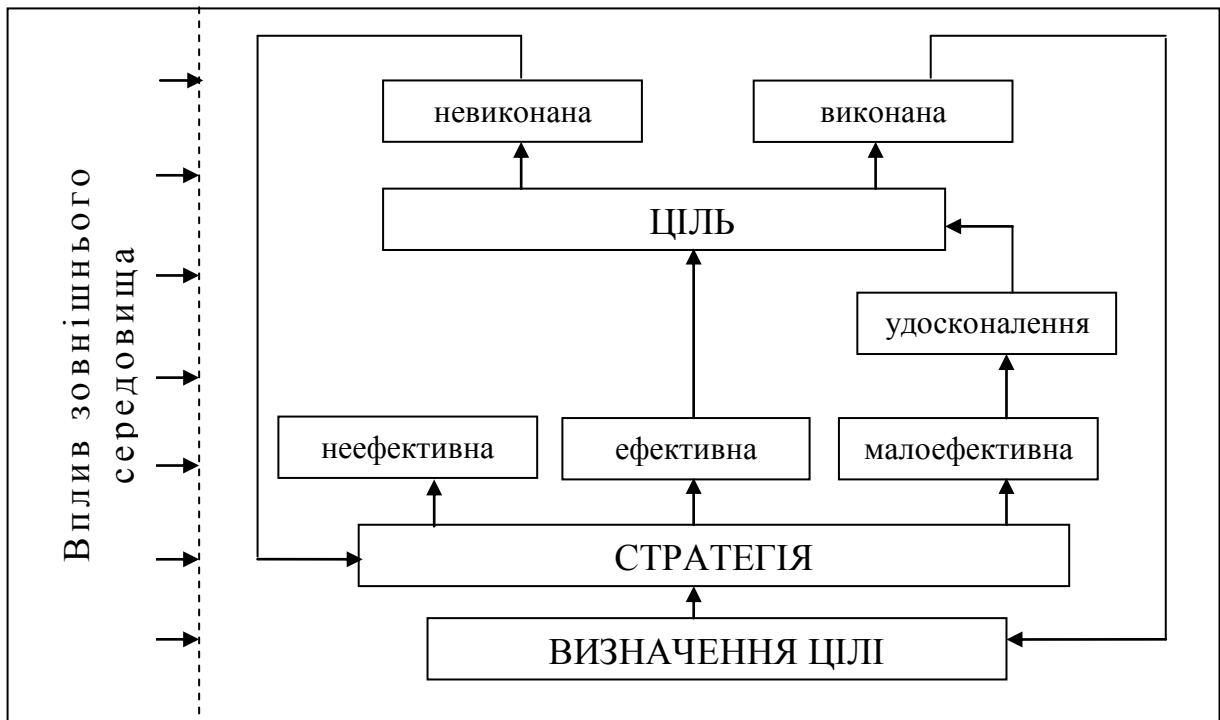


Рис. 3.1. Структура процесу досягнення цілі



Таким чином, процес вирішення короткострокових та довгострокових завдань, як для певного сегмента організації, так і для її діяльності загалом починається з визначення цілей. Правильно визначені цілі організації дають змогу окреслити стратегічний напрямок щодо їхньої реалізації. Ефективна стратегія діяльності при чіткому її дотриманні допомагає за наперед встановлений строк досягти визначеної цілі. Ті стратегії, які є менш ефективними, підлягають корекції й удосконаленню, а в окремих випадках – перегляду. Водночас стратегії, визначені неправильно, або не відкориговані вчасно не даватимуть підприємству змоги досягти цілей і через це гальмуватимуть розвиток фірми та послаблюватимуть її становище на ринку праці. Варто зазначити, що на діяльність підприємства має постійний вплив зовнішнє середовище. Зміна зовнішніх обставин може впливати на функціонування фірми як позитивно (пришвидшити процес досягнення цілей), так і негативно, якщо зовнішні обставини є несприятливими. У разі негативного впливу зовнішнього середовища на вирішення завдань фірми момент досягнення цілі може бути суттєво відтермінований або ж взагалі зведений до нуля. У такому разі підприємству необхідно провести повторний аналіз визначення цілей та розробити нову стратегію їхнього досягнення. З цього випливає, що процес досягнення цілей, власне, на будь-якому з етапів її реалізації супроводжується постійним аналізом.

Аналітична підсистема дає змогу вчасно виявити тенденції розвитку як небажаних, так і прогресивних явищ. На основі різних методик аналізу розробляються варіанти управлінських рішень, які допомагають загальмувати розвиток негативних тенденцій та створити сприятливі умови для прогресивного сталого розвитку підприємства. Так, вчені М. І. Баканов, В. В. Ковальов, Г. В. Савицька і А. Д. Шеремет вважають, що ця підсистема забезпечує кількісне й якісне оцінювання змін, які відбуваються в керованому об'єкті [159].

Мета економічного аналізу у сфері прийняття управлінських рішень реалізується у формі вирішення конкретного управлінського завдання, а аналітичне завдання є конкретизацією мети аналізу з урахуванням

організаційних, інформаційних та методологічних можливостей проведення досліджень [285]. За допомогою економічного аналізу можна дати повну характеристику об'єкта управління; результати економічного аналізу служать цілям управління як засіб обґрунтування управлінських рішень і водночас засіб контролю за їхнім виконанням.

Зокрема, Є. В. Мних стверджує: «У сфері аналітичного дослідження пріоритетним стає багатоваріантний пошук за визначеними критеріями оптимізації для досягнення проміжних і кінцевих результатів діяльності. Це значно більший обсяг роботи, ніж просте застосування методів оцінки чи діагностики». Характерним є також те, що частка аналітичної роботи у функціональних обов'язках керівників та фахівців економічного профілю істотно збільшується, оскільки пріоритетною стає не форма, а зміст визначеної мети управління і спосіб її досягнення. Управлінська орієнтація слугує критерієм якісної трансформації економічного аналізу. Ця орієнтація має охоплювати всі аспекти зміни філософії управління з таких позицій [137, с. 55]:

- адаптації у зовнішньому економіко-правовому та соціально-політичному й екологічному середовищах;
- поглиблення дослідження причинно-наслідкових зв'язків і досягнення максимальної детермінації дії важелів управління та менеджменту;
- підвищення оперативності й розширення результативного поля варіантів аналітичних висновків і пропозицій;
- розширення об'єктів економічного аналізу на макро- і мікроекономічних рівнях;
- підвищення економічності та дієвості реалізації аналітичних досліджень.

Отже, у сучасній філософії управління аналізом домінує пошуково-прогностична парадигма з можливістю обирати найбільшдієві й раціональні управлінські рішення в умовах нечіткості ситуації. Через нечітку економічну ситуацію на певний період, як зауважує Т. М. Ковальчук, пріоритетною стає реалізація діагностичної та пошукової функцій [94, с. 65]. Діагностична функція

дає якісну характеристику аналізованого об'єкта і встановлює причинно-наслідкові зв'язки, а пошукова – полягає в обґрунтуванні рекомендацій з переведення об'єкта у бажаний стан та виявленні глибинних резервів підвищення ефективності діяльності підприємства. В умовах нечіткості економічної ситуації перед системою управління підприємством ставляться такі завдання: 1) оптимізація співвідношення попиту і пропозиції, збалансування виробництва та споживання; 2) вивчення слабких і сильних сторін господарської одиниці щодо системи можливостей та ризиків зовнішнього середовища для вироблення тактичних управлінських рішень з коригування стратегії підприємства стосовно відповідності реальним процесам; 3) комплексний економічний аналіз господарської діяльності підприємства з метою визначення перспектив його розвитку шляхом мобілізації великих резервів при відносно обмежених змінах [94, с. 67].

Науковці І. І. Стеців і Р. І. Стеців [199] вважають, що економічний аналіз на сьогодні – це науково обґрунтована система знань, яка у практичній діяльності є функцією управління та частиною інформаційної системи менеджменту, що перетворює різні види економічної інформації на аналітичну для використання і прийняття управлінських рішень. Таке визначення узгоджує різні підходи дослідників та відповідним чином виражає суть і зміст економічного аналізу на сучасному етапі розвитку.

Для здійснення аналізу трансакційних витрат базами проведення обрано найбільші провідні підприємства Західного регіону з Івано-Франківської, Тернопільської, Чернівецької та Львівської областей, серед яких: ТОВ «Голд Кераміка», ВАТ «Бережанський цегельний завод «Керамік», ТзОВ «Солонсько» і ПАТ «Чернівецький цегельний завод № 1».

Аналіз трансакційних витрат проведено на основі їхнього групування, запропонованого у пункті 1.3 роботи. На ТОВ «Голд Кераміка» його результати за 2012–2014 рр. подано у табл. 3.1 (аналіз трансакційних витрат по досліджуваних підприємствах ВАТ «Бережанський цегельний завод «Керамік»,

ТЗОВ «Солонсько» та ПАТ «Чернівецький цегельний завод № 1» вміщено у додатках Д, Е і Є).

Таблиця 3.1

**Аналіз видів трансакційних витрат на ТОВ «Голд Кераміка»**

Роки Вид трансакцій- них витрат	2012	2013	2014	Відхилення			
				2013 до 2012		2014 до 2013	
				(+,-)	%	(+,-)	%
<b>Витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку, грн.:</b>	<b>66713</b>	<b>78459</b>	<b>61058</b>	<b>11746</b>	<b>17,61</b>	<b>-17401</b>	<b>-22,18</b>
послуги зв'язку	2096	2617	1973	521	24,86	-644	-24,61
перекладацькі витрати	5761	7924	6193	2163	37,55	-1731	-21,85
рекламні послуги	16817	19307	14928	2490	14,81	-4379	-22,68
витрати на відрядження	42039	48611	37964	6572	15,63	-10647	-21,90
<b>Переговорні та контрактні витрати, грн.:</b>	<b>84317</b>	<b>100383</b>	<b>78531</b>	<b>16066</b>	<b>19,05</b>	<b>-21852</b>	<b>-21,77</b>
послуги зв'язку	2792	3289	2812	497	17,80	-477	-14,50
комісійні банку	7641	9173	7294	1532	20,05	-1879	-20,48
поштові витрати	1489	1762	1348	273	18,33	-414	-23,50
інформаційно-консультаційні послуги	62048	71762	57349	9714	15,66	-14413	-20,08
нотаріальні послуги	10347	14397	9728	4050	39,14	-4669	-32,43
<b>Витрати на вимірювання, грн.:</b>	<b>19068</b>	<b>18736</b>	<b>12896</b>	<b>-332</b>	<b>-1,74</b>	<b>-5840</b>	<b>-31,17</b>
консультаційні послуги	4831	4977	3158	146	3,02	-1819	-36,55
послуги навчання та атестації	14237	13759	9738	-478	-3,36	-4021	-29,22
<b>Витрати на захист прав власності та специфікацію, грн.:</b>	<b>33442</b>	<b>33181</b>	<b>24975</b>	<b>-261</b>	<b>-0,78</b>	<b>-8206</b>	<b>-24,73</b>
витрати на сертифікацію продукції	14892	13972	10346	-920	-6,18	-3626	-25,95
консультаційні послуги	11729	13282	10348	1553	13,24	-2934	-22,09
витрати ні штрафи і неустойки	6821	5927	4281	-894	-13,11	-1646	-27,77

Отже, з табл. 3.1 видно, що у 2013 р. відносно 2012 р. витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку збільшилися на 11746 грн. (17,61%) за рахунок зростання: витрат на послуги зв'язку на 521 грн. (24,86%), витрат на переклад – на 2163 грн. (37,55%), витрат на рекламу – на 2490 грн. (14,81%).

Найбільшу частину витрат на пошук інформаційних джерел та їхню обробку становлять витрати на відрядження, які збільшилися на 6572 грн. (15,63%).

Витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку на підприємстві у 2014 р. відносно 2013 р. зменшилися на 17401 грн. (22,18%). Найбільше знизилися витрати на відрядження – на 10647 грн. (21,90%) і витрати на рекламу – на 4379 грн. (22,68%). На зменшення витрат на пошук інформації вплинуло також зниження перекладацьких витрат на 1731 грн. (21,85%) та витрат на послуги зв'язку на 644 грн. (24,61%).

На ТОВ «Голд Кераміка» переговорні й контрактні витрати у 2013 р. відносно 2012 р. збільшилися на 16066 грн. (19,05%). Переважно це зростання відбулося за рахунок збільшення витрат інформаційно-консультаційного характеру на 9714 грн. (15,66%) і нотаріальних витрат на 4050 грн. (39,14%). У 2013 р. Також зросли витрати: на послуги зв'язку – на 497 грн. (17,80%), комісії банку – на 1532 грн. (20,05%), поштові витрати – на 273 грн. (18,33%).

При порівнянні 2014 р. та 2013 р., видно що ця група витрат на підприємстві зменшилась на 21852 грн. (21,77%) за рахунок зниження витрат: на послуги зв'язку – на 477 грн. (14,50%), комісії банку – на 1879 грн. (20,48%), поштових витрат – на 414 грн. (23,50%), витрат інформаційно-консультаційного напрямку – на 14413 грн. (20,08%) і нотаріальних витрат – на 4669 грн. (32,43%).

Витрати на вимірювання на підприємстві у 2013 р. відносно 2012 р. зменшилися на 332 грн. (1,74%), це відбулося переважно за рахунок зниження витрат на навчання й атестацію працівників на 478 грн. (3,36%). У 2013 р. порівняно з 2012 р. збільшилися витрати консультаційного характеру на 146 грн. (3,02%).

На досліджуваному суб'єкті господарювання витрати на вимірювання у 2014 р. порівняно з 2013 р. зменшилися на 5840 грн. (31,17%) за рахунок зження витрат: консультаційної сфери – на 1819 грн. (36,55%) і на навчання та атестацію працівників – на 4021 грн. (29,22%).

Якщо порівнювати 2013 і 2012 рр., то на ТОВ «Голд Кераміка» витрати на захист прав власності та специфікацію зменшилися на 261 грн. (0,78%). На це

зниження вплинуло зменшення витрат на сертифікацію продукції на 920 грн. (6,18%) і витрат на штрафи та неустойки – на 894 грн. (13,11%) і збільшення консультаційних витрат на 1553 грн. (13,24%).

Витрати на захист прав власності та специфікацію на підприємстві у 2014 р. відносно 2013 р. зменшилися на 8206 грн. (24,73%) за рахунок зниження витрат: на сертифікацію продукції – на 3626 грн. (25,95%), консультаційного характеру – на 2934 грн. (22,09%), і на штрафи та неустойки – на 1646 грн. (27,77%).

Отже, на підприємстві ТОВ «Голд Кераміка» основну частину трансакційних витрат становлять витрати на пошук інформації та ведення переговорів й укладання контракту.

Наступним етапом аналізу трансакційних витрат є їхнє дослідження з використанням запропонованої у роботі класифікації (пункті 1.3). Дані аналізу трансакційних витрат за сферами відповідальності на ТОВ «Голд Кераміка» наведено у табл. 3.2.

Отже, аналізуючи дані табл. 3.2, бачимо, що в 2014 р. на ТОВ «Голд Кераміка» витрати через опортуністичну поведінку і витрат на захист від третіх осіб не здійснювались взагалі. Питома вага трансакційних витрат у загальній сумі витрат сфер відповідальності дорівнює 14,78%. Найбільша сума трансакційних витрат припадає на юридичний відділ (80661,00 грн.) та становить 91,23% від загальної суми витрат цієї сфери відповідальності. Така питома вага зумовлена значними переговорними і контрактними витратами (45976,00 грн.) та витратами на захист прав власності та специфікацію (18952,00 грн.), що разом дорівнюють 36,6% від загальної суми витрат юридичного відділу.

Значна частина трансакційних витрат припадає на відділ маркетингу – 50259,00 грн., що становить 55,08% від загальної суми витрат цього підрозділу підприємства. Це зумовлено передусім витратами на пошук інформаційних джерел та їхню обробку (25891,00 грн. або 14,60%) і переговорними та контрактними витратами (20678,00 грн. або 11,65%).

Таблиця 3.2

## Аналіз трансакційних витрат за підрозділами підприємства на ТОВ «Голд Кераміка» за 2014 рік

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

Найменша сума трансакційних витрат належить на сушильно-обпалювальній ділянці (539,00 грн.) і дорівнює всього 0,16% від загальної суми витрат цієї сфери відповідальності.

Незначною є питома вага трансакційних витрат у кар'єрному господарстві (0,79%), хоча в абсолютному виразі вони більші, ніж у приймальному відділенні (відповідно 3627,00 грн. та 3121,00 грн.), але в загальній сумі витрат цієї сфери відповідальності вони відіграють незначну роль.

Отже, дані табл. 3.2 показують, що на ТОВ «Голд Кераміка» найбільшу увагу керівництву необхідно приділити переговорним і контрактним витратам та витратам на пошук інформаційних джерел й їхню обробку, які становлять відповідно 44,24% і 34,40% від загальної суми трансакційних витрат. Щодо підрозділів на підприємстві, то під особливим контролем трансакційні витрати повинні бути у юридичному та маркетинговому відділах, оскільки вони становлять значну питому вагу у загальній величині витрат підприємства (відповідно 6,72% та 4,19%).

Для більш точного і коректного формулювання мети ФВА варто спочатку провести SWOT-аналіз (strength, weaknesses, opportunities and threats), який дає змогу виявити ті сильні та слабкі сторони, які потребують найбільшої уваги і зусиль з боку підприємства. SWOT-аналіз – це процес встановлення зв'язків між найбільш характерними для підприємства можливостями, ризиками, сильними сторонами (перевагами) й слабкостями, результати якого надалі можуть бути використані для формування та вибору стратегій підприємства [118].

SWOT-аналіз здійснюється за такою методикою:

1. Кожному з експертів роздається експертний листок оцінювання впливу факторів в сильних і слабких сторін, можливостей та загроз у роботі підприємства (додаток Ж і К).

2. Далі експерт має присвоїти від 1 до 5 балів кожному фактору залежно від його впливу на діяльність підприємства (1 бал – вплив фактора практично невідчутний для підприємства, а 5 – максимальний вплив фактора на діяльність підприємства).



3. Результати всіх експертних оцінок аналізуються, й одержується ранжований перелік сильних та слабких сторін, можливостей і загроз у роботі підприємства.

4. Серед усіх факторів обираються ті, які, на думку експертів, здійснюють найбільший вплив на діяльність підприємства.

5. На основі перегрупування атрибутів за категоріями S, W, O, T будується розширена матриця SWOT-аналізу, в якій попарно поєднано окремі сильні й слабкі сторони із загрозами та можливостями (SO, ST, WO, WT).

Матриця SWOT-аналізу (рис. 3.2) – це своєрідна форма, яка не містить остаточної інформації для прийняття управлінських рішень, але дає змогу впорядкувати процес обмірковування всієї наявної інформації з використанням власних думок і оцінок [231].

		Зовнішнє середовище	
		Можливості (шанси) 1. 2. і т. ін.	Загрози 1. 2. і т. ін.
Внутрішнє середовище	Сильні сторони 1. 2. і т. ін.	Поле СіМ (заходи)	Поле СіЗ (заходи)
	Слабкі сторони 1. 2. і т. ін.	Поле СлМ (заходи)	Поле СлЗ (заходи)

Рис. 3.2. Матриця SWOT-аналізу

На перетинах окремих складових груп факторів формуються поля:

- поле СіМ – передбачає розробку стратегій підтримки та розвитку сильних сторін підприємства щодо реалізації можливостей зовнішнього середовища;
- поле СіЗ – орієнтує стратегію на боротьбу із загрозами за допомогою використання внутрішніх резервів;

- поле СлМ – спрямовує дії підприємства на використання можливостей для подолання слабких сторін його внутрішнього потенціалу;
- поле СлЗ – передбачає розробку такої стратегії, яка дасть змогу підприємству не тільки зміцнити свій потенціал, а й відвернути можливі загрози у зовнішньому середовищі [246, с. 221].

6. Для подальшого аналізу використовуються названі вище пари атрибутів. Кожному експерту роздається листок з парами атрибутів, де вони виставляють ранг відповідно до їхньої вагомості (у нашому дослідженні – ранг від 1 до 64 без повторів). Далі в оберненому порядку оцінюються пари (таким чином, щоб пара з рангом 1 отримувала максимальну кількість балів, а кожна наступна – на 1 бал нижче).

7. Здійснюється оцінювання пари за середнім арифметичним значенням атрибутів.

8. Визначається цінність пари атрибутів на основі попередніх результатів. Пара, яка отримала найбільшу оцінку за середнім арифметичним значенням атрибутів, займає перше місце у рейтингу вагомості прийняття рішень на підприємстві.

Дослідивши діяльність на ТОВ «Голд Кераміка», ми встановили, що основними цілями, які визначило керівництво на 2014 р. є збереження позиції на ринку та освоєння нових видів продукції. Для визначення ефективності обраної стратегії, яку суб'єкт господарювання розробив для реалізації цілі на підприємстві ТОВ «Голд Кераміка», проведено SWOT-аналіз. На основі перегрупування атрибутів за категоріями S, W, O, T побудовано розширену матрицю SWOT-аналізу, в якій поєднано окремі сильні і слабкі сторони із загрозами і можливостями.

Розширену матрицю SWOT-аналізу на ТОВ «Голд Кераміка» подано у табл. 3.3.

## Розширена матриця SWOT-аналізу на ТОВ «Голд Кераміка»

	<b>Сильні сторони (S)</b>	<b>Слабкі сторони (W)</b>
	S1. Позитивна тенденція, яку виявляють показники фінансової стійкості та кредитного ризику	W1. Необхідність модернізації техніки
	S2. Ступінь мотивації керівників підприємства і звичайних робітників	W2. Використання одного методу випалювання цегли (вугілля, газу)
	S3. Наявність попиту на продукцію	W3. Висока плинність кадрів
	S4. Високий ступінь завантаженості виробничих потужностей	W4. Недостатній рівень внутрішньої кооперації підрозділів
<b>Можливості (O)</b>		
O1. Розширення асортименту, освоєння нових видів готової продукції з урахуванням запитів та потреб споживачів	«SO» - стратегії розширення можливостей та використання сильних сторін	«WO» - стратегії використання можливостей і усунення слабких сторін
O2. Зміна підходів та методів управління, стилю управління та способу мислення керівників цегельних підприємств		
O3. Створення іміджу якісного підприємства-виробника цегельної продукції		
O4. Налагодження зв'язків з каналами збуту		
<b>Загрози (T)</b>		
T1. Використання застарілого обладнання у діяльності цегельних підприємств	«ST» - стратегії уникнення загроз шляхом використання сильних сторін	«WT» - стратегії перетворення слабких сторін на переваги, а загроз на можливості
T2. Зниження купівельної спроможності населення країни		
T3. Упередженість щодо вітчизняної торгової марки		
T4. Наявність неконтрольованого тіншового ринку цегельної продукції		

Результати аналізу експертів агреговано, в результаті чого сформовано таблицю ранжування й оцінювання пар атрибутів (додаток Л). У цьому разі найбільш цінною у визначений період визнана пара атрибутів S1O1, корисність якої становить 95,375. До пари S1O1 зараховано агреговані атрибути S1 «Позитивна тенденція, яку виявляють показники фінансової стійкості та кредитного ризику» 1 O1 «Розширення асортименту, освоєння нових видів готової продукції з урахуванням запитів та потреб споживачів» (результати

SWOT-аналізу на ВАТ «Бережанський цегельний завод «Керамік», ТЗОВ «Солонсько» та ПАТ «Чернівецький цегельний завод № 1» подано в додатках М, Н, П, Р, С і Т).

Отже, обрана стратегія в цій організації є ефективною, тому що сильні сторони організації відповідають її можливостям та, відповідно, сприяють реалізації цілі. Водночас більш детального дослідження потребують її слабкі сторони.

Грамотне і науково виважене управління трансакційними витратами має охоплювати виконання всіх функцій, передбачених при управлінні будь-яким процесом, явищем чи системою, а саме: розроблення рішень (планування й прогнозування витрат), організування та мотивування процесу їхньої реалізації, контролювання за їхнім виконанням і регулювання виявлених у процесі контролю недоліків. Відповідно до сучасних вимог господарювання, управління трансакційними витратами має набувати комплексного характеру, а не бути якимось одноразовим актом періодичної дії.

З огляду на це один із напрямків удосконалення управління трансакційними витратами досліджуваних підприємств – це їхнє моделювання, тобто виявлення продуктивних витрат, здійснення яких позитивно впливає на фінансові результати господарювання, і непродуктивних витрат, які, навпаки, гальмують розвиток господарської діяльності та стають великим тягарем для цих підприємств.

Одним з основних показників виробничо-господарської діяльності, нарощуванням якого займається кожне підприємство, вважається його прибуток від реалізації продукції. Аналіз впливу трансакційних витрат на прибуток є складним економічним завданням, що потребує детального вивчення взаємозв'язків між результуючим показником (прибутком від реалізації продукції) і окремими видами трансакційних витрат. Ми одержали показники діяльності чотирьох цегельних заводів Західного регіону за 2012–2014 рр., які для подальшого дослідження зведено в табл. 3.4.

Чистий прибуток та обсяг трансакційних витрат цегельних заводів  
Західного регіону

Чистий прибуток, тис. грн.	Витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку, тис. грн.:	Переговорні та контрактні витрати, тис. грн.	Витрати на вимірювання, тис. грн.	Витрати на захист прав власності та специфікацію, тис. грн.	Сумарні трансакційні витрати, тис. грн.
1806,28	66,713	84,317	19,068	33,442	203,540
2139,50	78,459	100,383	18,736	33,181	230,759
1953,34	61,058	78,531	12,896	24,975	177,460
1236,95	51,008	35,886	12,378	19,24	118,512
1174,08	51,565	35,676	13,663	20,093	120,997
1083,19	42,213	29,610	10,148	16,261	98,232
1464,86	51,967	55,142	26,351	45,077	178,537
2003,68	62,206	63,222	31,455	47,749	204,632
1764,52	56,497	54,271	22,633	46,483	179,884
2193,17	55,996	81,823	24,672	31,916	194,407
2107,26	63,819	93,662	18,009	33,351	208,841
1691,18	54,302	70,576	15,700	23,656	164,234

Зауважимо, що як показники трансакційних витрат використано їхні основні види запропонованої у роботі класифікації (пункті 1.3).

Спочатку дослідимо кореляційну залежність між загальною сумою прибутку та кожним з факторів впливу на нього. Для цього побудуємо лінійне рівняння регресії між такими факторами, яке у загальному вигляді можна подати так:

$$y = a + bx, \quad (3.1)$$

та визначимо щільність лінійного взаємозв'язку за допомогою коефіцієнта кореляції:

$$\bar{\rho} = \frac{\bar{\sigma}_{XY}}{\bar{\sigma}_X \bar{\sigma}_Y}, \quad (3.2)$$

де  $\bar{\sigma}_{XY} = \overline{XY} - \bar{X}\bar{Y}$  – вибіркова коваріація;

$\sigma_x$  і  $\sigma_y$  – відповідно середньоквадратичні відхилення по змінних X та Y.

Для цього скористаємось пакетом «MS Excel» і кінцевий результат зведемо у табл. 3.5.

Кореляційні взаємозв'язки загальної суми прибутку та основних факторів,  
що впливають на його формування

№ з/п	Досліджувані показники	Коефіцієнт кореляції	Регресійна модель
1.	Чистий прибуток – Витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку	0,77	$y = -175,6 + 32,7x$
2.	Чистий прибуток – Переговорні та контрактні витрати	0,91	$y = 729,29 + 15,15x$
3.	Чистий прибуток – Витрати на вимірювання	0,52	$y = 1120,3 + 31,79x$
4.	Чистий прибуток – Витрати на захист прав власності та специфікацію	0,51	$y = 1136,61 + 18,59x$
5.	Чистий прибуток – Сумарні трансакційні витрати	0,92	$y = 192,69 + 8,8x$

Отже, проаналізуємо отримані результати. Показники взаємозв'язку між загальною сумою чистого прибутку й переговорними і контрактними витратами та сумарними трансакційними витратами мають найбільше значення коефіцієнта кореляції, що свідчить про дуже щільний лінійний зв'язок між досліджуваними показниками, всі інші показники досліджуваних цегельних заводів пов'язані між собою кореляційним зв'язком середньої сили.

Отримані моделі парної регресії й коефіцієнти кореляції (табл. 3.5) характеризують залежність прибутку досліджуваних підприємств лише від кожного, окремо взятого виду трансакційних витрат або ж від їхньої суми. Проте більший інтерес викликає виявлення одночасного впливу всіх видів таких витрат на прибуток досліджуваних підприємств з можливістю розмежування цього впливу за видами витрат. Це можна здійснити шляхом побудови моделі множинної регресії. Водночас здійснимо припущення про лінійний вплив кожного виду трансакційних витрат на розмір чистого прибутку досліджуваних підприємств. У результаті регресійна модель матиме вигляд:

$$y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + b_4x_4, \quad (3.3)$$

де  $y$  – чистий прибуток, тис. грн.;  $x_1$  – витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку, тис. грн.;  $x_2$  – переговорні та контрактні витрати, тис. грн.;  $x_3$  – витрати на вимірювання, тис. грн.;  $x_4$  – витрати на захист прав власності та специфікацію, тис. грн.;  $a, b_1, \dots, b_4$  – шукані параметри рівняння регресії.

Оцінивши параметри моделі (3.3) за допомогою засобів «MS Excel», одержимо такий результат:

$$y = 582,56 - 2,36x_1 + 14,65x_2 + 19,96x_3 - 1,88x_4. \quad (3.4)$$

Перевіримо побудовану регресійну модель на адекватність за t-статистиками і F-статистиками. Так, t-статистики відповідно становлять  $t_a = 1,46$ ,  $t_{b_1} = -0,23$ ,  $t_{b_2} = 3,73$ ,  $t_{b_3} = 1,1$ ,  $t_{b_4} = -0,17$  при  $t_{kr} = 2,36$ , тобто параметри даної регресійної моделі не є адекватними. Загалом дане рівняння значуще за F-статистикою, оскільки  $F^* = 15,74$  при  $F_{kr} = 4,12$ .

Для подальшого дослідження вилучемо фактор, що відповідає найменшій t-статистиці, й так діятимемо доти, поки не одержимо модель зі всіма адекватними t-статистиками. В результаті отримаємо:

$$y = 498,44 + 13,8x_2 + 16,96x_3. \quad (3.5)$$

Оскільки одержано регресійну модель, що містить тільки дві змінні, можемо побудувати кореляційне поле для цих показників та підтвердити чи, навпаки, спростувати гіпотезу про лінійний характер таких взаємозв'язків. Для графічного зображення скористаємося пакетом «Mathcad 2001 Professional» (рис. 3.3). Як видно з рис. 3.3, між цими факторами існує лінійна залежність, тому сформульоване вище припущення про лінійний характер взаємозв'язків підтверджується.

Зауважимо, що для визначення чистого прибутку і здійснення прогнозів зручно користуватися формулами (3.4) або (3.5), оскільки вони обидві є значущими загалом за F-статистикою. До того ж формула (3.5) обґрунтована на основі рис. 3.3, а формула (3.4) охоплює додаткові параметри – витрати на

пошук інформаційних джерел та їхню обробку і витрати на захист прав власності й специфікацію.

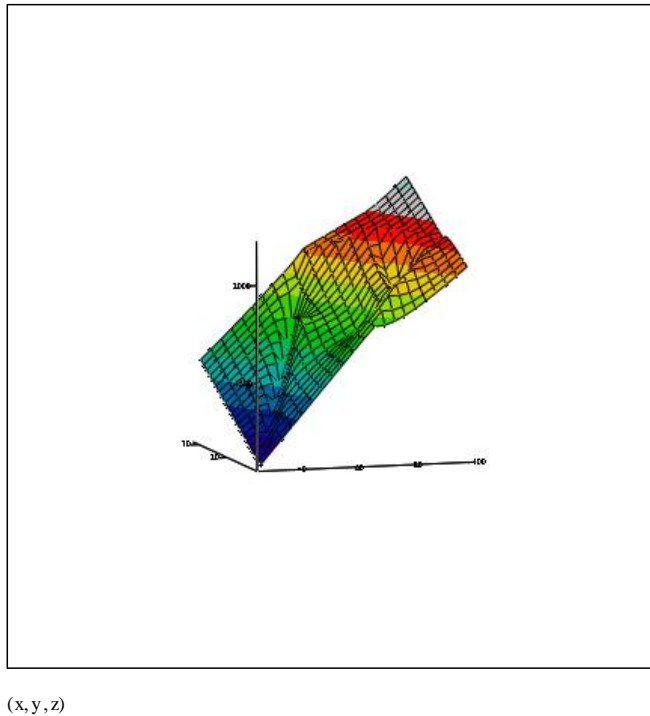


Рис. 3.3. Кореляційне поле факторів:  $x$  – переговорні та контрактні витрати (тис. грн.);  $y$  – витрати вимірювання (тис. грн.);  $z$  – чистий прибуток (тис. грн.)

Здійснено аналіз рівняння (3.5). Коефіцієнт при змінній  $x_2$  становить 13,8, що трактується так: зростання переговорних та контрактних витрат на 1 тис. грн. приводить до збільшення чистого прибутку на 13,8 грн. грн.; коефіцієнт при змінній  $x_3$  дорівнює 16,96, тобто зростання витрат на вимірювання на 1 тис. грн. приводить до збільшення чистого прибутку на 16,96 тис. грн.

Проведене вище дослідження дає змогу проаналізувати лише дохідну частину діяльності підприємств із урахуванням трансакційних витрат. Проте цікаво тут також виявити місце і визначити частку обсягу трансакційних витрат у загальній структурі витрат підприємства. Крім цього, бажаною є можливість врахування обсягу здійснених трансакційних витрат залежно від підрозділів підприємства. Зокрема, ми виділили такі підрозділи підприємства: кар'єрне господарство, приймальне відділення, формувальне відділення, сушильно-обпалювальна ділянка, відділ збуту, відділ маркетингу та юридичний відділ. За



критерій візьмемо чисельність працівників, які належать до того чи іншого відділу, і висловимо припущення, що кожен працівник знаходить ефективні напрямки здійснення трансакцій. Цей факт є більшою мірою числовим експериментом, але цікавим з точки зору моделювання середніх трансакційних витрат, що припадають на одного працівника відповідного підрозділу підприємства.

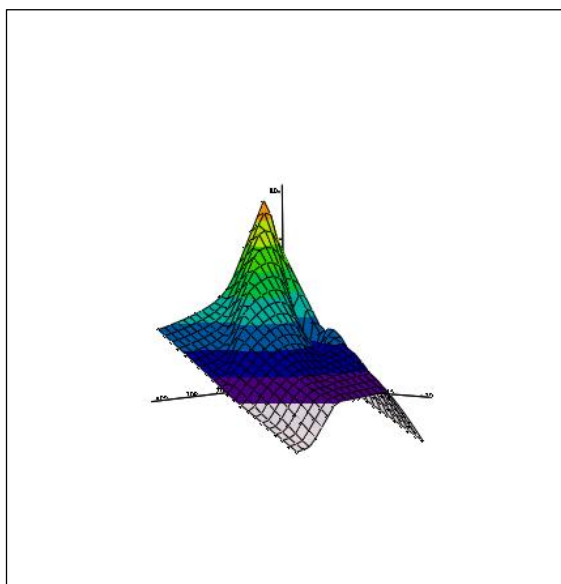
Для здійснення таких розрахунків отримано відповідні дані щодо ТОВ «Голд Кераміка» за 2014 р. по кожному структурному підрозділу підприємства (таб. 3.6).

Таблиця 3.6.

Аналіз трансакційних витрат структурного підрозділу підприємства  
на ТОВ «Голд Кераміка» за 2014 р.

Підрозділ підприємства	Всього трансакційних витрат, млн. грн.	Всього витрат, млн. грн.	Чисельність працівників
Кар'єрне господарство	3,627	454,978	12
Приймальне відділення	3,121	35,671	4
Формувальне відділення	10,956	121,856	9
Сушильно-обпалювальна ділянка	0,539	321,670	21
Відділ збуту	28,297	86,934	11
Відділ маркетингу	50,259	91,247	6
Юридичний відділ	80,661	88,424	3

Змоделюємо обсяг трансакційних витрат ТОВ «Голд Кераміка» залежно від сумарного значення здійснених витрат та чисельності працівників, які належать до відповідного підрозділу підприємства. Як і в попередньому дослідженні, скористаємося лінійною регресійною моделлю. Для перевірки її лінійного характеру теж побудуємо кореляційне поле залежності розміру трансакційних витрат від загальної суми витрат та чисельності працівників з відповідного структурного підрозділу підприємства у «системі Mathcad 2001 Professional» (рис. 3.4).



(x,y,z)

Рис. 3.4. Кореляційне поле факторів:  $x$  – загальна сума витрат (млн. грн.);  
 $y$  – чисельність працівників;  $z$  – сума трансакційних витрат (млн. грн.)

Як видно з рис. 3.4 між цими факторами лінійний взаємозв'язок не простежується, тому будемо шукати нелінійний взаємозв'язок між такими показниками. Отримана поверхня дуже сильно нагадує поверхні степеневих функцій. Тому побудуємо регресійну модель вигляду:

$$z = Ax^{\alpha} y^{\beta}. \quad (3.6)$$

Для застосування економетричного методу побудови цієї моделі необхідно здійснити її лінеаризацію шляхом логарифмування лівої й правої частини. У результаті отримаємо:

$$\ln z = \ln A + \alpha \ln x + \beta \ln y. \quad (3.7)$$

Здійснивши такі заміни:  $z_1 = \ln z$ ,  $A_1 = \ln A$ ,  $x_1 = \ln x$ ,  $y_1 = \ln y$ , одержимо модель (3.7) вигляду:

$$z_1 = A_1 + \alpha x_1 + \beta y_1. \quad (3.8)$$

З метою побудови моделі (3.8) всі дані з табл. 3.6 необхідно прологарифмувати, що й зроблено у подальшому дослідженні (табл. 3.7).

Натуральні логарифми показників діяльності  
ТОВ «Голд Кераміка» за 2014 р.

Підрозділ підприємства	Всього трансакційних витрат	Всього витрат	Чисельність працівників
Кар'єрне господарство	1,288406	6,120249	2,484907
Приймальне відділення	1,138153	3,574338	1,386294
Формувальне відділення	2,393887	4,802840	2,197225
Сушильно-обпалювальна ділянка	-0,618040	5,773526	3,044522
Відділ збуту	3,342756	4,465149	2,397895
Відділ маркетингу	3,917190	4,513570	1,791759
Юридичний відділ	4,390255	4,482143	1,098612

*Джерело:* розраховано автором.

Для оцінювання параметрів моделі (3.8) як і раніше використаємо засоби «MS Excel». В результаті отримаємо:

$$z_1 = 5,47 + 0,09x_1 - 1,77y_1. \quad (3.9)$$

З урахуванням того, що параметр  $A = e^A$ , модель (3.9) можна подати у вигляді (3.6):

$$z = 238,15x^{0,09}y^{-1,77}. \quad (3.10)$$

Рівняння (3.10) є значущим за F-критерієм, множинний коефіцієнт кореляції становить 0,41, тобто на 41% трансакційні витрати ТОВ «Голд Кераміка» залежать від вибраних факторів.

Цікаво також провести аналіз даного рівняння. З аналізу його параметрів випливає, що зростання загальних витрат цього підприємства буде підвищувати розмір трансакційних витрат, тобто трансакційні витрати є прогресивною й динамічною складовою у структурі загальних витрат. Збільшення чисельності працівників у кожному підрозділі зумовлює обернений вплив на розмір трансакційних витрат, що можна пояснити конкуренцією за укладення того чи іншого контракту, в результаті чого їх укладається менша кількість або ж відповідний працівник стає просто недовантажений. Ось чому необхідно грамотно та виважено вирішувати питання оптимальної чисельності працівників у кожному структурному підрозділі, що разом з іншими проблемними

аспектами, виявленими у цій роботі, може бути предметом іншого наукового дослідження.

У контексті цього дослідження цікавим і невід’ємним атрибутом є також можливість прогнозування обсягу транзакційних витрат. На макрорівні це здійснити не видається простим, оскільки немає потрібної статистичної інформації. Тому за допомогою відомих економіко-математичних методів та моделей спрогнозуємо обсяг транзакційних витрат ТОВ «Голд Кераміка» на основі отриманих статистичних даних.

Оскільки відома статистична інформація щодо розміру здійснених витрат лише за три роки (2012–2014 рр.), то як метод прогнозування обрано метод експоненційного згладжування, який можна використовувати для короткострокових прогнозів майбутньої тенденції на один період у майбутньому. Він автоматично коригує будь-який прогноз на фоні відмінностей між фактичним і спрогнозованим результатами.

Назва методу походить від того, що при його застосуванні виходять експоненційно зважені ковзаючі середні на всій довжині часового ряду. При експоненційному згладжуванні враховуються всі попередні спостереження: попереднє враховується з максимальною вагою, попереднє до нього – з дещо меншою, а початкове спостереження впливає на результат з мінімальною статистичною вагою.

Алгоритм розрахунку експоненційно згладжених значень у будь-якій точці ряду базується на трьох величинах:  $A_i$  – фактичне значення ряду в точці  $i$ ;  $F_i$  – прогноз значення ряду в точці  $i$ ;  $W$  – деякий наперед заданий коефіцієнт згладжування, постійний для всього ряду.

За цією методикою прогнозне значення ряду задається таким співвідношенням:

$$F_{i+1} = W \cdot A_i + (1 - W) \cdot F_i. \quad (11)$$

При застосуванні методу експоненційного згладжування на практиці виникають дві проблеми: вибір коефіцієнта згладжування ( $W$ ), який значною

мірою впливає на результати, й визначення початкової умови ( $F_i$ ). З одного боку, для згладжування випадкових відхилень величину ваги потрібно зменшувати, а з іншого – для зростання ваги нових вимірів її необхідно збільшувати.

Хоча  $W$  може набувати будь-яких значень з діапазону  $0 < W < 1$ , звичайно обмежуються інтервалом від 0,2 до 0,5. При високих значеннях коефіцієнта згладжування більшою мірою враховуються миттєві поточні спостереження (для тих процесів, які динамічно розвиваються), і, навпаки, при низьких його значеннях згладжена величина визначається більшою мірою минулою тенденцією розвитку, ніж поточним станом системи (в умовах стабільного розвитку).

Вибір постійної згладжування  $W$  є суб'єктивним. Аналітики більшості фірм при обробці рядів використовують свої традиційні значення  $W$ . Так, за опублікованими даними, в аналітичному відділі «Kodak», традиційно використовують значення 0,38, а у фірмі «Ford Motors» – 0,28 або 0,3.

У нашому дослідженні  $W$  візьмемо на рівні 0,8, оскільки більшу вагу мають все ж таки минулі періоди на величину загальної суми трансакційних витрат. Як значення  $F_1$  візьмемо значення 2012 р. та прогнозні значення визначимо починаючи з 2015 р. Для прогнозу трансакційних витрат на 2015 р. використаємо дані лінійного тренда як перше початкове наближення (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Прогноз загальної суми трансакційних витрат ТОВ «Голд Кераміка» за методом експоненційного згладжування

Рік	Загальна сума трансакційних витрат, грн.	Прогноз загальної суми трансакційних витрат експоненційного згладжування, грн.
2012	203540	–
2013	230759	225315,2
2014	177460	187031,0
2015	–	134487,8

З табл. 3.8 видно, що прогностичні значення дуже близько знаходяться відносно реальних статистичних даних, що свідчить про якість прогнозу і можливість його застосування у прийнятті реальних економічних рішень. Водночас варто зауважити, що за існуючих тенденцій загальна сума трансакційних витрат виявлятиме тенденцію до зниження, що взагалі не є позитивною тенденцією, оскільки такі витрати дають змогу підвищувати конкурентоспроможність цього виробничого об'єкта.

### **3.2. Оптимізація трансакційних витрат за методикою функціонально-вартісного аналізу**

Оптимізація фінансово-господарської діяльності підприємства – достатньо трудомісткий процес, що потребує реконструкції всієї системи управління підприємства, подолання стереотипів здійснення діяльності та зміни організаційної культури. Застосування ж такого підходу неможливе без розроблення ефективного й раціонального плану змін. Такий підхід, на нашу думку, найбільше ефективно можна здійснити за допомогою методики функціонально-вартісного аналізу.

Взагалі функціонально-вартісний аналіз – це метод системного дослідження функцій об'єкта (виріб, процес, структура та ін.), який полягає у мінімізації витрат у сферах проектування, виробництва й експлуатації об'єкта за умови збереження (у кращому разі підвищення) його якості та корисності. Це досягається за допомогою різнобічного вивчення функцій, які виконуються об'єктом дослідження, і витрат, необхідних для їхнього проведення. Функції продукту праці задовольняють суспільні потреби таким чином: транспортні засоби переміщують вантажі й пасажирів; розжарювальне обладнання створює необхідну температуру для обробки сировини або підтримування робочих процесів і т. ін. Конкретне виконання та спосіб обробки, що реалізують задану функцію, є одним із великої кількості можливих варіантів її вияву і, відповідно, витрат на реалізацію функції [215].

Під час здійснення функціонально-вартісного аналізу спеціаліст повністю абстрагується від реального об'єкта й прийнятих раніше рішень з метою показати, що вони не є та не можуть бути єдиними. Це дає змогу швидко зменшити матеріальні й трудові витрати. До того ж долається консервативність і усувається мислення, що має важливе значення при переході від однієї системи господарювання до іншої.

Функціонально-вартісний аналіз набув широкого застосування в галузях машинобудування, електротехнічній та електронній промисловості. Це пов'язано із системністю методу, завданням якого у кожному конкретному випадку є визначення структури цього об'єкта, розкладення його на прості елементи й їхнє подвійне оцінювання (з боку споживної вартості як інтегральної якості та з боку вартості витрат на дослідження, виробництво й експлуатацію). З огляду на системність, функціонально-вартісний аналіз дає змогу виявити в кожному об'єкті, що вивчається, причинно-наслідкові зв'язки між якістю, експлуатаційно-технічними характеристиками і витратами. На основі цього створюються підстави для вилучення механічних методів планування витрат від досягнутого рівня.

Перевага функціонально-вартісного аналізу полягає у наявності достатньо простих розрахункових та графічних методів, за допомогою яких можна дати подвійну кількісну оцінку виявлених причинно-наслідкових зв'язків. Це ставить функціонально-вартісний аналіз у ряд найбільш ефективних методів аналізу не тільки технічних, а й виробничо-економічних систем, структур, методів організації та планування, управління виробництвом і науковими дослідженнями.

З позиції функціонального підходу важливим є не об'єкт як такий, а насамперед виконувані ним функції. У цьому разі функцію розуміємо як можливість забезпечити будь-яку споживчу властивість. Таким чином, завдання полягає не в удосконаленні конкретного об'єкта, а передусім у пошуку альтернативних способів виконання його функцій. Це дає змогу знаходити принципово нові розв'язки, які не пов'язані з діючим станом об'єкта або його

максимально спростувати так, щоб при цьому не знизився ступінь виконання головної функції об'єкта.

Підхід, який базується на основі функціонально-вартісного аналізу, характеризується складністю, але водночас він викликає інтерес та має перспективу. Менеджери провідних зарубіжних фірм називають його ідеальним управлінським інструментом, тому що він допомагає не лише знижувати витрати з усуненням тих, які не приносять додаткової вартості роботи, підвищувати якість обслуговування клієнтів і, відповідно, прибутковість бізнесу, а й приймати стратегічно правильні рішення з орієнтацією на потреби клієнта та ігноруванням ієрархічних протистоянь.

Необхідно враховувати також те, що в нових умовах господарювання підприємства змушені постійно пристосовуватися до швидкозмінних правил ведення бізнесу для того, щоб утримати свої ринкові позиції й протистояти різко зростаючій конкуренції. До нових правил ведення бізнесу належить також постійне вдосконалення системи керування підприємством. Швидкі зміни, що відбуваються в економіці, руйнують стабільне зовнішнє середовище підприємства і потребують її оперативного реагування на них, що забезпечується на основі функціонально-вартісного аналізу.

Об'єктом функціонально-вартісного аналізу може бути будь-яка матеріальна система, котра, як відомо, поділяється на просторові – «конструкції» (вироби, інструменти, технологічне оснащення й устаткування, виробничі приміщення та ін.) і тимчасові – «процеси» (технологічні, організаційні, функціонування, управління та ін.). Трансакції належать до тимчасових.

На сьогодні розроблено декілька десятків різновидів інструктивно-методичних матеріалів з проведення функціонально-вартісного аналізу. Для більшості з них характерна орієнтація на виріб як основний об'єкт аналізу і вдосконалення. Зміни витрат підприємства відбуваються лише в окремих бізнес-процесах та лише в тій частині, в якій це зумовлено змінами конструкції виробу. На сучасному етапі проведення функціонально-вартісного аналізу конструкції в



методичному аспекті освоєне й не викликає труднощів.

Для проведення функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат використаємо якісно новий клас об'єкта аналізу, що значно відрізняється за низкою своїх параметрів від об'єктів технічних систем.

На відміну від традиційних сфер застосування цього аналізу, у функціонально-вартісному аналізі трансакційних витрат складніше зробити вибір об'єкта аналізу, визначити і правильно сформулювати його функції, які часто з великими труднощами піддаються формалізації та кількісному вимірюванню. Слід також враховувати, що в реалізації функцій трансакцій бере участь людина (суб'єктивний фактор), а це також ускладнює визначення функцій об'єкта аналізу.

Через ці на сьогодні методичних рекомендацій з проведення функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат не розроблено. Застосування методик функціонально-вартісного аналізу виробів без істотних змін щодо трансакційних витрат буде не повною мірою коректним і зрозумілим та водночас малоефективним. Переважно це стосується аналітичної фази функціонально-вартісного аналізу, а точніше – проблеми адекватного функціонального опису трансакційних витрат.

Для проведення функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат здійснюють безпосередній аналіз її функцій, що викликає труднощі. Поняття «трансакція», взяте за основу визначення трансакційних витрат й її елементів, більш абстрактніше, ніж поняття «деталь», «конструкція» тощо, а самі види трансакційних витрат більш мінливі та менш доступні для безпосереднього сприйняття. Це висуває вищі вимоги до способів і засобів інформаційного етапу функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат порівняно з прийнятими в методиках цього аналізу виробів.

Основними відмінностями проведення функціонально-вартісного аналізу оптимізації трансакційних витрат підприємства порівняно з функціонально-вартісним аналізом виробу, які не дають змоги застосовувати існуючі методики функціонально-вартісного аналізу без їхнього суттєвого доповнення, є:

1. Різноманітність завдань для проведення функціонально-вартісного аналізу виробу та функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат. В аналізі конструкцій виробу завдання полягає в тому, «як ефективніше виконати необхідні функції», а рішення виходить у вигляді його складових частин, які реалізують ці функції. Для функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат завдання потрібно визначити по-іншому: «Як ефективніше забезпечити виконання трансакцій підприємства з метою максимізації прибутку й мінімізації ціни бізнесу». В цьому разі рішенням буде процес, спосіб.

2. Цільові орієнтири при функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат – «оптимальні дії», які мають бути забезпечені реалізацією трансакцій, а для виробу – споживчо-експлуатаційні вимоги.

3. Джерела виникнення вимог для виробу –це безпосередньо сфера споживання, а умовними споживачами трансакційних витрат є саме підприємство і його структурні підрозділи.

4. Трансакційні витрати відрізняються від конкретної, жорстко регламентованої технічної системи, якою є виріб, рухомими вихідними параметрами, слабкою уніфікацією зовнішніх та внутрішніх зв'язків і неадекватністю їх на вході й виході системи.

5. Для виробу функціональна структура є сукупністю конкретних, простих функцій. Кожен конструктивний елемент має властивий тільки йому індивідуальний вияв функції, а відповідно – її опис. Особливість же формування функціональної структури трансакційних витрат полягає в тому, що основні їхні функції на першому етапі можуть формуватися тільки в загальному вигляді з поступовою конкретизацією залежно від складності тимчасової та просторової характеристик трансакцій, тобто формулювання (й їхнє формування) здійснюється ступінчастим методом.

6. У технічних системах спостерігається створення одиничного виробу. Для трансакційних же витрат характерні різноманітність видів трансакцій і комбінацій їхнього функціонування та вірогідність оцінювання ефективності цих трансакцій.

7. Складність побудови функціональної й структурно-елементної моделей трансакційних витрат, пов'язана з вибором часових та просторових меж об'єкта (розміреність і тривалість процесу, ієрархія рівнів управління – ланок управління), та з внутрішнім його змістом (багатофункціональний об'єкт, об'єктивна й коректна багатоваріантність зв'язків функціональних груп об'єкта та окремих елементів у цих групах).

8. Складність чіткого функціонального опису трансакційних витрат з виділенням їхніх функцій (крім головної функції – отримати максимум прибутку за мінімуму трансакційних витрат), що характеризують комунікаційні зв'язки із зовнішнім середовищем, і внутрішніх функцій, пов'язаних зі складовими трансакційних витрат.

9. Дискретність станів функціонування трансакцій у часі.

Вказані відмінності не вичерпують усіх особливостей проведення функціонально-вартісного аналізу оптимізації трансакційних витрат порівняно з функціонально-вартісним аналізом виробу. Вони охоплюють лише основні та істотні відмінності й ускладнюють проведення функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат, але водночас дають підстави припускати, що можливості їхньої оптимізації потенційно не нижчі, а навіть вищі, ніж у технічних системах.

З огляду на сказане вище виникає потреба у розробці спеціальної методики проведення функціонально-вартісного аналізу оптимізації трансакційних витрат підприємства, яка враховуватиме як загальні методичні положення з функціонально-вартісного аналізу, так і специфічні поняття, що відображають характерні особливості об'єкта дослідження.

Здійснений огляд особливостей функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат підприємства показує, що вони мають широку програму завдань з оптимізації як власне трансакцій, так і елементів їхніх витрат. Це, відповідно, робить неможливим проведення функціонально-вартісного аналізу оптимізації всіх трансакційних витрат підприємства загалом у межах одного наукового дослідження, але водночас дає змогу запропонувати алгоритм

здійснення такого аналізу. В цьому питанні пропонуємо алгоритм проведення функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат.

На початковому етапі функціонально-вартісного аналізу важливо, щоб усі його сторони-учасники розуміли та пам'ятали його завдання й результати, яких необхідно досягти. Нижче наводимо орієнтовний розподіл обсягу виконуваних робіт з окремих етапів усієї програми ФВА оптимізації трансакційних витрат підприємства (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

**Розподіл обсягу виконуваних робіт за окремими етапами програми ФВА для оптимізації трансакційних витрат підприємства**

<b>Етап</b>	<b>Обсяг робіт, %</b>
Підготовчий	4–8
Інформаційний	8–12
Аналітичний	16–20
Творчий	35–50
Дослідницький	10–20
Рекомендаційний	3–6
Реалізаційний	3–5

Терміни проведення окремих етапів функціонально-вартісного аналізу залежать від низки факторів: складності об'єктів і мети дослідження, глибини й деталізації аналізу, форм організації роботи груп функціонально-вартісного аналізу та кваліфікації дослідників. Нормативи тривалості проведення етапів функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат підприємства не розроблені й можуть стати предметом подальшого дослідження.

Основним документом, що регулює і регламентує проведення функціонально-вартісного аналізу на підготовчому етапі, буде наказ про проведення функціонально-вартісного аналізу. В цьому документі вказуються мета й завдання, склад групи, порядок роботи та умови їхнього стимулювання. Як додаток до наказу наводиться план-графік (робочий план) проведення функціонально-вартісного аналізу з термінами завершення окремих кроків.

План робочого процесу має орієнтуватися, з одного боку, на складність об'єкта функціонально-вартісного аналізу, а з іншого – на методику проведення функціонально-вартісного аналізу. Це означає, що необхідно дотримуватися окремих кроків проведення аналізу.

Разом з планом робочого процесу потрібно скласти календарний план, який дає змогу працівникам чітко розподілити свій час для того, щоб ефективніше використовувати час, призначений для аналізу. Цей план має бути складений своєчасно і схвалений керівництвом підприємства з метою уникнення ситуацій, коли засідання групи аналізу переноситься через те, що одночасно проводяться інші важливі заходи.

Мета, що стоїть перед групою функціонально-вартісного аналізу, має бути визначена чітко й ясно, але не перешкоджати вільному вибору можливостей щодо розширення та оновлення тематики дослідження, що є специфікою функціонального-вартісного аналізу трансакційних витрат і складним об'єктом. У процесі дослідження можуть виникати нові аспекти, які модифікуватимуть та уточнюватимуть попередню мету.

У роботі мета проведення функціонально-вартісного аналізу – це оптимізація трансакційних витрат для максимізації прибутку.

В такому разі основними завданнями при проведенні функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат будуть:

1. Грамотно і наочно показати процес проведення кожної трансакції.
2. Визначити та спроектувати документообіг й інформаційні потоки.
3. Визначити та оцінити ефективність кожної трансакції.
4. Провести функціональний аналіз, пов'язаний із встановленням і обґрунтуванням функцій, що виконуються трансакціями, з метою забезпечення високої якості їхньої реалізації.
5. Визначити можливості видалення зайвих функцій.
6. Визначити й проаналізувати основні, додаткові та зайві функціональні витрати; побудувати детальне «дерево функцій» трансакцій з метою оптимізації витрат на її реалізацію.

7. Провести порівняльний аналіз реалізації подібних трансакцій з метою визначення місця досліджуваної трансакції на ринку аналогічних послуг.

Визначення мети в кількісному відношенні означає, що вже на підготовчій стадії необхідно визначити намічене підвищення прибутку і зниження витрат, виражене у відсотках. Не можна мету або завдання орієнтувати на «стільки, скільки можливо», необхідно чітко визначити, що для оптимізації трансакційних витрат важливо добитися економії  $Y\%$  витрат та збільшення прибутку на  $X\%$ . У цьому виражається мотиваційний ефект визначення мети. Як правило, легше вирішити проблему, ніж її виявити. Тому часто спроби описати проблему й виділити об'єкт аналізу натрапляють на труднощі.

З метою безпосереднього проведення функціонально-вартісного аналізу конкретних об'єктів тимчасово створюються дослідницькі робочі групи. Для аналізу трансакційних витрат їх необхідно формувати компетентними фахівцями досліджуваного підприємства, тому що вони краще за сторонніх знають специфіку його діяльності та наявні проблеми.

На період проведення функціонально-вартісного аналізу такі фахівці мають бути повністю або частково звільнені від виконання своїх основних службових обов'язків, заздалегідь пройти спеціальну підготовку й ознайомитись із суттю, основними принципами і прийомами функціонально-вартісного аналізу. Створення дослідницької робочої групи оформляється спеціальним розпорядженням (наказом) керівника, яким призначається керівник групи, визначається її підлеглість, терміни та порядок роботи (таке розпорядженням може бути складовою частиною наказу про проведення функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат).

Для досягнення ефективного результату від проведення функціонально-вартісного аналізу оптимізації трансакційних витрат важливим є розуміння значущості і важливості досліджуваної проблеми не лише членами дослідницької групи, а й працівниками всіх підрозділів підприємства, без співпраці з якими дослідницька робоча група не в змозі виконати покладені на неї завдання.

Конкретні форми дослідницьких груп, що створюються для проведення функціонально-вартісного аналізу того чи іншого об'єкта, залежать від рівня організації робіт з функціонально-вартісного аналізу на підприємстві, чисельного складу та кваліфікації працівників, характеру вирішуваної проблеми або специфіки вибраного об'єкта аналізу.

У зарубіжних країнах функціонально-вартісний аналіз спочатку здійснювали групи спеціально виділених працівників. Згодом були створені спеціальні підрозділи (іноді доволі значні, наприклад, у фірмі «Дженерал електрик» – понад 200 осіб, в японській фірмі «Тосіба» – 246 осіб [46]), які повністю проводили всі етапи аналізу і передавали свої рекомендації для впровадження бізнес-підсистемам. У невеликих фірмах практикується запрошення незалежних консультантів або змішана форма організації груп функціонально-вартісного аналізу.

Для ТОВ «Голд Кераміка» в перспективі рекомендуємо форму постійних груп у вигляді окремого підрозділу, який буде базуватися на основі організації обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності, що ми розкрили у пункті 2.1. Такий підхід має ряд безперечних переваг перед тимчасовими групами, головними з яких є: цілеспрямованість, кваліфікація, що зростає з часом, безпосередня підпорядкованість першим керівникам підприємства та підвищення ефективності контролю за впровадженням результатів функціонально-вартісного аналізу. Хоча на початковому етапі впровадження методики функціонально-вартісного аналізу на досліджуваному підприємстві здійснювалося з метою економії коштів, її можна застосовувати як змішану форму організації робіт.

Важливо пам'ятати, що до складу такої групи обов'язково має входити так звана «стороння особа» (спеціаліст, який не має відношення до досліджуваного підприємства і відповідних трансакцій).

Обсяг, зміст та послідовність дослідження об'єкта для всіх груп приблизно однакові, вони визначені в робочому плані проведення функціонально-вартісного аналізу, що враховує специфіку підприємства і проведених ним

транзакцій.

Для ТОВ «Голд Кераміка», враховуючи особливості його структури, рекомендуємо у дослідницьку робочу групу залучити: фінансового директора, юриста, бухгалтера з обліку транзакційних витрат, маркетолога й фахівця з функціонально-вартісного аналізу. Керівником цієї групи доцільно призначити фінансового директора.

Підготовчий етап вважатиметься виконаним, якщо в результаті його проведення отримано такі результати: підписаний наказ про створення дослідницької робочої групи; проведено оцінювання ефективності транзакційних витрат підприємства, сформульована і визначена мета проведення функціонально-вартісного аналізу; затверджений робочий план аналізу; видані запити співвиконавцям; узгоджений і затверджений регламент роботи дослідницької робочої групи.

Другий етап нерідко називають фундаментом функціонально-вартісного аналізу, тому що від повноти й достовірності зібраної інформації, способів її обробки і вивчення багато в чому залежить успіх функціонально-вартісного аналізу загалом. В інформації мають бути дані про види транзакційних витрат, виконувані транзакціями функції та ін.

Порядок збору інформації й форми таблиць доцільно регламентувати інструктивними і керівними документами. При цьому дуже важливо визначити джерела інформації, методи її отримання, періодичність надходження і форми документів – носіїв інформації – з максимальною орієнтацією на машинні носії, що особливо доцільно для ТОВ «Голд Кераміка», з огляду на те, що в нього високий рівень автоматизації інформаційних процесів.

Оброблена та узагальнена інформація, що надходить у розпорядження дослідницької робочої групи, має характеризувати не лише позитивні, а й негативні сторони проведених транзакцій.

Збирати, обробляти та аналізувати інформацію про транзакційні витрати можна різними способами. Важливо, щоб були отримані відомості про їхні характерні параметри, зокрема щодо видів цих витрат і виявлені, з одного боку,



завищений, а з іншого – недостатній ресурси різних складових елементів трансакційних витрат.

Узагальнену інформацію по кожному підприємству та за кожним видом трансакційних витрат подано на рис. 3.5.

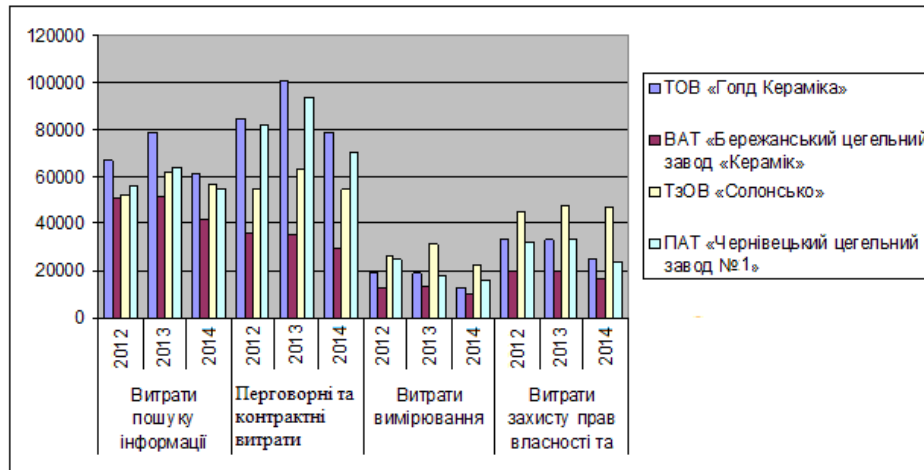


Рис. 3.5.. Види трансакційних витрат на досліджуваних підприємствах

На основі діаграми можемо сказати, що на всіх досліджуваних підприємствах вагома частка належить таким видам трансакційних витрат, як переговornі й контрактні витрати і витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку. Зважаючи на те, що до бази, яку ми обрали для аналізу трансакційних витрат, входять найбільші й найбільшперспективні підприємства цегельної галузі Західного регіону, витрати, які виявилися найбільш вагомими, є виправданими. Виникнення такої ситуації зумовлене тим, що оскільки конкурентоспроможність досліджуваних організацій у своєму регіоні є переважною, а процес виробництва перебуває на доволі високому і продуктивному рівні, для подальшого розвитку діяльності підприємства необхідне розширення горизонтів діяльності з перспективою забезпечення міцної позиції на європейських ринках.

Завершальним кроком на інформаційному етапі буде побудова структурно-елементної моделі трансакційних витрат. Побудова такої моделі потребує від дослідницької робочої групи певного досвіду й затрат часу та є доволі складним кроком на інформаційному етапі. Водночас, слід наголосити,

що від якості побудови структурно-елементної моделі слід надалі значною мірою залежатиме успіх функціонально-вартісного аналізу загалом.

Структурно-елементна модель дає змогу впорядкувати транзакційні витрати й їхні види та уявити основні взаємозв'язки і рівні ієрархії. В загальному вигляді структурно-елементну модель транзакційних витрат ТОВ «Голд Кераміка» показано на рис. 3.6.

Код бізнес - операції	Вид транзакційних витрат	Сума витрат, грн.	Назва функції	Індекс функцій
001	<b>Пошук інформаційних джерел та їхня обробка</b>	61058	Організувати пошук інформаційних джерел Забезпечити обробку інформаційних джерел	F11 F12
002	послуги зв'язку	1973	Забезпечити послуги зв'язку	F111
003	перекладацькі послуги	6193	Надати (за необхідності) перекладацькі послуги	F121
004	рекламні послуги	14928	Забезпечити рекламу	F112
005	відрядження	37964	Організувати відрядження Надати відрядження	F113 F114
006	<b>Переговорні та контрактні витрати</b>	78531	Організувати переговорний процес Забезпечити укладання контракту	F21 F22
007	послуги зв'язку	2812	Забезпечити послуги зв'язку	F211
008	комісійні банку	7294	Оплатити банківську комісію	F221
009	поштові витрати	1348	Надати (за необхідності) поштові послуги	F222
010	інформаційно-консультаційні послуги	57349	Забезпечити (за необхідності) інформаційно-консультаційні послуги	F223
011	нотаріальні послуги	9728	Надати нотаріальні послуги	F224
012	<b>Витрати на вимірювання</b>	12896	Забезпечити вимірювання	F23
013	консультаційні послуги	3158	Забезпечити (при необхідності) консультаційні послуги	F231
014	послуги навчання та атестації	9738	Організувати навчання та атестацію працівників	F232
015	<b>Захист прав власності та специфікація</b>	24975	Забезпечити захист прав власності Організувати сертифікацію продукції	F24 F25
016	сертифікація продукції	10346	Провести сертифікацію продукції	F251
017	консультаційні послуги	10348	Забезпечити (за необхідності) консультаційні послуги	F252
018	штрафи і неустойки	4281	Недопустити штрафи і неустойки	F241

Рис. 3.6. Структурно-елементна модель транзакційних витрат ТОВ «Голд Кераміка»

Третій етап створює передумови для подальшого вирішення завдань на творчому етапі функціонально-вартісного аналізу. Тому змістом аналітичного етапу є глибше вивчення транзакційних витрат і встановлення зв'язків між їхніми елементами та функціями, які вони виконують.

За трудомісткістю та часом виконання цей етап займає значне місце у циклі проведення функціонально-вартісного аналізу (табл. 3.9). Не випадково вважають, що результативність функціонально-вартісного аналізу прямо пропорційна до якості проведення аналітичного етапу.

Дослідження функцій проведених транзакцій здійснюється у процесі структурно-функціонального аналізу, що слугує методичною основою функціонально-вартісного аналізу оптимізації транзакційних витрат підприємства, шляхом побудови і вивчення їхніх моделей у формі таблиць, графіків та діаграм. Глибина й доскональність дослідження функціональної анатомії транзакційних витрат можуть бути різними і залежать від умов конкретного завдання, але загальна схема дослідження залишається принципово однаковою (рис. 3.7)

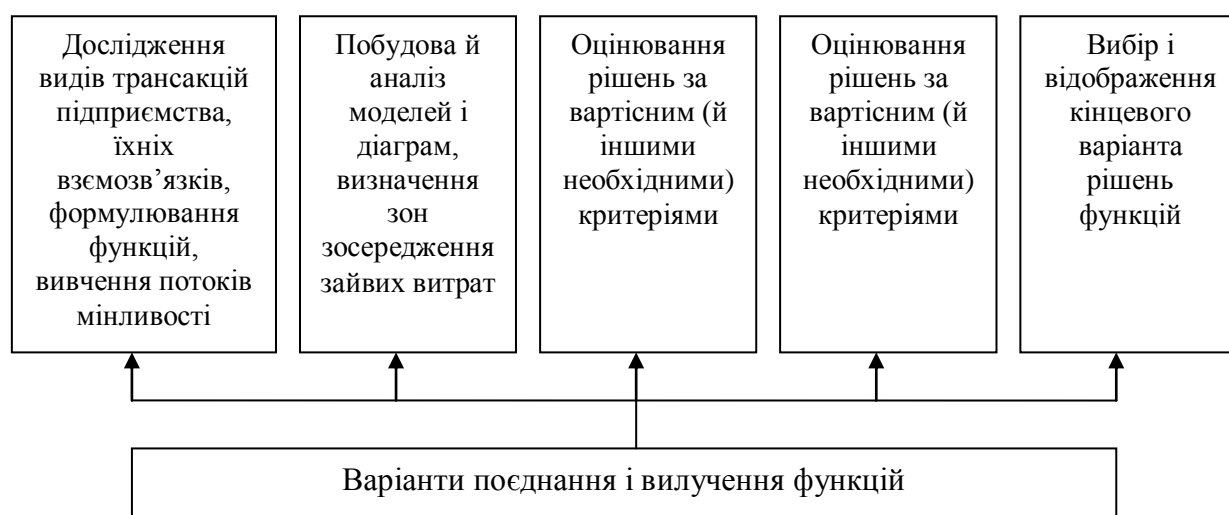


Рис. 3.7. Дослідження функцій проведених транзакцій ТОВ «Голд Кераміка»

Функціональний підхід передбачає чітке розмежування трьох понять, які традиційно (свідомо чи підсвідомо) розглядали як одне ціле:

– функції;

- способи реалізації функцій;
- витрати, пов'язані з виконанням функцій.

Досліджуючи транзакційні витрати за допомогою функціонального підходу, спеціаліст розглядає тільки функції транзакцій та здійснює пошук найкращих способів їхнього виконання. Це дає змогу знаходити принципово нові розв'язки. Процедура виявлення функцій транзакцій загалом зводиться до встановлення цілей, які переслідувалися в минулому або визначені на майбутнє щодо проведення цієї транзакції. При визначенні функцій, які фактично виконує транзакція, необхідно встановлювати і вказувати всі функції, навіть ті, для здійснення яких вона не призначалась.

Функціональне моделювання процесу оптимізації транзакційних витрат підприємства у своїй послідовності передбачає: формування (логічний опис) функцій; класифікацію функцій; визначення ієрархії функцій; перевірку правильності їхнього розподілу; опис та графічне зображення функціональних зв'язків у вигляді функціональної моделі.

Загалом функціональне моделювання процесу оптимізації транзакційних витрат підприємства можна подати у вигляді схеми (рис. 3.8).

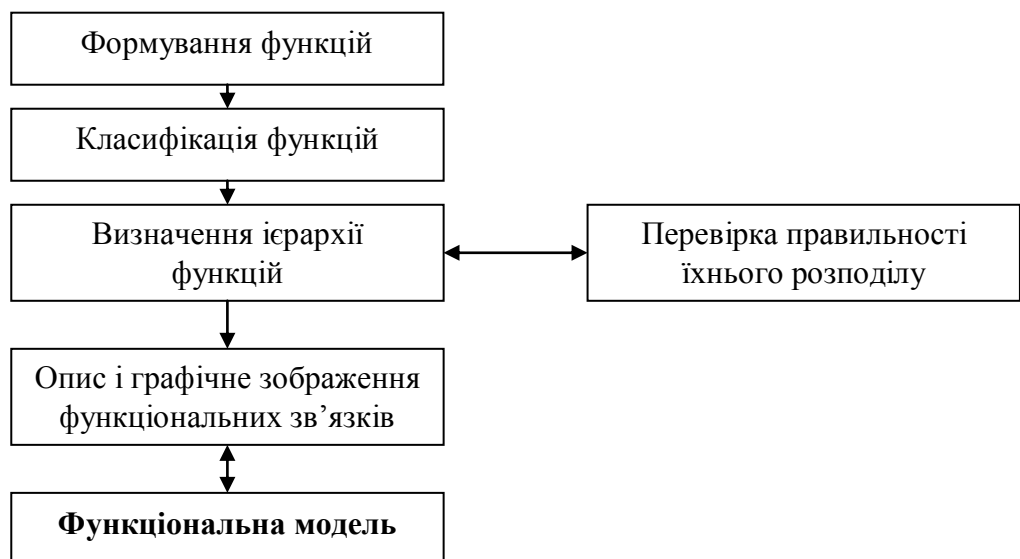


Рис. 3.8. Функціональне моделювання процесу оптимізації транзакційних витрат підприємства

Фрагмент функціональної моделі транзакційних витрат, побудованої за даними підприємства ТОВ «Голд Кераміка», наведено на рис. 3.9.

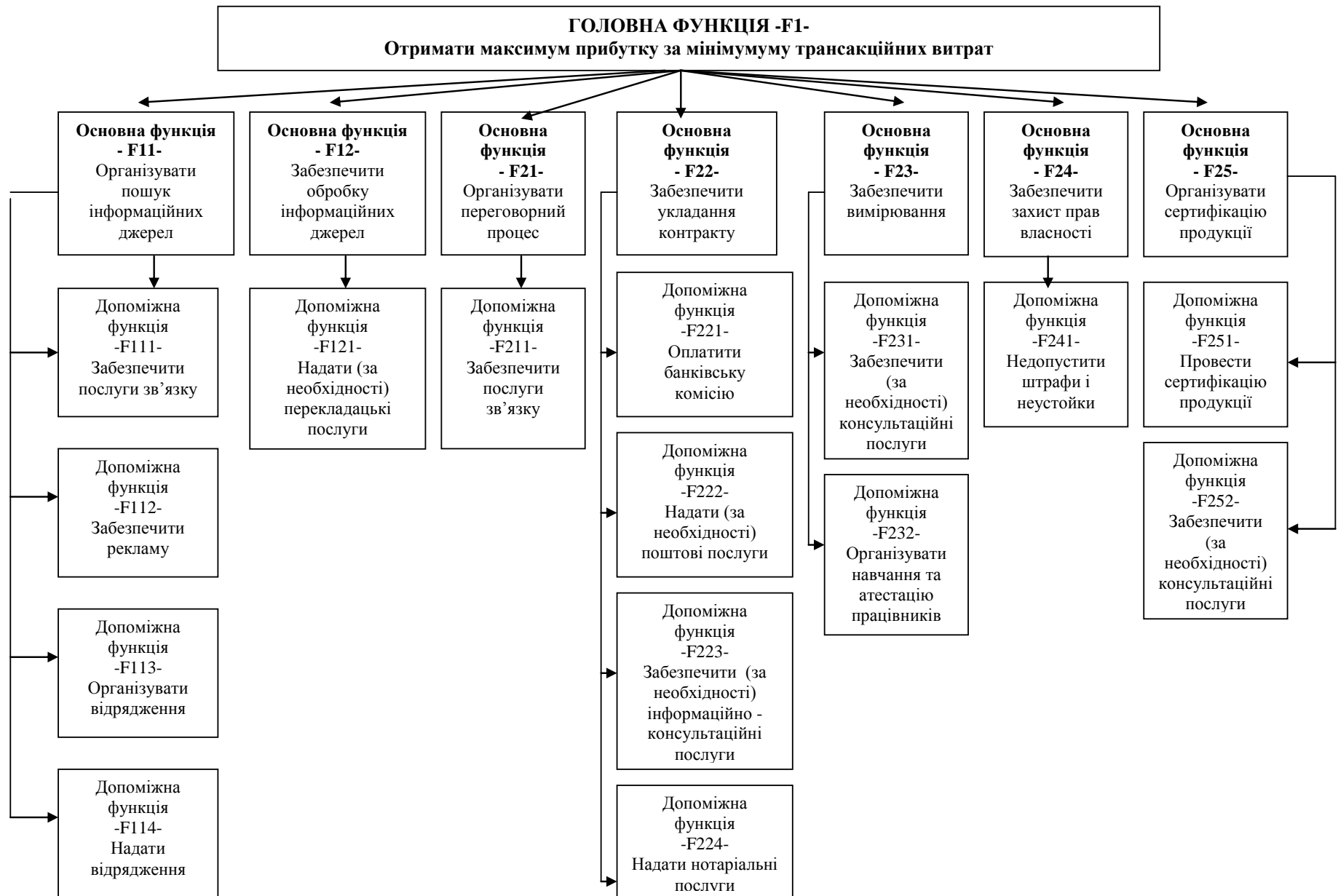


Рис. 3.9. Фрагмент функціональної моделі трансакційних витрат ТОВ «Голд Кераміка»

Якщо порівняти структурно-елементну й функціональну моделі, та можемо зробити такі висновки:

1. Структурно-елементна модель формує просторове уявлення про трансакції, відображуючи їхню статику, а функціональна модель характеризує динаміку трансакцій і допомагає знаходити джерела ефективних та неефективних дій об'єкта.

2. Структурно-елементна модель показує кількісний аспект, а функціональна – якісний аспект трансакцій підприємства. Функціональна модель дає змогу розглядати їх як інструмент діагностування існуючих об'єктів і встановлення шкідливих та даремних функцій.

Проведення функціонально-вартісного аналізу передбачає застосування ще однієї моделі – функціонально-структурної. Ця модель будується шляхом накладення функціональної моделі на структурно-елементну.

Фрагмент такої моделі трансакційних витрат, побудованої за даними ТОВ «Голд Кераміка», подано на рис. 3.10.

Вид трансакційних витрат	F11			F12	F21	F22		
	F111	.....	F114	F121	F211	F221	.....	F224
Пошук інформаційних джерел та їх обробка	+		+	+				
Переговорні та контрактні витрати					+	+		+
.....і т. ін.								
Сума витрат на функцію								

Рис. 3.10. Фрагмент функціонально-структурної моделі трансакційних витрат ТОВ «Голд Кераміка»

Наступним кроком проведення функціонально-вартісного аналізу трансакційних витрат є побудова функціонально-вартісної діаграми, що показує, які співвідношення існують між витратами і корисністю функції. Така діаграма допомагає скоротити зону пошуку неузгодження корисності функції і величини витрат на її реалізацію (рис. 3.11).

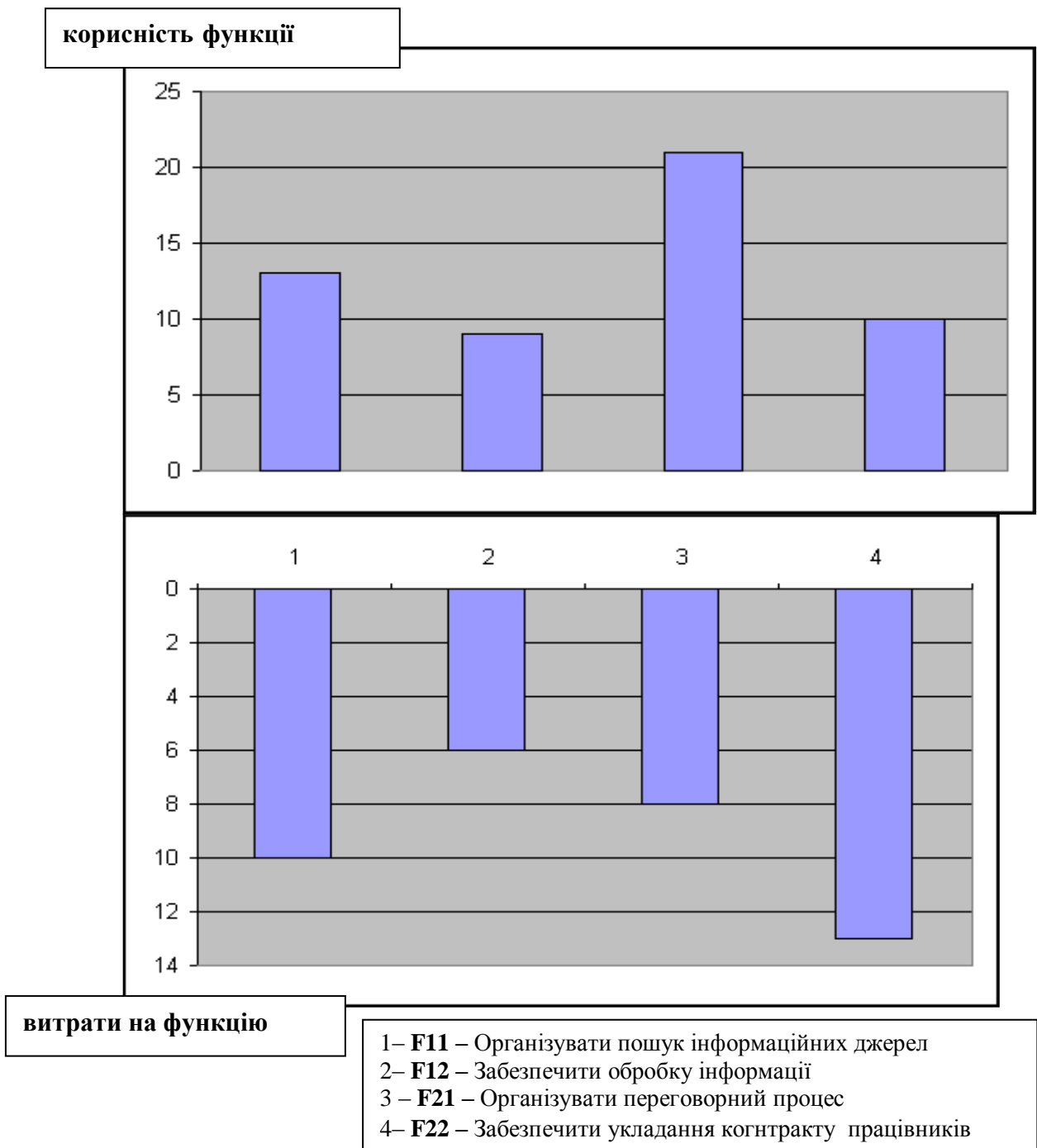


Рис. 3.11. Фрагмент функціонально-вартісної діаграми трансакційних витрат ТОВ «Голд Кераміка»

Кожна функція при цьому має аналізуватися у двох аспектах: з погляду корисності (значущості) для бізнес-системи загалом і з позицій витрат на її здійснення.

У цьому контексті на графіку вище від осі абсцис показано значущість (корисність функції), а нижче від осі абсцис – витрати на функцію.

Неузгодженість між корисністю функції та витратами на її реалізацію свідчить про наявність дефектних місць у проведених підприємством трансакціях. Тому саме в цих зонах насамперед мають бути проведені дослідження.

Відповідно до наведеної діаграми, зоною неузгодженості є функції **F11**, **F12** і **F22**, бо витрати на їхню реалізацію значні, а важливість цих функцій низька.

Аналітичний етап завершується виявленням зайвих (непотрібних) функцій або функцій, які потребують надлишкових витрат чи є незначними. Такі функції будуть об'єктом детального дослідження на творчому етапі.

Найскладніше на творчому етапі функціонально-вартісного аналізу здійснювати формування набору ідей з удосконалення способу реалізації функцій трансакцій підприємства. Ця робота може проводитися за двома напрямками:

- ліквідація зайвих (непотрібних) функцій, виявлених під час аналізу;
- удосконалення способу реалізації необхідних (корисних) функцій, носії яких на попередньому етапі були визнані такими, що мають високі витрати або низьку якість виконання.

Формування набору ідей з реалізації функцій трансакцій здійснюють за допомогою застосування різних способів активізації творчого мислення, які добре висвітлено в науковій літературі [49; 132; 177; 185; 190].

Висунуті ідеї підлягають колективному обговоренню з метою вироблення декількох конкретних варіантів реалізації функції трансакцій новими способами. На основі пропозицій, що оцінюються на цьому етапі функціонально-вартісного аналізу як найбільшефективні, варто побудувати теоретично оптимальний варіант трансакційних витрат досліджуваного підприємства, орієнтація на який дасть змогу проводити порівняння всіх інших варіантів. З цією метою розробляється так звана позитивно-негативна матриця трансакційних витрат. У ній, з одного боку, наводяться переваги, а з іншого – недоліки варіанта відносно теоретично оптимального. Таке



зіставлення допомагає чіткіше встановити і швидше усунути слабкі місця в окремих варіантах оптимізації трансакційних витрат підприємства шляхом висунення нових ідей та можливостей для реалізації на їхній основі необхідних функцій. Якщо за тією або іншою функцією не знайдено жодного нового варіанта реалізації або всі розглянуті варіанти відкинуто в результаті попереднього відбору, то досліджувану функцію варто розчленувати на дрібніші й продовжити роботу в тому самому порядку.

Чим більше функціонально взаємозамінних варіантів оптимізації трансакційних витрат підприємства вдається отримати, тим більша можливість реалізувати справді ефективні рішення і, отже, наблизитися до мінімальних, функціонально виправданих витрат. Після того, як було висунуто достатню кількість ідей щодо реалізації функцій з метою оптимізації трансакційних витрат підприємства, проводять їхню класифікацій й аналіз та попереднє експертне оцінювання щодо практичної реалізації. Організаційно нездійсненні або неекономічні ідеї відхиляються, а інші групуються за функціями.

Робота на творчому етапі завершується, коли кількість альтернативних варіантів оптимізації трансакційних витрат підприємства виявляється достатньою для вибору оптимального рішення.

Як уже зазначалось, методика функціонально-вартісного аналізу передбачає, що його проведення охоплюватиме 7 етапів, але її застосування для оптимізації трансакційних витрат підприємства без урахування відповідних особливостей об'єкта дослідження є неможливим. З огляду на це розроблено алгоритм проведення функціонально-вартісного аналізу оптимізації трансакційних витрат підприємства у концентрованому вигляді (табл. 3.10).

**Етапи проведення функціонально-вартісного аналізу оптимізації  
транзакційних витрат підприємства**

<b>Етап 1. Підготовчий</b>
<p>1.1. Встановити цілі й завдання проведення функціонально-вартісного аналізу оптимізації транзакційних витрат підприємства загалом або відповідно окремих видів та елементів.</p> <p>1.2. Визначити посадовців, відповідальних за виконання окреслених завдань, і зафіксувати це в посадових інструкціях та положеннях.</p> <p>1.3. Сформувати і затвердити дослідницьку робочу групу.</p> <p>1.4. Здійснити конкретизацію цілей та завдань аналізу. Встановити й обґрунтувати їхнє кількісне визначення, послідовність і періодичність проведення.</p> <p>1.5. Розробити деталізований план проведення аналізу.</p> <p>1.6. На основі конкретних цілей аналізу та особливостей транзакцій скласти перелік матеріалів, необхідних для проведення функціонально-вартісного аналізу. Встановити найбільш раціональну й зручну форму їхнього подання.</p> <p>1.7. Призначити експертів для оцінювання варіантів удосконалення оптимізації транзакційних витрат підприємства (до складу експертів внести: фінансового директора, юриста, бухгалтера з обліку транзакційних витрат, маркетолога й фахівця з функціонально-вартісного аналізу).</p> <p>1.8. Встановити коло відповідальних осіб за впровадження результатів аналізу і підготувати показовий перелік можливих управлінських рішень, використовуваних ними, для впровадження пропозицій з оптимізації транзакційних витрат підприємства на кожному рівні управління.</p>
<b>Етап 2. Інформаційний</b>
<p>2.1. Розподілити обов'язки між членами дослідницької робочої групи таким чином, щоб кожний з них відповідав за накопичення інформації у певній області.</p> <p>2.2. Вивчити та проаналізувати спеціальну літературу про транзакційні витрати, які аналізуються.</p> <p>2.3. Проаналізувати дані щодо аналогічних транзакцій на інших підприємствах.</p> <p>2.4. Провести збір і систематизацію інформації про транзакційні витрати на досліджуваному підприємстві.</p> <p>2.5. Впорядкувати багатоканальні потоки інформації.</p>

<p>2.6. Доповнити й уточнити окремі дані щодо трансакційних витрат підприємства шляхом анкетування та інтерв'ювання відповідних посадовців і подальшої обробки результатів за допомогою методу експертних оцінок.</p> <p>2.7. Побудувати структурно-елементну модель трансакційних витрат підприємства для встановлення схеми взаємозв'язку її елементів.</p> <p>2.8. Уточнити й перевірити суть деякої інформації (за необхідності) шляхом консультації з фахівцями.</p> <p>2.9. Оформити результати інформаційного етапу.</p>
<b>Етап 3. Аналітичний</b>
<p>3.1. Сформулювати всі можливі функції трансакцій підприємства та назвати її види.</p> <p>3.2. Проаналізувати й уточнити функції трансакцій підприємства. Визначити головну, основну і допоміжні функції. Встановити їхню ієрархічність.</p> <p>3.3. Провести перевірку правильності здійсненої класифікації функцій та прийнятого їхнього формулювання.</p> <p>3.4. Побудувати функціональну модель трансакцій підприємства.</p> <p>3.5. Побудувати функціонально-структурну модель трансакцій підприємства.</p> <p>3.6. Визначити витрати за функціями трансакцій підприємства і відповідними їхніми видами.</p>
<p>3.7. Розмежувати та проаналізувати витрати, пов'язані з реалізацією функцій трансакцій, і розглянути їхні види у поєднанні з відповідними носіями.</p> <p>3.8. Оцінити вагомість функцій.</p> <p>3.9. Побудувати функціонально-вартісну діаграму трансакцій.</p> <p>3.10. Провести порівняльний аналіз вагомості функцій та витрат на їхню реалізацію для виявлення зон з невиправдано високими витратами.</p> <p>3.11. Виявити «основну ланку» для подальшого поглибленого дослідження.</p> <p>3.12. Підбити підсумки аналізу і сформулювати обґрунтовані завдання з оптимізації трансакційних витрат підприємства з метою пошуку нових ідей та варіантів рішень на творчому етапі функціонально-вартісного аналізу.</p>
<b>Етап 4. Творчий</b>
<p>4.1. Уточнити напрями і завдання пошуку нових рішень оптимізації трансакційних витрат підприємства з урахуванням відомостей про «дефектні» трансакції.</p> <p>4.2. Здійснити вибір прийомів та методів активізації творчого процесу і пошуку ідей з урахуванням специфіки визначених завдань.</p>

<p>4.3. Виявити й проаналізувати інформацію про шляхи виконання подібних завдань на інших підприємствах.</p> <p>4.4. Розробити варіанти ліквідації зайвих (непотрібних) функцій, виявлених при аналізі.</p> <p>4.5. Розробити варіанти вдосконалення способу реалізації необхідних (корисних) функцій, носії яких на попередньому етапі були визнані як ті, що мають високі витрати або низьку якість виконання.</p> <p>4.6. Провести пошук альтернативних варіантів виконання підприємством необхідних функцій (зокрема, шляхом поєднання і розподілу функцій).</p> <p>4.7. Здійснити аналіз та попереднє експертне оцінювання практичної реалізованості висунутих ідей. Відкинути очевидно нездійсненні (недоцільні) варіанти.</p> <p>4.8. Сформувати масиви варіантів для оптимізації трансакційних витрат підприємства. Підготувати матеріали щодо отриманих результатів для оцінювання відповідними функціональними службами.</p> <p>4.9. Керівнику групи прийняти рішення про достатню кількість варіантів оптимізації трансакційних витрат підприємства.</p>
<b>Етап 5. Дослідницький</b>
<p>5.1. Розробити схеми оптимізації трансакційних витрат підприємства за відібраними варіантами.</p> <p>5.2. Дослідити запропоновані варіанти оптимізації трансакційних витрат підприємства з позицій максимізації прибутку і мінімізації витрат.</p> <p>5.3. Визначити витрати й оцінити економічність виконання функцій трансакцій для різних варіантів.</p> <p>5.4. Ранжирувати варіанти за критерієм мінімуму здійснених витрат з урахуванням ступеня виконання функцій трансакціями.</p> <p>5.5. Провести експертизу підготовлених рішень та оцінити здійснення найбільш перспективних варіантів щодо матеріально-технічних, фінансових, кадрових і виробничих можливостей.</p>
<b>Етап 6. Рекомендаційний</b>
<p>6.1. Вибрати найкращий варіант для поточного впровадження і на перспективу. Всебічно обґрунтувати цей вибір; визначити ефект від впровадження вибраних варіантів реалізації функцій трансакцій.</p> <p>6.2. Передати відібрані варіанти фахівцям для ретельного вивчення й експертизи з метою додаткового обґрунтування та перевірки.</p> <p>6.3. Розробити і представити проект плану-графіка впровадження рекомендацій.</p>

6.4. Скласти звіт робочої групи функціонально-вартісного аналізу про проведену роботу з викладом результатів, рекомендацій та розрахунків економічної ефективності.
<b>Етап 7. Реалізаційний</b>
7.1. Обговорити і затвердити вибрані варіанти оптимізації трансакційних витрат підприємства.
7.2. Оформити відповідне розпорядження щодо впровадження варіантів оптимізації трансакційних витрат підприємства згідно із затвердженим планом-графіком.
7.3. Визначити та затвердити відповідальних осіб для проведення постійного контролю за виконанням цього розпорядження.

Варто зауважити, що кожен із загальноприйнятих етапів функціонально-вартісного аналізу доповнено відповідними кроками, які враховують специфіку об'єкта дослідження, зокрема: перший (підготовчий) – з 8, другий (інформаційний) – з 9, третій (аналітичний) – з 12, четвертий (творчий) – з 9, п'ятий (дослідницький) – з 5, шостий (рекомендаційний) – з 4, сьомий (реалізаційний) – з 3. Необхідно наголосити, що цей алгоритм у концентрованому вигляді показує зміст і порядок проведення функціонально-вартісного аналізу оптимізації трансакційних витрат підприємства, але слід зауважити, що для досягнення максимального ефекту обов'язково потрібно дотримуватися запропонованого порядку та не приступати до наступного кроку без завершення всіх попередніх робіт.

### **3.3. Внутрішній контроль трансакційних витрат і прийняття управлінських рішень**

Організація на підприємствах системи внутрішнього контролю загалом та трансакційних витрат зокрема забезпечуватиме керівництво інформацією про дійсний фінансовий стан підприємства і дасть змогу окреслити шляхи зменшення собівартості продукції й підвищення його конкурентоспроможності за рахунок встановлення відхилень від стандартних значень трансакційних витрат і причин їхнього виникнення [241, с. 540].

Так, М. Д. Корінько, розкриваючи сутність внутрішнього контролю, вказує, що внутрішній контроль – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання всіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення і здійснення фактів господарської діяльності [100, с. 53]. Водночас В. М. Мельник внутрішній контроль розуміє як форму зворотного зв'язку, за допомогою якого орган управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта та реалізовує управлінські рішення [129, с. 45].

Ширше тлумачення цього поняття подає В. В. Бурцев, який стверджує, що внутрішній контроль організації – це здійснення суб'єктами організації, наділеними відповідними повноваженнями (суб'єкти внутрішнього контролю), або в автоматичному режимі, заданому зазначеними суб'єктами і під їхнім керуванням, таких дій:

- ✓ визначення фактичного стану чи дії керованої ланки системи керування (об'єкта контролю);

- ✓ порівняння фактичних даних з необхідними, тобто з базою порівняння, прийнятою в організації, заданою ззовні або заснованою на раціональності;

- ✓ оцінювання відхилень, що перевищують гранично допустимий рівень, та ступеня їхнього впливу на аспекти функціонування організації;

- ✓ виявлення причин таких відхилень [42, с. 35].

Як бачимо, різні вчені по-різному розкривають сутність внутрішнього контролю, що зумовлено розгалуженістю поглядів на шляхи його здійснення на підприємстві. Проте мета здійснення внутрішнього контролю для науковців залишається спільною і може бути узагальнена як спрямованість на ефективне досягнення цілей, окреслених суб'єктом господарювання. З цього приводу слушну думку висловлює В. Д. Беліка: «...неузгодженість в термінології породжує плутанину в застосуванні тих чи інших понять, що

призводить до непорозумінь при розгляді проблем внутрішнього контролю» [12, с. 14].

Система внутрішнього контролю – це внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення визначеної мети: забезпечення (в межах можливого) стабільного й ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої політики, збереження і раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, дотримання точності та повноти при здійсненні бухгалтерських записів і своєчасна підготовка надійної фінансової інформації [95, с. 164].

Головне призначення внутрішнього контролю полягає у безупинному спостереженні за економічною ефективністю виробничої, постачальницько-збутової й фінансової діяльності, забезпечення збереженості грошових та матеріальних засобів, усунення причин і умов, що породжують безгосподарність та витрати [10, с. 59].

Зокрема, Я. Д. Крупка і А. Л. Романчук наголошують, що система внутрішнього контролю має передбачати такі напрямки контрольної діяльності: контроль повноважень – контроль, що сприяє виконанню лише тих операцій, які забезпечують розвиток організації та є доцільними; контроль документального оформлення – контроль, що забезпечує реєстрацію всіх дозволених операцій в облікових регістрах; контроль облікових процедур – контроль, що сприяє правильному відображенню всіх операцій у системі рахунків синтетичного й аналітичного обліку і достовірності складаної звітності підприємства; контроль збереження – контроль, що забезпечує запобігання неправильному використанню майна, взятого до обліку [106, с. 149].

Для розробки раціональної системи внутрішнього контролю трансакційних витрат на підприємстві є побудова її організаційно-інформаційної моделі, яка допоможе ефективно здійснювати контроль за такими витратами (рис. 3.12).



Рис.3.12. Організаційно-інформаційна модель системи внутрішнього контролю транзакційних витрат

Отже, організаційно-інформаційна модель системи внутрішнього контролю транзакційних витрат охоплює чотири блоки: середовище виникнення, середовище контролю, інформація та комунікаційні потоки і моніторинг, які є неподільною частиною одного цілого – системи контролю. Інформація кожного блоку забезпечує здійснення ефективного та оперативного контролю за транзакційними витратами.

Блок «Середовище виникнення» дає змогу визначити сфери відповідальності та структурні підрозділи, де виникають транзакційні витрати й їхні види і встановити причини виникнення цих витрат. Блок «Середовище контролю» передбачає розробку правил, процедур та технічних прийомів щодо контролю за транзакційними витратами і механізму виконання доручень та рекомендацій щодо оптимізації розміру транзакційних витрат у кожній сфері відповідальності і у кожному структурного підрозділу окремо. Блок «Інформація та комунікаційні потоки»



при розробці в системі внутрішнього контролю за трансакційними витратами гнучкої інформаційно-комунікаційної інфраструктури призначений для передачі інформації на підприємстві про такі витрати, причини їхнього виникнення і величину трансакційних витрат. Блок «Моніторинг» означає проведення постійного моніторингу в процесі фінансово-господарської діяльності підприємства та здійснення оперативних заходів щодо контролю за трансакційними витратами.

Схему організації внутрішнього контролю трансакційних витрат на підприємствах промисловості будівельних матеріалів подано на рис.3.13. Отже, об'єкт внутрішнього контролю трансакційних витрат слід розуміти як безпосередньо трансакційні витрати і процеси на підприємстві, пов'язані з їхнім виникненням (трансакцій). Жодна господарська операція, яка відображається в обліку та передбачає виникнення трансакційних витрат, не має залишитися поза контролем. У ролі суб'єкта внутрішнього контролю трансакційних витрат може бути керівник, керівники сфер відповідальності, менеджер, бухгалтер або відповідальні особи, яким делегували повноваження займатися контролем таких витрат.

Завданнями внутрішнього контролю трансакційних витрат є: виявлення фактів господарської діяльності, що зумовлюють виникнення трансакційних витрат; визначення фактичних витрат трансакційних витрат і відхилень від нормативних значень, встановлених на підприємстві; запобігання нераціональному збільшенню трансакційних витрат; попередження невиконання договірних відносин; недопущення витрат через опортуністичну поведінку; попередження нелегальної діяльності й витрат від неї; виявлення резервів зниження трансакційних витрат; інформування управлінського персоналу про відхилення і вплив трансакційних витрат на господарську діяльність підприємства; вжиття коригуючих заходів та перевірка реалізації управлінських рішень щодо зниження рівня трансакційних витрат [241, с. 542–543].



Рис. 3.13. Схема організації внутрішнього контролю транзакційних витрат на підприємствах цегельного виробництва

Система ж внутрішнього контролю транзакційних витрат складається з таких підсистем, як контроль системи обліку, управлінський контроль і контроль керівника.

До функцій контролю системи обліку належать: визначення законності й економічної доцільності операцій, пов'язаних з формуванням трансакційних витрат; збереження та раціональне використання активів; забезпечення повного та своєчасного відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з трансакційними витратами [241]. Завданнями контролю системи обліку є: дотримання облікової політики, перевірка правильності облікових процедур, перевірка точності записів, забезпечення збереження активів та попередження помилок і зловживань [104, с. 434].

На функції управлінського контролю покладається: контроль за законністю й економічною доцільністю операцій, пов'язаних з формуванням трансакційних витрат; контроль за збереженням і раціональним використанням активів; прийняття ефективних управлінських рішень з передбаченням їхніх наслідків (збільшення або зменшення трансакційних витрат) [241, с. 542]. Управлінський контроль трансакційних витрат здійснюється за допомогою внутрішніх наказів, розпоряджень та рекомендацій керівників вищої ланки [1042, с. 434].

Контроль керівника може бути як формою управлінського контролю, так і окремим видом контролю трансакційних витрат. Такий вид є невід'ємною складовою внутрішнього контролю трансакційних витрат, оскільки він встановлює стандартний розмір цих витрат, ставлення працівників організації до хабарництва та відносин із посередниками і бізнес-партнерами. До функцій контролю керівника належать: організація обліку та контролю трансакційних витрат; прийняття рішень щодо усунення недоліків в обліку й контролі трансакційних витрат; викорінення зловживань, пов'язаних з трансакційними витратами; встановлення законності діяльності, пов'язаної з формуванням трансакційних витрат.

Структуру внутрішнього контролю трансакційних витрат підприємства подано на рис. 3.14 (її доповнено на основі [241]).



Рис. 3.14. Структура внутрішнього контролю трансакційних витрат підприємства

Отже, для покращення внутрішнього контролю трансакційних витрат необхідно: по-перше, в обліковій політиці визначити відповідальних осіб, які будуть займатися обліком і контролем та подачею інформації про розмір цих витрат (в які строки, в якій формі); по-друге, запровадити на підприємстві форму документування фактів господарської діяльності, пов'язаних з трансакційними витратами (в яких документах має збиратися та узагальнюватися інформація); по-третє, проводити управлінський облік трансакційних витрат, що полегшить здійснення внутрішнього контролю трансакційних витрат. Саме тому без вказаних умов внутрішній контроль трансакційних витрат буде трудомістким і малоефективним.

Для ефективності здійснення внутрішнього контролю пропонуємо одночасно застосовувати один з його інструментів – внутрішній аудит. Адже правильно організований внутрішній аудит допомагає працівникам сфери відповідальності у досягненні окреслених цілей та контролі за виконанням визначених завдань. Внутрішній аудит є невід'ємною частиною системи управління підприємством, тому він має допомагати в удосконаленні шляхів отримання, обробки, опрацювання й аналізу інформації для правильного, ефективного та оперативного прийняття рішень. Одне із завдань внутрішнього аудиту полягає у вивченні ефективної діяльності системи внутрішнього контролю для пошуку раціональних напрямів удосконалення контролю на підприємстві.

До прогнозованих методичних прийомів проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрати належать: загальнонаукові (аналіз, синтез, дедукція, індукція, спостереження); документальна і фактична перевірка. Методичні прийоми організації внутрішнього аудиту – це вибіркового та прийом із використанням комп'ютера [172]. Вважаємо, що вибіркового прийом буде більш ефективним, оскільки він передбачає збирання й опрацювання тільки того масиву інформації, який стосується винятково трансакційних витрат, а не всіх витрат, які здійснює суб'єкт господарювання. До того для охоплення більшої вибірки, ефективного збору і швидкого

аналізу інформації рекомендуємо застосовувати прийом із використанням комп'ютера.

В управлінні підприємством необхідно здійснювати внутрішній аудит трансакційних витрат. Такий аудит супроводжується тим, що вища управлінська ланка безпосередньо не займається повсякденним контролем діяльності структурних підрозділів та, відповідно, не отримує інформацію, яка постійно виникає на нижчих ланках роботи підприємства, а менеджери не мають достатньо часу для постійного контролю (перевірки) виконання рекомендацій, тому здебільшого вони не володіють специфічними інструментами такої перевірки, а це призводить до того, що менеджери несвоєчасно виявляють недоліки і подають недостовірну інформацію вищому керівництву, внаслідок чого ефективність діяльності підприємства загалом знижується.

Ключову ланку в системі управління витратами займає внутрішній аудит, який, з одного боку, спрямований на перевірку існуючої системи управління витратами на підприємстві, а з іншого – на надання методичних рекомендацій щодо поліпшення ефективності системи обліку та внутрішнього господарського контролю [93, с.192].

До основних труднощів при здійсненні внутрішнього аудиту трансакційних витрат належать: не сформованість відповідної нормативно-правової бази щодо визначення сутності трансакційних витрат; нерозробленість єдиної класифікації трансакційних витрат за обліковим аспектом; відсутність відображення інформації про трансакційні витрати в регістрах звітності й у фінансовій звітності; відсутність системи управлінського обліку трансакційних витрат на підприємствах; недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю, що спричиняє нестачу знань і низьку компетенцію аудитора під час виконання своїх завдань.

Усунення перерахованих труднощів дасть змогу сферам відповідальності, які розглядалися у пункті 2.1 роботи, приймати ефективно-

оперативні та виважені управлінські рішення. Рішення – це акт вироблення якого-небудь судження або вибір конкретного напрямку дій із можливих альтернатив. Управлінське рішення – це результат творчого процесу обмірковування чіткої ситуації й вибору суб'єктом прийомів, спрямованих на доповнення перешкод у цій ситуації для покращення діяльності підприємства [231].

Всі управлінські рішення у сфері ефективної взаємодії підприємства з елементами зовнішнього інституціонального середовища тісно взаємопов'язані та прямо або побічно впливають на фінансові результати діяльності підприємства загалом. Тому прийняття управлінських рішень щодо трансакційних витрат має розглядатися як комплексна функціональна система, що передбачає розробку взаємозалежних управлінських рішень, кожне з яких робить свій внесок у загальну результативність діяльності підприємства [214].

Основу управлінського рішення становить невирішена проблема. З грецької мови поняття «проблема» перекладається як питання, завдання. Отже, невирішена проблема – це подолання управлінським персоналом ситуації, що приведе до прийняття ним управлінського рішення для покращення діяльності підприємства [154, с. 9].

Управлінські рішення спрямовані на вирішення конкретних управлінських завдань, які характеризуються: невизначеністю, а в деяких випадках – суперечливістю умов; недостатністю інформації про можливі способи і чіткі алгоритми їхнього вирішення; необхідністю вирішення в обмежений час. Прийняття управлінського рішення потребує високого рівня знань та професіоналізму й наявності відповідних психологічних якостей особистості. З метою прискорення процесу прийняття рішень і підвищення їхньої якості доцільно дотримуватися таких рекомендацій:

- формулювання проблем, розроблення та вибір рішення мають бути сконцентровані на тому рівні ієрархії управління, де наявна відповідна інформація;

- інформація має надходити від усіх підрозділів підприємства, що перебувають на різних рівнях управління і виконують різні функції;
- при виборі та прийнятті рішення потрібно врахувати інтереси й можливості тих ланок управління, на які буде покладено виконання цього рішення або які зацікавлені у його реалізації [220, с. 55].

Підготовка кожного управлінського рішення має враховувати альтернативність дій і забезпечувати варіативність підходів до їхньої розробки.

Алгоритм прийняття управлінського рішення щодо виникнення трансакційних витрат подано на рис. 3.15.

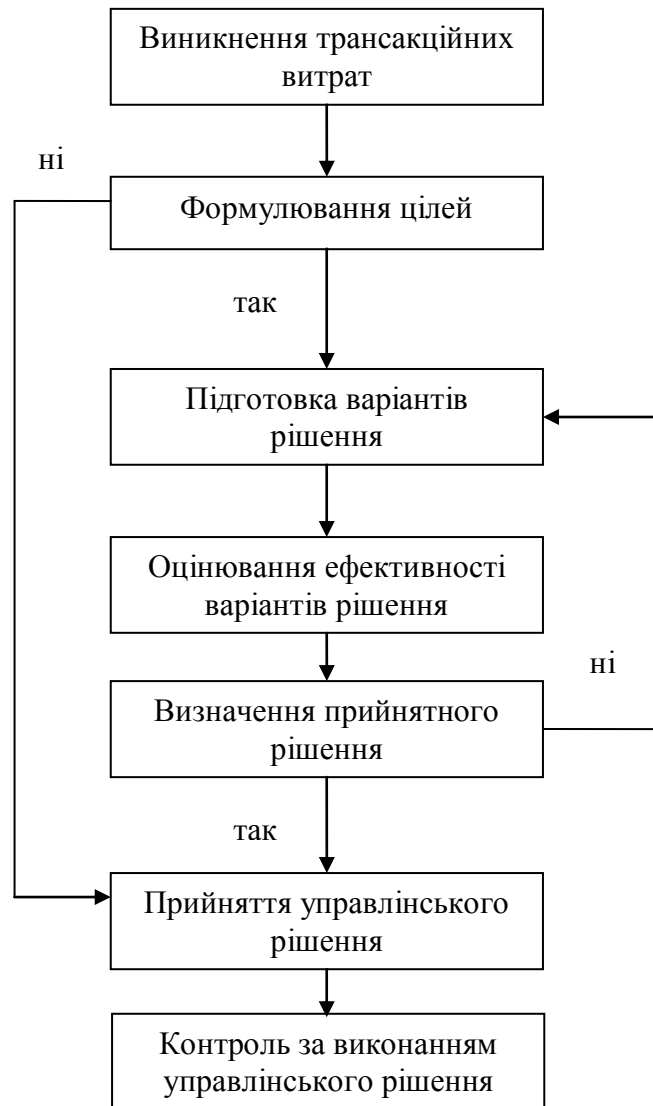


Рис. 3.15. Алгоритм прийняття управлінського рішення



На етапі формулювання цілей встановлюється ціль організації. Якщо виникнення трансакційних витрат не заважає досягненню цілі організації, то такі витрати вважаються виправданими й підприємство продовжує свою звичайну діяльність. У разі, коли виникнення трансакційних витрат заважає досягненню визначеної цілі, переходять до наступного етапу.

На етапі підготовки варіантів рішення за допомогою методу «мозкового штурму» проводиться збір варіантів щодо уникнення виникнення трансакційних витрат у майбутньому, що призведе до досягнення цілі підприємства.

Вимогами до розробки варіантів рішення є: взаємовиключність варіантів; забезпечення однакових умов опису варіантів (необхідно їх описувати в одних і тих самих умовах: часових, ресурсних, зовнішніх обмежень тощо); реалістичність (можливість її здійснення з урахуванням зовнішніх обставин).

Етап оцінювання ефективності варіантів рішення полягає в оцінюванні реалізації кожного із запропонованих варіантів та наслідків від їхньої реалізації.

На етапі визначення прийняттого рішення встановлюється чи варіант рішення найбільш ефективний для досягнення визначеної цілі. Якщо ні, то слід повернутися до етапу підготовки варіантів рішення, де продовжується вибір варіантів доти поки не знайдеться найкращий варіант. Після знаходження найбільшоптимального варіанта приймається управлінське рішення і доводиться до відома виконавців (до нижчої ланки).

Після того, як оголошено рішення, відбувається етап контролю за виконанням прийнятого управлінського рішення. Контроль забезпечується на основі налагодження зворотного зв'язку. Це особливо важливо для реалізації рішення, що здійснюється у декілька етапів. Зворотний зв'язок дає змогу своєчасно отримувати інформацію для коригування рішень, а за необхідності – вносити зміни у процес їхнього виконання.

Отже, прийняття управлінського рішення – це постійна робота менеджера. Будь-яке управлінське рішення матиме значення лише тоді, коли воно буде ефективним та сприятиме досягненню цілей підприємства.

### **Висновки до розділу 3**

Результати проведених досліджень і теоретичних узагальнень дають підстави зробити такі висновки:

1. У процесі проведеного аналізу транзакційних витрат на провідних підприємствах промисловості будівельних матеріалів (на цегельних підприємствах) Західного регіону встановлено, що найбільша частка у видах транзакційних витрат належить витратам на пошук інформаційних джерел та їхню обробку і переговорним та контрактним витратам.

2. Аналіз транзакційних витрат за сферами відповідальності ТОВ «Голд Кераміка» показує, що під особливим контролем транзакційні витрати мають бути в юридичному і маркетинговому відділах, оскільки вони становлять значну питому вагу в загальній величині витрат структурного підрозділу підприємства. Водночас проведено SWOT-аналіз підприємств промисловості будівельних матеріалів для визначення ефективності обраної стратегії, яку підприємства розробили для реалізації цілі.

3. З метою оптимізації транзакційних витрат на підприємстві сформовано алгоритм проведення функціонально-вартісного аналізу таких витрат. Цей алгоритм створений на основі загальноприйнятих етапів функціонально-вартісного аналізу, які доповнено кроками, що враховують транзакційні витрати.

4. Доведено, що для здійснення контролю за транзакційними витратами на підприємствах промисловості будівельних матеріалів (на цегельних підприємствах) необхідно здійснювати внутрішній контроль транзакційних витрат та внутрішній аудит за такими витратами. З метою покращення здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту за такими

витратами потрібно проводити управлінський облік трансакційних витрат, що допоможе скоротити трудомісткість роботи та підвищить ефективність здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

5. У роботі з'ясовано, що процес прийняття управлінських рішень щодо виникнення трансакційних витрат складається з 6 етапів, кожен з яких пов'язаний з іншими, що веде до прийняття ефективного управлінського рішення.

Основні положення розділу опубліковано у [15; 16; 18].

## ВИСНОВКИ

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

1. Інституціональна економіка пройшла довгий історичний період і продовжує еволюціонувати далі. У ринковому середовищі найбільш еволюціонує неоінституціоналізм, який зосереджує увагу науковців на понятті «трансакційні витрати» та появі контрактного підходу до теорії інститутів. Неоінституціоналізм дає підґрунтя до розуміння природи фірми з урахуванням трансакційних витрат. Під трансакційними витратами необхідно розуміти витрати, пов'язані зі збиранням, обробкою та аналізом даних про ринок; проведенням переговорів і прийняттям рішень; контролем та аналізом виконання контрактів і прав власності. Управління трансакційними витратами дає можливість виявити ступінь їх впливу на витрати підприємства та досягти стійкого розвитку в нестабільному середовищі.

2. На підприємствах цегельного виробництва необхідно класифікувати трансакційні витрати за видом діяльності (операційна, фінансова та інвестиційна), способом виявлення фактів господарської діяльності (явні та приховані), періодичністю (постійні та разові), господарськими процесами (постачання, виробництво, збут, інвестування), технологією виробництва (кар'єрне господарство, приймальне відділення, формувальне відділення, сушильно-обпалювальна ділянка, відділ збуту, відділ маркетингу, юридичний відділ тощо), сферами відповідальності (технолог, механік, енергетик, економіст, менеджер та ін.). Складовими кожного виду трансакційних витрат є: витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку; переговорні та

контрактні витрати; витрати на вимірювання; витрати на захист прав власності та специфікацію; витрати через опортуністичну поведінку; витрати на захист від третіх осіб. Дана класифікація трансакційних витрат дозволить ефективно здійснювати їх управління.

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

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

5. Трансакційні витрати слід відображати не лише в підсистемі фінансового, а й управлінського обліку. У фінансовому обліку трансакційні витрати виникають в результаті різних видів діяльності в узагальненому

грошовому вигляді, що унеможливило їх аналіз, управління та контроль, у зв'язку з чим розроблено модель управлінського обліку трансакційних витрат, яка дозволить не лише констатувати факт наявності таких витрат у межах підприємства, а й постійно слідкувати за процесом їх виникнення та у перспективі успішно управляти цими витратами. На підприємстві в обліковій політиці доцільно виділити розділ щодо організації та методики обліку й аналізу трансакційних витрат, виходячи з запропонованої моделі.

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

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

8. Побудовані економіко-математичні моделі трансакційних витрат дозволяють у формалізованому вигляді описати показники діяльності цегельних підприємств, враховуючи взаємозв'язок таких витрат з чистим

прибутком, сумарними витратами та чисельність осіб за кожним підрозділом. Спрогнозований з використанням даних моделей обсяг трансакційних витрат свідчить, що вони є обтяжливими для підприємств, що пояснюється кризовими явищами в економіці і вимагає пошуку резервів для підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання.

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

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Авдашева С. Давальчество в российской промышленности: причины и результаты использования / С. Адашева // Вопросы экономики. – 2001. – № 6. – С.100–113.
2. Алиев В. Г. Теория организации / В. Г. Алиев. – М. : Экономика, 2003. – 431 с.
3. Архиреев С. И. Трансакционные издержки и неравенства в условиях рыночной трансформации: монография / С. И. Архиреев. – Харьков : Бизнес-информ, 2000. – 288 с.
4. Архієреєв С. І. Трансакційні витрати в умовах ринкової трансформації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.01.01 – «Економічна теорія» / С. І. Архієреєв. – Х., 2002. – 32 с.
5. Базалієва Л. В. Управління трансакційними витратами підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Л.В.Базалієва. – Х., 2004. – 20 с.
6. Базилевич В. Д. Історія економічних учень : Навч. посіб. / В. Д. Базилевич, Н. І. Гражевська, Т. В. Гайдай, П. М. Леоненко, А. П. Нестеренко. – К. : Знання, 2004. – 1300 с.
7. Балабаниць А. В. Методичний підхід до вимірювання трансакційних витрат в системі маркетингової взаємодії підприємства / А. В. Балабаниць // Економічні науки : зб. наук. праць Луцьк. нац. техн. ун-ту. – 2010. – Вип. 7(26), ч. 1. – С. 60–71. – (Серія : Економіка та менеджмент).
8. Балацкий О. Ф. Трансакционные издержки как особый вид затрат, связанный с действием рыночного механизма / О. Ф. Балацкий, В. В. Мартинец // Вісник Сумського державного університету. – 2004. – № 5(64). – С. 14–22. – (Серія : Економіка).
9. Барсукова С. Ю. Трансакционные издержки вхождения на рынок



предприятий малого бизнеса / С. Ю. Барсукова // Проблемы прогнозирования. – 2000. – № 1. – С. 108–119.

10. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.

11. Белік В. Д. Внутрішній контроль: проблеми трактування в науковій літературі / В. Д. Белік // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 4(50). – С. 12–14.

12. Белік В. Д. Підходи до організації системи внутрішнього контролю / В. Д. Белік // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 3 (15). – С. 84–100.

13. Богач Б. М. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Б. М. Богач. – Тернопіль, 2008. – 188 с.

14. Богданов А. А. Тектология (Всеобщая организационная наука) / А. А. Богданов. – М. : Экономика, 1989. – 590 с.

15. Бонарев В. В. Внутрішній аудит в системі управління трансакційними витратами підприємства / В. В. Бонарев // Культура народів Причорномор'я. – 2013. – № 256. – С. 48–51.

16. Бонарев В. В. Внутрішній контроль трансакційних витрат як система ефективного управління діяльністю підприємства / В. В. Бонарев // Система контролю: актуальні проблеми науки і практики : матеріали інтернет-конф., (Тернопіль, 31 січ. 2013 р.). – Тернопіль, 2013. – С. 19–24.

17. Бонарев В. В. Застосування концепції трансакційних витрат в системі управління підприємством / В. В. Бонарев // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (Судак, 24–28 трав. 2013 р.). – Судак, 2013. – С. 50–52.

18. Бонарев В. В. Інформаційні джерела для аналізу трансакційних витрат підприємства / В. В. Бонарев // British Journal of Science, Education and

Culture. – 2014. – No. 1 (5). – January-June. – С. 223–227 (Vol. IV «London University Press»).

19. Бонарев В. В. Класифікація трансакційних витрат в рамках неоінституціонального підходу / В. В. Бонарев // Теоретические и практические инновации в науке : материалы междунар. науч.-практ. конф. (Гданск, 28.04.2012 г.–30.04.2012 г.). – Гданск, 2012. – С. 107–110.

20. Бонарев В. В. Концептуальна модель сфери відповідальності за виникненням трансакційних витрат / В. В. Бонарев // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2014. – Вип. 681.– С. 29–32. – (Серія : Економіка).

21. Бонарев В. В. Методологічні аспекти відображення в системі обліку інформації про трансакційні витрати вітчизняними та російськими вченими / В. В. Бонарев // Економічні науки: зб. наук. праць Луцьк. нац. техн. ун-ту. – 2012. – Вип. 9(34), ч. 2. – С. 58–67. – (Серія : Облік і фінанси).

22. Бонарев В. В. Методологічні основи організації обліку трансакційних витрат на підприємстві / В. В. Бонарев // Економічний форум. – 2012. – № 1. – С. 375–379.

23. Бонарев В. В. Облік трансакційних витрат / В. В. Бонарев // Реорганізація інституційної архітектури в посткризовий період розвитку економіки : матеріали Х-ї Всеукр. наук.-практ. конф. студ., аспірантів та молодих учених. – Чернівці : ЧНУ, 2011. – С. 276–278.

24. Бонарев В. В. Обліковий аспект відображення проблеми класифікації трансакційних витрат / В. В. Бонарев // Економічні науки: зб. наук. праць Луцьк. нац. техн. ун-ту. – 2012. – Вип. 9(33), ч. 1. – С. 91–99. – (Серія : Облік і фінанси).

25. Бонарев В. В. Обліковий аспект класифікації трансакційних витрат / В. В. Бонарев // Актуальні проблеми сучасної науки : матеріали восьмої Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Київ, 24–26 жовт. 2011 р.). – К., 2011. – С. 12–15.

26. Бонарев В. В. Організація обліку трансакційних витрат на

підприємстві / В. В. Бонарев // Збірник тез між нар. наук.-практ. конф. «Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України» (Тернопіль, 27–28 жовт. 2011р.). – Тернопіль, 2011. – С. 23–26.

27. Бонарев В. В. Організація обліку трансакційних витрат у системі обліку підприємства / В. В. Бонарев // Кримський економічний вісник. – 2014. – № 3(10). – Черв. – С. 12–14.

28. Бонарев В. В. Організація управлінського обліку трансакційних витрат на підприємстві / В. В. Бонарев // Розвиток національної економіки: теорія і практика : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., [провед. на базі ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»], (Івано-Франківськ, 3–4 квіт. 2015 р.). – Ч.3. – Тернопіль : Крок, 2015. – С. 190–191.

29. Бонарев В. В. Основні засади управління трансакційними витратами / В.В.Бонарев // Materiály VII mezinárodní vědecko – praktická conference “Aktuální vymoženosti vědy – 2011”. – Dní 4. – Praha : Education and Science, 2011. – С.19-23. – (Ekonomická vědy).

30. Бонарев В. В. Сучасний стан системи обліку на підприємстві / В. В. Бонарев // Проблеми та перспективи розвитку контролінгу як науки : матеріали наук.-практ. конф., (Тернопіль, 15 січ. 2015 р.) / [Михайло Семенович Пушкар (заг. ред.)]; Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль, 2015. – С. 8–12.

31. Бонарев В. В. Сфера відповідальності як основа організації обліку трансакційних витрат на підприємстві / В. В. Бонарев // Економічні науки: зб. наук. праць Луцьк. нац. техн. ун-ту. – 2013. – Вип. 10(37), ч.3. – С. 63–68. – (Серія : Облік і фінанси).

32. Бонарев В. В. Теоретико-методологічний аналіз трансакційних витрат як об'єкту обліку / В. В. Бонарев // Сучасна економічна динаміка в контексті парадигми економічного розвитку Й. А. Шумпетера: матеріали ХХ міжнар. наук.-практ. конф., (Чернівці, 14–15 жовтня 2011 р.). – Чернівці : Чернів. нац. ун-т, 2011. – С. 318–320.

33. Бонарев В. В. Теоретико-методологічні основи організації обліку трансакційних витрат на підприємстві / В. В. Бонарев // Вісник Одеського національного університету. – 2013. – Т. 18, вип. 3/1.– С. 56–59. – (Серія : Економіка).

34. Бонарев В. В. Теоретичні основи управлінського обліку трансакційних витрат / В. В. Бонарев // Economics and management: theory and practice : collection of scientific articles. Vol. 2 / Verlag SWG imex GmbH. – Nürnberg (Deutschland), 2014. – С. 129–134.

35. Бонарев В. В. Тракткування економічної категорії «Трансакційні витрати» / В. В. Бонарев // Сучасний соціокультурний простір – 2011 : матеріали восьмої Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., (Київ, 22–24 верес. 2011 р.). – Київ, 2011. – С. 3–5.

36. Бонарев В. В. Трансакційні витрати як економічна категорія / В. В. Бонарев // Економічні науки: зб. наук. праць Луцьк. нац. техн. ун-ту. – 2011. – Вип. 8(29), ч.2. – С. 65–78. – (Серія : Облік і фінанси).

37. Бонарев В. В. Управління трансакційними витратами / В. В. Бонарев // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2011. – Вип. IV (44). – С. 15–19. – (Серія : Економічні науки).

38. Боримська К. П. До проблеми відображення зовнішнього середовища в системі рахунків бухгалтерського обліку: реалії та перспективи / К. П. Боримська // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 1(19). – С. 76–89. – (Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз).

39. Борович О. В. Трансакційні витрати сільськогосподарських підприємств: склад і класифікація / О. В. Борович // Науковий вісник Академії муніципального управління. – 2009. – №7. – С. 50–58. – (Серія : Економічна).

40. Бородкін О. С. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов / О. С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 3. – С. 32–41.

41. Буайе Р. К созданию институциональной политической экономики / Р. Буайе, Е. Бруссо, О. Фавро // Экономическая социология. – 2008. – № 3. – Май. – С. 17–24.
42. Бурцев В. В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления / В. В. Бурцев // Управление финансами предприятия. – 2003. – № 4. – С. 35–49.
43. Бухгалтерський управлінський облік : підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинеця. – [3-тє вид., доповн. і переробл.]. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
44. Васильєва Т. А. Трансакційні витрати як фактор формування ринкової інфраструктури / Т. А. Васильєва, І. М. Боярко // Вісник Сумського державного університету. – 2012. – № 4. – С. 125–129. – (Серія : Економіка).
45. Веблен Т. Теория праздного класса / Т. Веблен. – М. : Либроком, 2011. – 368 с.
46. Винсент Дж. Л.. Пособия Эрнст энд Янг. Как понимать и использовать финансовую отчетность / Лав Дж. Винсент. – М. : Джон Уайли энд Санз, 1996. – 352 с.
47. Вільямсон О. Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О. Е. Вільямсон ; [наук. ред. укр. перекл. С. Бушуєв]. – К. : АРТЕК, 2001. – 472 с.
48. Власенко О. П. Концептуальні засади управління трансакційними витратами в агробізнесі / О. П. Власенко // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2009. – № 247. – Т. 5. – С. 1305–1314.
49. Воронин М. И. Методы и модели экономического анализа / М. И. Воронин. – М. : ГУУ, 2001. – 80 с.
50. Вуйців М. Відповідність системи внутрішньогосподарського контролю сучасним потребам менеджменту / М. Вуйців // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – Вип. 130. – С. 50–53. – (Серія : Економіка).
51. Гайдуцький П. І. Облік трансакційних витрат – вагомий фактор

конкурентоспроможності в сучасній економіці / П. І. Гайдуцький, В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 9–19.

52. Гарасим П. М. Курс управлінського обліку: навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – К. : Знання, 2007. – 314 с.

53. Гильде Э. К. Модели организации нормативного учета в промышленности / Э. К. Гильде. – М. : Финансы, 1970. – 246 с.

54. Гнилицька Л. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах України / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 9. – С. 39–42.

55. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : моногр. / С. Ф. Голов. – К. : ЦУЛ, 2007. – 522 с.

56. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підруч. / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.

57. Голов С. Ф. Фінансовий та управлінський облік / С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко. – К. : ТОВ «Автотехсервіс», 1996. – 543 с.

58. Гончарова Н. О. Концепти обліку трансакційних витрат / Н. О. Гончарова // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., (Одеса, 22–23 трав. 2009 р.) – Одеса : ОДЕУ, 2009. – 258 с.

59. Гранберг А. Г. Моделирование социалистической экономики : учеб. [для студ. экон. вузов] / А. Г. Гранберг. – М. : Экономика, 1988. – 487 с.

60. Гриценко В. В. Структура та теоретико-методологічна еволюція класичного інституціоналізму наприкінці ХІХ – другій половині ХХ ст. / В. В. Гриценко // Научные труды ДонНТУ. – 2009. – Вып. 36-2.– С. 38–45. – (Серия : Экономическая).

61. Гришко Н. В. Сучасні концепції управління витратами промислових підприємств / Н. В. Гришко // Культура народів Причорномор'я. – 2007. – № 99. – С. 33–38.

62. Гура Н. Побудова управління витратами підприємств у хімічній галузі / Н. Гура, К. Радченко // Вісник Київського національного університету

- імені Тараса Шевченка. – 2010. – Вип. 118. – С.14–16. – (Серія : Економіка).
63. Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник / І. Є. Давидович. – К. : Центр учб. літ., 2008. – 320 с.
64. Данько М. С. Теоретико-методологічний аспект визначення трансакційних витрат / М. С. Данько // Економічна теорія. – 2007. – № 1. – С. 36–46.
65. Довбенко М. Теоретики працевлаштування / М. Довбенко // Вісник НАН України. – 2010. – № 12. – С.75–79.
66. Друри К. Управленческий и производственный учет : учеб. / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
67. Дюкарева Х. Л. Концептуальні основи побудови облікової системи центрів відповідальності суб'єктів господарювання / Х. Л. Дюкарева // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.6. – С. 159–168.
68. Ерроу К. Дж. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов / К. Дж. Ерроу // THESIS. – 1993. – Т. 1, вып. 2. – 66 с.
69. Євдокимов В. В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В. В. Євдокимов. – К., 2005. – 20 с.
70. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : моногр. / В. М. Жук. – К. : ННЦ «Ін-т аграр. екон.», 2012. – 454 с.
71. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография / В. Н. Жук. – К. : «Аграр. наука», 2013. – 408 с.
72. Жуковська Л. Е. Теорія організацій : навч. посіб. / Л. Е. Жуковська, Є. Г. Борисевич, Є. М. Стрельчук. – Одеса : ОНАЗ ім. О. С. Попова, 2011. – 148 с.
73. Завадський Й. С. Економічний словник / Й. С. Завадський, Т. В. Осовська, О. О. Юшкевич. – К. : Кондор, 2006. – 356 с.

74. Завгородній В. П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту / В. П. Завгородній. – К. : А. С. К., 1998. – 768 с.
75. Задорожний З. В. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку / З. В. Задорожний // Вісник ТНЕУ. – 2007. – № 1. – С. 62–71.
76. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р., № 996-XIV зі змінами та доповненнями
77. Замазій О. В. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання / О. В. Замазій // Научные труды ДонНТУ. – 2004. – Вып. 70. – С. 95–100. – (Серия: Экономическая).
78. Звенячкіна В. Ю. Особливості підходів до управління витратами на промислових підприємствах / В. Ю. Звенячкіна // Научные труды ДонНТУ. – 2008. – Вып. 33-2. – С.44–49. – (Серия: Экономическая).
79. Зіновчук В. Управління трансакційними витратами в агробізнесі / В. Зіновчук, О. Власенко // Management theory and studies for rural business and infrastructure development. – 2009. – № 17(2). – С. 157–168.
80. Інструкція по використанню Плану рахунків в Україні затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 лист. 1999 р., № 291 зі змінами та доповненнями
81. Іншаков О. В. Інституція – ключ до розуміння економічних інститутів / О. В. Іншаков, Д. П. Фролов // Економічна теорія. – 2011. – № 1. – С. 52–62.
82. Історія економічних учень : підруч. / [Л. Я. Корнійчук, Н. О. Татаренко, А. М. Поручник та ін.]; за ред. Л. Я. Корнійчук, Н. О. Татаренко. – К. : КНЕУ, 1999. – 564 с.
83. Іщенко Я. П. Особливості формування та обліку трансакційних витрат / Я. П. Іщенко // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 9. – С.63–68.
84. Камінська Т. Г. Обліково-інформаційна система управління кругооборотом капіталу / Т. Г. Камінська // Програма і матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених і студентів «Проблеми і перспективи розвитку фінансів, обліку і маркетингу в сучасному



середовищі» (Київ, 25–26 жовт. 2012 р.) – К. : НУХТ, 2012. – 265 с.

85. Канцуров О. О. Оцінка рівня трансакційних витрат економіки за даними бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / О. О. Канцуров. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3541>

86. Капучак І. О. Систематизація принципів організації обліку та складання фінансової звітності / І. О. Капучак, А. В. Хмелевська // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 2, т. 1. – С. 26–30.

87. Карпец О. В. Теория организации / О. В. Карпец. – Владивосток : Изд-во Дальневост. Ун-та, 2004. – 130 с.

88. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебн. для вузов / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 350 с.

89. Кириченко О. А. Управління трансакційними витратами суб'єктів господарської діяльності / О. А. Кириченко, І. А. Белоусова // Фінанси України. – 2010. – № 8. – С. 97–104.

90. Классики менеджмента / под ред. М. Уорента ; [пер. с англ. под ред. Ю. Н. Каптуревского]. – СПб. : Питер, 2001. – 1168 с.

91. Ковалев И. Н.. История экономики и экономических учений / И. Н. Ковалев. – М. : Феникс, 2008. – 416 с.

92. Коваленко Ю. М. Можливості і межі інституціоналізму як дослідницької програми / Ю. М. Коваленко // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – № 2. – С. 115–127.

93. Коваленко Г. С. Етапи внутрішнього аудиту в системі управління витратами підприємства / Г. С. Коваленко // Економіка Крима. – 2012. – № 2(39). – С. 189–192.

94. Ковальчук Т. М. Сучасна парадигма науки «економічний аналіз» / Т. М. Ковальчук // Економіка АПК. – 2006. – № 10. – С. 64–69.

95. Ковтун Т. В. Система внутрішнього контролю як невід'ємний елемент операційної системи підприємства / Т. В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6, т. 1. – С. 164–170.

96. Козаченко Г. В. Інституційна теорія: зміст, еволюція та сучасне застосування / Г. В. Козаченко, В. О. Пантюхін // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. – 2008. – № 20. – С. 23–28.

97. Козаченко Г. В. Оцінювання трансакційних витрат підприємства / Г. В. Козаченко, Г. А. Макухін // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 8. – С. 56–63.

98. Козаченко Г. В. Управління затратами підприємства: монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.

99. Копелюшников Р. Экономическая теория прав собственности: методология, основные понятия, круг проблем / Р. Копелюшников. – М. : Наука, 1990. – 412 с.

100. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: монографія / М. Д. Корінько. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.

101. Корнеева Т. А. Трансакционные и трансформационные издержки в системе функционирования консолидированных групп предприятий / Т. А. Корнеева // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С.131–135.

102. Коуз Р. Нобелевская лекция «Институциональная структура производства». Природа фирмы / Р. Коуз. М. : Дело, 2002. – 358 с.

103. Коуз Р. Фирма. Рынок. Право / Р. Коуз. – М. : Дело, 1993. – 192 с.

104. Коцупатрий М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки / М. Коцупатрий, У. Гуцаленко // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С.433–436.

105. Краткая биография и нобелевская лекция // Лауреаты Нобелевской премии по экономике: автобиографии, лекции, комментарии. – Т. 2. – 1983–1996. – СПб. : Наука, 2009. – С. 92–106.

106. Крупка Я. Д. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів: моногр. / Я. Д. Крупка,

А. Л. Романчук. – Чернівці : Місто, 2011. – 296 с.

107. Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / О. В. Крушельницька // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №1 (51). – С. 125–129. – (Серія : Економічні науки).

108. Кувалдина Т. Б. Теория и методология системы учета затрат, ориентированной на требования МСФО, в условиях динамичной рыночной среды : автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Т. Б. Кувалдина. – Орел, 2010. – 50 с.

109. Кузнецова С. А. Синергетичний розвиток управлінського обліку: підходи, принципи, трансформації / С. А. Кузнецова // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – №.1 – С. 131–137.

110. Кузнецова Т. В. Необходимость внедрения системы управленческого учета на украинских предприятиях / Т. В. Кузнецова, Т. Ю. Рашкевич // Вісник Донбаської державної машинобудівельної академії. – 2008. – № 3Е(14). – С. 250–253.

111. Кузьминов Я. За пределами рынка: институты управления транзакциями в сложном мире / Я. Кузьминов, М. Юдкевич // Вопросы экономики. – 2010. – № 1. – С. 82–98.

112. Кузьминов Я. И. Курс институциональной экономики: институты, сети, транзакционные издержки, контракты / Я. И. Кузьминов, К. А. Бендукидзе, М. М. Юдкевич. – М. : ГУ ВШЭ, 2006. – 442 с.

113. Кузьмінський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: підручник / А. М. Кузьмінський, В. П. Завгородній, В. В. Сопко; [під. ред. А. М. Кузьмінського]. – К. : Вища школа, 1993. – 223 с.

114. Лабынцев Н. Т. Транзакционные издержки и методика их учета / Н. Т. Лабынцев, А. Н. Паращенко // Учет и статистика. – 2011. – № 3[23]. – С. 5–10.

115. Лафта Дж. К. Теория организации : уч. пособ. / Дж. К. Лафта. – М. : ТК Велби : Проспект, 2003. – 196 с.

116. Левицька С. О. Методика організації та перспективи розвитку управлінського (внутрішньогосподарського) обліку / С. О. Левицька // Університетські наукові записки. – 2007. – № 3(23). – С. 245–253.
117. Левицька С. О. Організація обліку господарської діяльності підприємства / С. О. Левицька // Економічний аналіз. – 2010 – Вип. 6. – С. 174–177.
118. Липчук В. В. Маркетинговий аналіз: навч. посібник / В. В. Липчук. – К. : Академвидав, 2008. – 216 с.
119. Лисяк Л. В. Трансакційні витрати функціонування інституту бюджетної політики / Л. В. Лисяк // Фінанси України. – 2010. – № 2. – С. 27–35.
120. Литвиненко В. С. Класифікація трансакційних витрат для цілей побудови системи бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / В. С. Литвиненко. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2010\\_1/11\\_Litv.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/11_Litv.pdf)
121. Лопатников Л. И. Экономико-математический словарь / Л. И. Лопатников. – М. : АБФ, 1996. – 704 с. – (Словарь современной экономической науки).
122. Лучко М. Р. Основи управлінського обліку в зарубіжних країнах / М. Р. Лучко, В. М. Мариновський. – Тернопіль : Поліграфіст, 1992. – 24 с.
123. Лысенко Л. И. О сущности и классификации трансакционных издержек / Л. И. Лысенко, Е. И. Сухенко // Вісник СевДТУ. – 2008. – Вип. 92. – С. 134–138. – (Серія : Економіка і фінанси).
124. Макарчук Ф. Класифікація витрат ринків: управлінський аспект / Ф. Макарчук // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 116–118.
125. Максимова В. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні: синергетичний підхід / В. Ф. Максимова // Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. праць. Вип. 250, т. IV. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2009. – С. 52–58.
126. Матвеева О. Л. Экономический механизм функционирования

издержек в современной экономической системе : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.01 «Экономическая теория» / О. Л. Матвеева. – Чебоксары, 2008. – 23 с.

127. Матвієнко О. В. Основи інформаційного менеджменту : Навч. посіб. / О. В. Матвієнко. – К. : Центр навч. літ., 2004. – 128 с.

128. Медведев М. Ю. Экаунтология: компьютерный учет вместо бухгалтерского / М. Ю. Медведев. – М. : ДМК-Пресс, 2012. – 197 с.

129. Мельник В. М. Ревизия и контроль: учеб. пособие / В. М. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездин. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с.

130. Менар К. Экономика организаций / К. Менар. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 160 с.

131. Мескон М. Х. Основы менеджмента : учеб. / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури ; [Общ. ред. и вступ. ст. Л. И. Евенко]. – 3-е изд. – М. : Дело, 2000. – 704 с.

132. Микитюк П. П. Інноваційний менеджмент : навч. посіб. / П. П. Микитюк. – Тернопіль : Екон. думка, 2006. – 295 с.

133. Милошик В. І. Проблеми визначення трансакційних витрат / В. І. Милошик // Наукові записи. Т. 18. Економічні науки : зб. наук. праць націон. ун-ту «Києво-Моги́л. акад.». – К. : Києво-Моги́л. акад., 2000. – С. 46–50.

134. Мильнер Б. З. Теория организации: Учебник / Б. З. Мильнер. – [2-е изд., перераб. и дополн]. – М. : Инфра-М, 2000. – 480 с.

135. Мічені Нобелем: вертикальний інтегратор Олівер Вільямсон [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/04/2/231738/>

136. Міщенко А. П. Стратегічне управління: навч. посібник / А. П. Міщенко. – К. : ЦУЛ, 2004. – 336 с.

137. Мних Є. В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. В. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 55–61.

138. Мошковська О. А. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку / О. А. Мошковська // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 12(138). – С. 151–159/

139. Нападовська Л. В. Управлінський облік: моногр. / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.

140. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.

141. Нападовська Л. В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 50–62.

142. Нестеренко О. П. Вплив сучасної інституційної теорії на розвиток економічної науки / О. П. Нестеренко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць. Т. 11. Держ. вищ. навч. закл. «Укр. акад. банків. справи Нац. банку України». – Суми, 2004. – С. 138–146.

143. Николаева С. А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике / С. А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1. – С. 16–21; 1996. – № 2. – С. 47–50; 1996. – № 3. – С. 47–51.

144. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт. – К. : Основи, 2000. – 198 с.

145. Ночовна Ю. О. Сутність управлінського обліку: процесно-функціональний та системний підходи / Ю. О. Ночовна // Зб. наук. праць Кіровоградського національного технічного університету: економічні науки. – 2010. – Вип. 18, ч. II. – С. 159–166.

146. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013 р.

147. Олсон М. Логика коллективных действий. Общественные блага и теория групп / М. Олсон. – М. : Фонд экон. инициативы, 1995. – 512 с.

148. Осовська Г. В. Основи менеджменту : навч. посіб. / Г. В. Осовська, О. А. Осовський. – К. : Кондор, 2006. – 664 с.

149. Палтерович В. М. Институциональные ловушки и экономические реформы / В. М. Палтерович // Экономика и математические методы. – 1999. – № 2. – С. 3–20.

150. Панженская И. Г. Методика учета транзакционных издержек / И. Г. Панженская // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 19. – С.62–64.

151. Панженская И. Г. Методическое обеспечение финансового и управленческого учета транзакционных издержек / И. Г. Панженская // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2009. – № 1. – С.91–98. – (Серия 5 : Экономика).

152. Панков В. А. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства : навч. посіб. / В. А. Панков, С. Я. Єлецьких, Н. М. Михайличенко. – К. : Центр учб. літ., 2007. – 112 с.

153. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: моногр. / Г. О. Партин. – К. : Вид-во УБСНБУ, 2008. – 219 с.

154. Петруня Ю. Є. Прийняття управлінських рішень : навч. посіб. / Ю. Є. Петруня, В. Б. Говоруха, Б. В. Літовченко ; [за ред. Ю. Є. Петруні]. – 2-ге вид. – К. : Центр учб. літ., 2011. – 216 с.

155. Пилипів Н. І. Організаційно-технологічні особливості побудови управлінського обліку виробничих витрат на деревообробних підприємствах [Електронний ресурс] / Н. І. Пилипів, Ю. В. Максимів. – Режим доступу: [http://kapitanvova.ucoz.ua/\\_ld/3/372\\_17.pdf](http://kapitanvova.ucoz.ua/_ld/3/372_17.pdf)

156. Писаренко Т. М. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення / Т. М. Писаренко, Н. А. Букало // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1, т. 2. – С. 136–140.

157. Питерс Т. В поисках совершенства. Уроки самых успешных компаний Америки / Том Питерс, Роберт Уотерман мл. – М. : Альпина Паблишер, 2011. – 528 с.

158. Плотнікова О. С. Транзакционные издержки торговых организаци / О. С. Плотнікова // Вестник ВГУ. – 2010. – № 1. – С. 87–92. – (Серия :

Экономика и управление).

159. Попова Л. В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, И. А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2005. – № 3. – С. 8–12.

160. Предко І. Ю. Управлінський облік в умовах диверсифікації / І. Ю. Предко // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 3(49). – С. 152–155.

161. Прокопович Л. Б. Центр відповідальності та облік витрат / Л. Б. Прокопович // Наукові праці. Економічні науки. – 2001. – № 9. – С. 39–41.

162. Пустовійт Р. Теоретичний аналіз процесу інституціоналізації в постсоціалістичних економіках / Р. Пустовійт, М. Овчарук // Економіка України. – 2008. – № 6. – С. 14–26.

163. Пустовійт Р. Ф. Трансакційні витрати в трансформаційній і посттрансформаційній економіці України / Р. Ф. Пустовійт // Філософія фінансової цивілізації: людина у світі грошей : зб. наук. праць / [відп. секретар З. Е. Скринник]. – К. : УБС НБУ, 2013. – С. 85–96.

164. Пустовійт Р. Ф. Трансакційні витрати: теоретичні концепції та емпіричний аналіз / Р. Ф. Пустовійт // Економіст. – 2004. – № 10. – С. 26–29.

165. Пушкар М. С. Розробка системи обліку: навч. посіб. / М. С. Пушкар – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с.

166. Пушкар М. С. Контролінг: інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: моногр. / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.

167. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334с.

168. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.

169. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Екон. думка, 1999. – 422 с.



170. Пушкар М. С. Управлінський облік / М. С. Пушкар. – Тернопіль : «Поліграфіст» ЛТД, 1995. – 164 с.
171. Пушкар М. С. Філософія обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.
172. Пшенична А. Ж. Аудит: навч. посіб. / А. Ж. Пшенична. – К. : Центр учб. літ., 2008. – 320 с.
173. Радаев В. В. Российский бизнес: структура транснакционных издержек / В. В. Радаев // Общество и реформы. – 1999. – № 6. – С. 5–19.
174. Робертсон Дж. Аудит. / Дж. Робертсон. – М. : Контакт, 1993. – 496 с.
175. Рогатенюк Э. В. Анализ базовых концепций управления затратами предприятия / Э. В. Рогатенюк, Р. В. Стифонова // Экономика Крыма. – 2011. – № 1(43). – С. 325–329.
176. Рожелюк В. М. Проблеми та перспективи організації управлінського обліку в Україні / В. М. Рожелюк // Наукові записки ТНПУ ім. В. Гнатюка. – 2008. – Вип. 22. – С. 174–179. – (Серія: Економіка).
177. Романенко М. О. Кількісний аналіз діяльності персоналу / М. О. Романенко // Економічний часопис XXI. – 2011. – № 1-2. – С. 66–69.
178. Романчук А. Л. Наукові засади побудови системи управління за сферами відповідальності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів / А. Л. Романчук // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2009. – Вип. IV. – С. 257–266. – (Економічні науки).
179. Романчук А. Л. Принципи виділення сфер відповідальності на вітчизняних підприємствах [Електронний ресурс] / А. Л. Романчук. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/21\\_DSN\\_2012/Economics/7\\_114839.doc.htm](http://www.rusnauka.com/21_DSN_2012/Economics/7_114839.doc.htm)
180. Романчук А. Л. Сфери відповідальності та місця виникнення витрат: сутність та відмінності [Електронний ресурс] / А. Л. Романчук. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/22\\_PNR\\_2012/Economics/7\\_114910.doc.htm](http://www.rusnauka.com/22_PNR_2012/Economics/7_114910.doc.htm)

181. Рудницький В. Еволюція управлінського обліку та сучасні концепції його розвитку / В. Рудницький, Т. Рудницький // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С.24–27.

182. Садовська І. Б. Концепції управлінського обліку в процесі його еволюційного розвитку / І. Б. Садовська // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 149–151.

183. Садовська І. Б. Напрямки системного підходу до організації управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах / І. Б. Садовська // Економічні науки: зб. наук. праць Луцьк. нац. техн. ун-ту. – 2007. – Вип. 4(16). – С. 109–116. – (Серія : Облік і фінанси).

184. Садовська І. Б. Облік трансакційних витрат: наукові погляди / І. Б. Садовська // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : тези доп. Всеукр. наук.-практ. конф. (Чернігів, 25–26 жовт. 2013 р.).– Чернігів : Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. – С. 14–15.

185. Садовська І. Б. Розвиток діагностичної функції управлінського обліку // І. Б. Садовська // Технический прогресс и эффективность производства. – 2009. – № 36. – С. 163–171.

186. Садовська І. Б. Сутність та класифікація трансакційних витрат як об'єкта обліку / І. Б. Садовська // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. – 2009. – № 27. – С. 116–119.

187. Сапожникова Н. Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности: автореф. дис. на соискание уч. ступени докт. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н. Г. Сапожникова. – Воронеж, 2009. – 48 с.

188. Сараева И. Н. Проблемы оценки уровня трансакционных издержек в предпринимательском секторе экономики Украины / И. Н. Сараева // Научные труды. – 2006. – Вып. 103-2. – С. 153–159. – (Серия: Экономическая).

189. Склярук Т. В. Дослідження факторів трансакційних витрат у взаємовідносинах суб'єктів ринку / Т. В. Склярук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.9. – С. 260–261.
190. Скрипник М. І. Інноваційна підготовка фахівців з обліку та аудиту в умовах використання сучасних інформаційних технологій / М. І. Скрипник, М. М. Матюха // Вісник КНУТД. – 2014. – Темат. вип. – С. 261–265.
191. Словник-довідник правових, політологічних, соціологічних та економічних термінів : навч. посіб. / [уклад.: І. П. Байрак, В. К. Збарський, О. В. Грабовський, В. І. Курило, Л. І. Курило. – К. : Міленіум, 2008. – 296 с.
192. Сльозко Т. М. Організація обліку : навч. посіб. / Т. М. Сльозко. – К. : Центр учб. літ., 2008. – 224 с.
193. Сльозко Т.М. Розвиток бухгалтерського обліку в інституційному середовищі / Т. М. Сльозко // Вісник КНТЕУ. – 2012. – № 3. – С. 84–93.
194. Смоляр Л. Г. Знання як стратегічний ресурс сучасного підприємства / Л. Г. Смоляр, Н. В. Коба // Проблеми економіки та управління. – 2008. – № 628. – С. 641–647.
195. Советский энциклопедический словарь / [научно-редакционный совет: А.М.Прохоров и др.]. – М. : Сов. энцикл., 1981. – 1600 с.
196. Современный экономический словарь / [сост. Б. А. Райзберга]. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 607 с.
197. Соколов А. Ю. Концепция трансакционных и трансформационных затрат в системе управленческого учета / А. Ю. Соколов // Вестник КГФЭИ. – 2006. – № 3(4) – С. 12–15.
198. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
199. Стеців І. І. Економічний аналіз в інформаційній системі менеджменту підприємства / І. І. Стеців, Р. І. Стеців // Міжвідомчий науково-технічний збірник. – 2003. – Вип. 28. – С. 148–151.
200. Стратегии бизнеса : аналит. справоч. / [сост. Г. Б. Клейнера]. – М. :

КОНСЭКО, 1998. – 612 с.

201. Сухарев О. С. Институциональная теория и экономическая политика: к новой теории передаточного механизма в макроэкономике. Кн. 1./ О. С. Сухарев. – М., 2007. – 252 с.

202. Тарасенко О. В. Фактори, що впливають на рівень трансакційних витрат / О. В. Тарасенко // Научные труды ДонНТУ. – 2007. – Вып. 31-1. – С. 120–125. – (Серия: Экономическая).

203. Тарнавська Н. П. Менеджмент: теорія та практика: підручник для вузів / Н. П. Тарнавська, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 1997. – 456 с.

204. Терлецька Н. М. Модель організації як елемент механізму координації її діяльності / Н. М. Терлецька, В. В. Іванюк // Вісник ЧТЕІ. – 2012. – Вип. І(45). – С. 262–267. – (Економічні науки).

205. Тимофіїв С. В. Уточнення суті категорії «трансакційні витрати» в сучасній економічній науці / С. В. Тимофіїв // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2013. – Вип. 12. – С. 32–36. – (Серія : Економіка і менеджмент).

206. Тітаренко Г. Б. Управлінський облік в організації аграрних корпорацій / Г. Б. Тітаренко // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 3(49). – С. 191–195.

207. Ткач А. А. Институціональна економіка. Нова інституціональна економічна теорія : навч. посіб. / А. А. Ткач. – К. : Центр учб. літ., 2007. – 304 с.

208. Уильямсон О. Экономические институты капитализма. Фирмы, рынки и отношенческая контракция / О. Уильямсон. – Спб. : Лениздат, 1996. – 702 с.

209. Укіс Ю. О. Трансакційні витрати в інформаційній економіці / Ю. О. Укіс // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2009. – № 26. – С. 210–212.

210. Управленческий учет / [Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Марк С. ]. – 3-те изд. – М. : Вильямс, 2005. – 878 с.

211. Управленческий учет / [под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила]. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
212. Управленческий учет: учеб. пособ. / [под ред. А. Д. Шереметова]. – М. : РБК-Пресс, 1999. – 512 с.
213. Фишер Т. М. Координация управления качеством в свете теории трансакционных издержек [Электронный ресурс] / Т. М. Фишер. – Режим доступа : <http://www.ptpu.ru>.
214. Фролова Л. В. Управління витратами обігу торговельних підприємств на основі компетентнісного підходу: моногр. / Л. В. Фролова, О. С. Кравченко; Донецьк. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : Вебер, 2009. – 223 с.
215. Функционально-стоимостный анализ издержек Ф94 производства / [под ред. Б. И. Майданчика]. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 271 с.
216. Хірний В. Г. Співвідношення категорії «організація» та «управління» пенітенціарною системою України / В. Г. Хірний // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 770–775.
217. Ходзицька В. В. Шляхи реформування управлінського обліку в Україні відповідно до міжнародних вимог / В. В. Ходзицька // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 5. – С. 67–68.
218. Хоптинський Ю. Организационные аспекты бухгалтерского учета / Ю. Хоптинський // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 4. – С. 36–39.
219. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; [пер. с англ. Я. В. Соколов]. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 416 с. : ил.
220. Цюцюра С. В. Теоретичні основи та сутність управлінських рішень. Моделі прийняття управлінських рішень / С. В. Цюцюра, О. В. Криворучко, М. І. Цюцюра // Управління розвитком складних систем. – 2012. – Вип. 9. – С. 50–58.
221. Цюцюра С. В. Математична постановка задачі оптимізації складу множини робіт проекту при плануванні проектів модернізації /

С. В. Цюцюра, М. І. Цюцюра // Управління проектами та розвиток виробництва – 2008. – № 1 (25). – С. 36–41.

222. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л. А. Чайковская – Москва, 2007. – 57 с.

223. Чухно А. А. Сучасні економічні теорії : підруч. / А. А. Чухно, П. І. Юхименко, П. М. Леоненко; [за ред. А. А. Чухна]. – К. : Знання, 2007. – 514 с.

224. Шапорева Е. С. Особенности учета трансакционных издержек при заключении договоров на оказание услуг в атомной энергетике / Е. С. Шапорева // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2009. – 3(53). – С. 95–98.

225. Шапошников А. А. Классификационные модели в бухгалтерском учете / А. А. Шапочников. – М. : Финансы и статистика, 1982. – 144 с.

226. Шаститко А. Новая институциональная экономическая теория / А. Шаститко. – М.: Экон. фак-т МГУ : ТЕИС, 2002. – 591 с.

227. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В. Г. Швець. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.

228. Шевченко Л. С. Логіка найманої праці в термінах трансакційних витрат / Л. С. Шевченко // Вісник Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого. – 2010. – № 2.– С. 47–57.

229. Шепеленко О. В. Тіньова економіка та її легалізація в Україні [Електронний ресурс] / О. В. Шепеленко. – Режим доступу : [http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk\\_vydannya/v7CjXC.pdf](http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/v7CjXC.pdf).

230. Шепеленко О. В. Трансакционные издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики : монография / О. В. Шепеленко ; МОН Украины, Донецк. нац. ун-т экономики и торговли им. М. Туган-Барановского. – Донецк, 2007. – 360 с.

231. Шершньова З. Є. Стратегічне управління : підруч. /

З. Є. Шершньова. – [2-ге вид., переробл. і доповн]. – К. : КНЕУ, 2004. – 699 с.

232. Шигун М. М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / М. М. Шигун. – К., 2010. – 36 с.

233. Шигун М. М. Бухгалтерський облік трансакційних витрат: проблеми визначення поняття і класифікації / М. М. Шигун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – Вип. 2(14). – С. 224–234. – (Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз).

234. Шигун М. М. Методичні підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат / М. М. Шигун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – Вип. 3(15). – С. 30–35. – (Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз).

235. Шпак В. А. Концептуальна модель організації системи бухгалтерського обліку / В. А. Шпак // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 36. – С. 450–453. – (Серія : Економічна).

236. Шпикуляк О. Г. Концептуальні аспекти позиціонування рольових характеристик економічних інституцій та інститутів у методології наукового дискурсу / О. Г. Шпикуляк // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – № 1(56). – С. 13–21. – (Серія : Економічні науки).

237. Шумпетер Й. Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия / Й. Шумпетер ; [предисл. В. С. Автономова]. – М. : ЭКСМО, 2007. – 864 с.

238. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты / Т. Эггертссон. – М. : Дело, 2001. – 408 с.

239. Экономико-математический энциклопедический словарь / [гл. ред. В. И. Данилов-Данильян]. – М. : Большая Рос. энцикл. : ИНФРА-М, 2003. – 688 с.

240. Энтони Р. Учёт: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис; [пер. с англ. под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова]. – 2-е изд., стереотип. – М. :

Финансы и статистика, 1996. – 560 с.

241. Ющак Ж. М. Внутрішній контроль трансакційних витрат в системі управління: організаційно-методичне забезпечення / Ж. М. Ющак // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 540–543.

242. Ющак Ж. М. Методичні підходи до відображення трансакційних витрат у системі бухгалтерського обліку / Ж. М. Ющак // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – № 1(10). – С. 275–279.

243. Ющак Ж. М. Трансакційні витрати договірною процесу: облікове відображення / Ж. М. Ющак // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2(52). – С. 219–221.

244. Ющак Ж. М. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі: XXI століття – нове уявлення майбутнього / Ж. М. Ющак, С.І.Мельник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – Вип. 1 (13). – С. 155–163. – (Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз).

245. Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах / А. І. Ясінська // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2007. – С. 357-360. – (Серія: Логістика).

246. SWOT-аналіз – основа формування маркетингових стратегій : навч. посіб. / за ред. Л. В. Балабанової. – [2-ге вид., виправл. і допов.]. – К. : Знання, 2005. – 301 с.

247. Adler N. J. International dimensions of organizational behavior / Nancy J. Adler. – Boston, Mass. : Kent Pub. Co., 1986. – 242 p.

248. Argyris C. Reasoning, learning, and action: individual and organizational / Chris Argyris. – San Francisco : Jossey-Bass, 1982. – 499 p.

249. Barnard C. I. Organization and management / Chester I. Barnard. – Cambridge : Harvard University Press, 1948. – 244 p.

250. Bartlett C. A. Managing across borders: the transnational solution / Christopher A. Bartlett, Sumantra Ghoshal. – Boston, Mass : Harvard Business School Press, 1989. – 274 p.



251. Burns T. The Management of Innovation / Tom Burns, G. M. Stalker. – London : Oxford University Press, 1994. – 269 p.
252. Carl J. Dahlman The Problem Of Externality / Journal of Law and Economics. – 1979. – Vol. 22, No. 1 (April). – P. 141–162.
253. Chamberlin E. The theory of monopolistic competition; a re-orientation of the theory of value / Edward Chamberlin. – Cambridge : Harvard university press, 1936. – 225 p.
254. Clark J. M. Business Acceleration and the Law of Demand; A Technical Factor in Economic Cycles / J. M. Clark // The Journal of Political Economy. – 1913. – Vol. 25. – P. 217–235.
255. Coase R. H. The Nature of the firm : origins, evolution, and development / R. H. Coase, Oliver E. Williamson, Sidney G. Winter. – New York : Oxford University Press, 1991. – 235 p.
256. Coase Ronald H. The Problem of Social Cost / Ronald H. Coase // Journal of Law and Economics. – 1960. – Vol. 3. – Oct. – P. 1–44.
257. Commons J. Institutional Economics / J. Commons // American Economic Review. – 1931. – Vol. 21. – P. 648–657.
258. Commons J. Institutional economics; its place in political economy / J. Commons. – New York : Macmillan, 1934. – 921 p.
259. Commons J. Legal foundations of capitalism / J. Commons. – New York : Macmillan, 1924. – 394 p.
260. Commons J. The Distribution of Wealth / J. Commons. – New York and London : Macmillan and co., 1893. – 258 p.
261. Commons J. The economics of collective action / J. Commons, Kenneth H. Parson. – New York : Macmillan, 1950. – 414 p.
262. Crozier M. Le phénomène bureaucratique / Michel Crozier. – Paris : Editions du Seuil, 1963. – 413 p.
263. Diamond P. A. A model of price adjustment / P. A. Diamond // Journal of Economic Theory. – 1971. – № 3. – P. 156–168.
264. E. Ostrom. Governing the commons: The evolution of institutions for

collective action / Elinor Ostrom. – New York : Cambridge University Press, 1990.  
– P. 349–352.

265. Hamilton W. Institution / W. Hamilton // Encyclopedia of the Social Sciences. – 1932. – Vol. 73, № 4. – P. 560–595.

266. Hayek F. Economics and Knowledge / F. Hayek // *Economica*. – 1937.  
– February. – P. 33–54.

267. Hilton R. W., Maher M. W., Selto F. H. Cost Management. Strategies for Business Decisions. / R. W. Hilton, M. W. Maher, F. H. Selto. – Irwin McGraw-Hill, 2000.

268. Hofstede G. Cultures and Organizations: Software of the Mind / Geert Hofstede. – New York: McGraw-Hill, 1991. – 279 p.

269. Jones G. R., Hill C. W. Transaction Costs Analysis of Strategy-Structure Choice / G. R. Jones, C. W. Hill. *Strategic Management Journal* – 1988.  
– Vol. 9. – p. 160

270. Lawrence P. R. Organization and environment; managing differentiation and integration / Paul R. Lawrence, Jay W. Lorsch. – Homewood, Ill. : R. D. Irwin, 1969. – 279 p.

271. Milgrom P., Roberts J. Bargaining costs and the organization of economic activity / P. Milgrom, J. Roberts. – Cambridge, 1990. – 34 p.

272. Mitchell W. C. The Backward Art of Spending Money and Other Essays / Mitchell W. C. – New York and London : McGraw-Hill book company inc., 1937. – 421 p.

273. Mortensen D. T. Job search and labor market analysis // O. Ashenfelter, R. Layard (eds). *Handbook of Labor Economics*. Edition 1. – Amsterdam: North-Holland, 1987. – Vol. 2. – Chapter 15. – P. 849–919.

274. Pissarides C. Job search and the functioning of labor markets // C. Pissarides, D. Carline, W. Siebert, P. Sloane (eds) / *Labor Economics*. – London : Longman, 1985. – P. 159–185.

275. Robinson Joan. The economics of imperfect competition / Joan Robinson. – London : Macmillan and Co., Ltd, 1934. – 352 p.

276. Stigler G. J. The theory of competitive price / George J. Stigler. – New York : The Macmilland company, 1946. – 197 p.
277. Veber M. The theory of social and economic organization / M. Veber ; [translated by A.M. Henderson and Talcott Parsons] ; edited with an introd. by Talcott Parsons. – New York: Free Press, 1968. – 436 p.
278. Veblen T. The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays / T. Veblen. – N.Y. : Huesch, 1919. – 340 p.
279. Veblen Thorstein. Leisure Class, An Economic Study of Institutions / Thorstein Veblen. – N.Y. : Macmillan, 1899. – 244 p.
280. Veblen Thorstein. The Engineers and the Price System, / Thorstein Veblen. – N.Y. : B. W. Huebsch, Inc., 1921. – 169 p.
281. Veblen Thorstein. The Theory of Business Enterprise / Thorstein Veblen. – N.Y. : Charles Scribner's Sons, 1904. – 400 p.
282. Woodward J. Industrial organization: behaviour and control / Joan Woodward. – London: Oxford University Press, 1970. – 262 p.
283. Woodward J. Industrial organization: theory and practice / Joan Woodward. – London : Oxford University Press, 1965. – 281 p.
284. [http://nobelprize.org/nobel\\_prizes/economics/laureates/2010/press](http://nobelprize.org/nobel_prizes/economics/laureates/2010/press)
285. [http://www.mnau.edu.ua/files/02\\_02\\_01\\_01/methodical-work/2009-vyshnevskya-omea-ch1.pdf](http://www.mnau.edu.ua/files/02_02_01_01/methodical-work/2009-vyshnevskya-omea-ch1.pdf)

## Основні характеристики десяти шкіл стратегічного менеджменту

№	Школи стратегій	Процес	1. Основні напрямки 2. Базова дисципліна	3. Ідея 4. Ключові слова	5. Стратегія 6. Базовий процес 7. Зміни	8. Основні діючі особи
1	2	3	4	5	6	7
1	Дизайну	Осмислення	1. Відсутня, дизайн вжито як метафору. 2. Прихильники, викладачі і прихильники теорії лідерства.	3. Відповідність. 4. Узгодженість, конкурентні переваги, формулювання.	5. Унікальні, задані планові перспективи 6. Неформальний, продуманий. 7. Епізодичні, суттєві	Керівник
2	Планування	Формальний	1. Деякий зв'язок з інженерним, плануванням, теорією, системи кібернетики. 2. Менеджери	3. Формалізація програмування, бюджетування, плани, графіки, дії	5. Плани поділяються на субстратегії і програми. 6. Формальні поділяються на компоненти. 7. Періодичні, поступові	Спеціалісти з планування
3	Позиціонування	Аналітичний	1. Галузева організація, військова історія 2. Менеджери	3. Аналіз 4. Стратегічні групи, конкурентний аналіз, бізнес-портфелі, крива досвіду	5. Заплановані позиції, хитрі прийоми. 6. Аналітичні системи. 7. Часткові і часті.	Аналітик
4	Підприємництва	Передбачення	1. Відсутня, в деякій мірі використовує економіку. 2. Представники малого бізнесу	3. Передбачення. 4. Передбачення, сміливий хід	5. Особовий унікальний погляд. 6. На основі передбачення, інтуїції. 7. Рідко, революційні	Лідер
5	Когнітивна	Ментальний	1. Психологія. 2. Прихильники інформаційних систем	3. Фрейми. 4. Концепція, схема, карта інтерпретація	5. Інтелектуальний погляд. 6. Інтелектуальний. 7. Рідкісні.	Розум

## Продовження додатка А

6	Навчання	Розвитку	1. Відсутня теорія хаосу. 2. Схильність до експериментів.	3. Навчання. 4. Неочікувана стратегія, підприємництво, ризик.	5. Взірці та схеми дій. 6. Неформальні, неорганізовані. 7. Безпосередні, поступові	Той, хто навчиться
7	Влади	Переговорний	1. Політичні науки. 2. Політика	3. Оволодіння. 4. Колективна стратегія, зацікавлені групи, альянс	5. Політичні взірці, схеми дій. 6. Конфліктний, агресивний. 7. Часті, часткові.	Хто має владу
8	Культури	Колективний	1. Антропологія. 2. Прихильність до суспільних цінностей.	3. Об'єднання. 4. Цінності переконання, міфи, ідеологія, символізм.	5. Колективна, перспективна, унікальна. 6. Ідеологічний, не свободний. 7. Рідкісні.	Колектив
9	Зовнішнього середовища	Реактивний	1. Біологія, політична соціологія. 2. Теоретики організації, екологи.	3. Подолання. 4. Адаптація, еволюція, ситуаційні фактори, ніша, відбір.	5. Основні позиції. 6. Плановий, залежить від оточення. 7. Рідкісні та суттєві.	Оточення
10	Конфігурації	Трансформаційний	1. Історія. 2. Провідники перемін, генерали затори, інтегратори.	3. Інтеграція, трансформація. 4. Конфігурація, архетип, період, стадія, життєвий цикл, трансформація, реструктуризація	5. Будь-які у уже перерахованих. 6. Інтеграційний, випадковий, упорядкований. 7. Рідкісні і революційні.	Будь-хто перерахований раніше

*Підходи різних авторів до розкриття сутності  
поняття «управлінський облік»*

№	Автор	Визначення
1	Американська асоціація бухгалтерів [139]	Управлінський облік – це процес ідентифікації інформації, обчислення і оцінки показників та надання користувачам для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень
2	Э.А. Аткинсон [210]	Управлінський облік – це процес неперервного удосконалення планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової та нефінансової інформації, який спрямовує дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації
3	Р.Гаррісон [121]	Управлінський облік – це підсистема обліку, пов'язана із забезпеченням менеджерів інформацією для використання в плануванні, контрольних діях і для прийняття рішень
4	К.Друри [66]	Управлінський облік – це надання особам в самій організації інформації, на основі якої вони приймають більш обґрунтовані рішення і підвищують ефективність і продуктивність поточних операцій
5	Р.Ентоні і Дж. Ріса [170]	Управлінський облік – це процес у рамках організації, який забезпечує управлінський апарат організації інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації
6	Ч.Т.Хорнгрен Дж.Фостер [217]	Управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами
7	С.А.Ніколаєва [143]	Управлінський облік – це система обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати і результати господарської діяльності в розрізі необхідних для управління об'єктів, оперативного прийняття на їх основі цільових рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства
8	А.Д.Шереметов [212]	Управлінський облік – це підсистема, яка в межах однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації
9	Т.П.Карпова [88]	Управлінський облік – це інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства
10	Т.Карпова С.Ніколаєва [145]	Управлінський облік – це цілісна (інтегрована) система обліку, планування, контролю і аналізу витрат, дані якої використовуються для прийняття управлінських рішень
11	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [76]	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством
12	Ф.Ф.Бутинець [43]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для аналізу, планування, оцінки та контролю всередині підприємства
13	П.М. Гарасим, Г.П.Журавель, Я. П. Хомин [52]	Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтеграції та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства
14	З.В.Задорожний [75]	Управлінський облік – це процес збору та обробки інформації для планування, прогнозування, аналізу, контролю і прийняття управлінських рішень з питань планових та фактичних затрат, доходів і фінансових результатів від всіх видів діяльності в розрізі структурних підрозділів, відповідальних осіб, окремих видів продукції (робіт, послуг) та інших сегментів внутрішніх користувачів.

## Продовження додатку Б

15	С.Ф.Голов [56]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для аналізу, планування, оцінки та контролю всередині підприємства
16	С.Ф. Голов В.І. Єфіменко [57]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів
17	С.О.Левицька [116]	Управлінський облік – окремим елементом менеджменту діяльності, який в основі своїй використовує інформацію внутрішньогосподарського обліку і показники фінансової звітності в цілому
18	М.Р. Лучко, В.М. Мариновський [122]	Управлінський облік – це процес підготовки облікової інформації про діяльність господарських підприємств (організацій), користувачами якої можуть бути будь-хто і яка необхідна менеджеру для планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень
19	Л.В. Нападівська [140]	Управлінський облік – це інтегрована система підготовки й забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю й прийняття управлінських рішень
20	Л.В. Нападівська [139]	Управлінський облік – це економічна система, пов'язана з підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної і фінансової діяльності, яка дозволяє розробляти та в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні і стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством
21	В.А.Панков, С.Я. Слезьких Н.М.Михайличенко [152]	Управлінський облік – це підсистема контролінгу, побудована на засадах бухгалтерського обліку, але з урахуванням специфіки конкретного підприємства, головне завдання якої полягає в забезпеченні керівного апарату підприємства релевантною, своєчасною і повною інформацією, яка слугує для прийняття управлінських рішень, використовується під час планування, контролю й аналізу процесів фінансово-господарської діяльності підприємства.
22	М.С.Пушкар [168]	Управлінський облік – є окремою підсистемою обліку, яка пов'язана з деталізацією витрат на виробництво та калькулюванням собівартості продукції в такому розрізі, який задовольняє систему управління.
23	В.Г.Швець [227]	Управлінський облік – це процес підготовки інформації, необхідної для потреб внутрішнього менеджменту, поточної виробничої діяльності підприємства, що здійснюється для формування показників усередині підприємства за сферами відповідальності
24	Л. Гнилицька [54]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування і контролю виробничих ситуацій та оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації
25	Т.В. Кузнецова, Т.Ю.Рашкевич [110]	Управлінський облік – це система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління діяльністю, цілю якого є отримання детальної, достовірної інформації про доходи і витрати як по підприємству в цілому, так і по окремим його ланках.
26	В.Рожелюк [176]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю підприємницької діяльності підприємства.







Аналіз видів трансакційних витрат на  
ВАТ «Бережанський цегельний завод «Керамік»

Вид трансакційних витрат	2012	2013	2014	Відхилення			
				2013 до 2012		2014 до 2013	
				(+,-)	%	(+,-)	%
<b>Витрати пошуку інформаційних джерел та їх обробка:</b>	<b>51008</b>	<b>51565</b>	<b>42213</b>	<b>557</b>	<b>1,09</b>	<b>-9352</b>	<b>-18,14</b>
Послуги зв'язку	1334	1206	967	-128	-9,60	-239	-19,82
перекладацькі витрати	2768	1832	1149	-936	-33,82	-683	-37,28
Рекламні послуги	18943	17691	15372	-1252	-6,61	-2319	-13,11
Витрати на відрядження	27963	30836	24725	2873	10,27	-6111	-19,82
<b>Переговорні та контрактні витрати:</b>	<b>35886</b>	<b>35676</b>	<b>29610</b>	<b>-210</b>	<b>-0,59</b>	<b>-6066</b>	<b>-17,00</b>
Послуги зв'язку	1439	1147	1062	-292	-20,29	-85	-7,41
Комісійні банку	4691	3976	3194	-715	-15,24	-782	-19,67
поштові витрати	1137	1089	872	-48	-4,22	-217	-19,93
Інформаційно-консультаційні послуги	23946	25137	20718	1191	4,97	-4419	-17,58
нотаріальні послуги	4673	4327	3764	-346	-7,40	-563	-13,01
<b>Витрати вимірювання:</b>	<b>12378</b>	<b>13663</b>	<b>10148</b>	<b>1285</b>	<b>10,38</b>	<b>-3515</b>	<b>-25,73</b>
консультаційні послуги	3917	3829	2976	-88	-2,25	-853	-22,28
послуги навчання та атестації	8461	9834	7172	1373	16,23	-2662	-27,07
<b>Витрати захисту прав власності та специфікації:</b>	<b>19240</b>	<b>20093</b>	<b>16261</b>	<b>853</b>	<b>4,43</b>	<b>-3832</b>	<b>-19,07</b>
витрати на сертифікацію продукції	9621	10783	8134	1162	12,08	-2649	-24,57
консультаційні послуги	5937	6014	5196	77	1,30	-818	-13,60
витрати від штрафів і неустойок	3682	3296	2931	-386	-10,48	-365	-11,07

## Аналіз видів трансакційних витрат на ТзОВ «Солонсько»

Вид трансакційних витрат	2012	2013	2014	Відхилення			
				2013 до 2012		2014 до 2013	
				(+,-)	%	(+,-)	%
<b>Витрати пошуку інформаційних джерел та їх обробка:</b>	<b>51967</b>	<b>62206</b>	<b>56497</b>	<b>10239</b>	<b>19,70</b>	<b>-5709</b>	<b>-9,18</b>
Послуги зв'язку	1492	1728	1924	236	15,82	196	11,34
перекладацькі витрати	5317	6924	4927	1607	30,22	-1997	-28,84
Рекламні послуги	14691	18627	12819	3936	26,79	-5808	-31,18
Витрати на відрядження	30467	34927	36827	4460	14,64	1900	5,44
<b>Переговорні та контрактні витрати:</b>	<b>55142</b>	<b>63222</b>	<b>54271</b>	<b>8080</b>	<b>14,65</b>	<b>-8951</b>	<b>-14,16</b>
Послуги зв'язку	1682	2017	1764	335	19,92	-253	-12,54
Комісійні банку	5937	6827	6147	890	14,99	-680	-9,96
поштові витрати	1348	1527	1492	179	13,28	-35	-2,29
Інформаційно-консультаційні послуги	34927	37924	31284	2997	8,58	-6640	-17,51
нотаріальні послуги	11248	14927	13584	3679	32,71	-1343	-9,00
<b>Витрати вимірювання:</b>	<b>26351</b>	<b>31455</b>	<b>22633</b>	<b>5104</b>	<b>19,37</b>	<b>-8822</b>	<b>-28,05</b>
Консультаційні послуги	12023	14628	10284	2605	21,67	-4344	-29,70
послуги навчання та атестації	14328	16827	12349	2499	17,44	-4478	-26,61
<b>Витрати захисту прав власності та специфікації:</b>	<b>45077</b>	<b>47749</b>	<b>46483</b>	<b>2672</b>	<b>5,93</b>	<b>-1266</b>	<b>-2,65</b>
витрати на сертифікацію продукції	12834	14289	10197	1455	11,34	-4092	-28,64
Консультаційні послуги	26924	28617	32104	1693	6,29	3487	12,19
витрати від штрафів і неустойок	5319	4843	4182	-476	-8,95	-661	-13,65

Аналіз видів трансакційних витрат на  
ПАТ «Чернівецький цегельний завод №1»

Вид трансакційних витрат	2012	2013	2014	Відхилення			
				2013 до 2012		2014 до 2013	
				(+,-)	%	(+,-)	%
<b>Витрати пошуку інформаційних джерел та їх обробка:</b>	<b>55996</b>	<b>63819</b>	<b>54302</b>	<b>7823</b>	<b>13,97</b>	<b>-9517</b>	<b>-14,91</b>
Послуги зв'язку	1692	1784	1543	92	5,44	-241	-13,51
перекладацькі витрати	2643	2417	2103	-226	-8,55	-314	-12,99
Рекламні послуги	14734	17037	16492	2303	15,63	-545	-3,20
витрати на відрядження	36927	42581	34164	5654	15,31	-8417	-19,77
<b>Переговорні та контрактні витрати:</b>	<b>81823</b>	<b>93662</b>	<b>70576</b>	<b>11839</b>	<b>14,47</b>	<b>-23086</b>	<b>-24,65</b>
послуги зв'язку	2186	2697	2371	511	23,38	-326	-12,09
Комісійні банку	6942	7296	5867	354	5,10	-1429	-19,59
поштові витрати	1374	1453	1128	79	5,75	-325	-22,37
Інформаційно-консультаційні послуги	62384	71942	52724	9558	15,32	-19218	-26,71
нотаріальні послуги	8937	10274	8486	1337	14,96	-1788	-17,40
<b>Витрати вимірювання:</b>	<b>24672</b>	<b>18009</b>	<b>15700</b>	<b>-6663</b>	<b>-27,01</b>	<b>-2309</b>	<b>-12,82</b>
Консультаційні послуги	7934	5317	4861	-2617	-32,98	-456	-8,58
послуги навчання та атестації	16738	12692	10839	-4046	-24,17	-1853	-14,60
<b>Витрати захисту прав власності та специфікації:</b>	<b>31916</b>	<b>33351</b>	<b>23656</b>	<b>1435</b>	<b>4,50</b>	<b>-9695</b>	<b>-29,07</b>
витрати на сертифікацію продукції	14983	15106	9537	123	0,82	-5569	-36,87
Консультаційні послуги	10962	12728	9437	1766	16,11	-3291	-25,86
витрати від штрафів і неустойок	5971	5517	4682	-454	-7,60	-835	-15,14

**ІНДИВІДУАЛЬНИЙ ЛИСТОК № \_\_\_\_\_**  
**ОЦІНКИ ВПЛИВУ ЧИННИКІВ ВНУТРІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА**  
**НА ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ЦЕГЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ**

Присвоїти відповідну оцінку впливу чинника на підприємство від 1 до 5: <b>1 - дуже слабкий</b> (вплив чинника на діяльність підприємства практично не відчувається); <b>2 - слабкий</b> (вплив чинника проявляється нечітко); <b>3 - середній</b> (вплив чинника на підприємство середній, що не відрізняється від впливу на діяльність інших підприємств); <b>4 - сильний</b> (вплив чинника на дане підприємство сильніший, ніж на інші); <b>5 - дуже сильний</b> (особливо сильний вплив чинника)		Експерт (за бажанням П.І.П.): Місце роботи: Посада: Стаж роботи:	
<b>СИЛЬНІ СТОРОНИ</b>		<b>СЛАБКІ СТОРОНИ</b>	
<b>1. МЕНЕДЖМЕНТ</b>	<b>Оцінка</b>	<b>1. МЕНЕДЖМЕНТ</b>	<b>Оцінка</b>
Делегування повноважень між різними рівнями системи управління		Недостатній рівень адаптації управління до сучасних вимог вітчизняного ринку	
Ступінь мотивації керівників підприємства та рядових робітників		Відсутність нових поглядів на управлінських процес	
Наявність стратегічного спрямування та сучасних моделей підприємницького менеджменту		Невідповідність організаційної структури сучасним тенденціям	
Відповідність організаційної структури сучасним тенденціям розвитку цегельного ринку			
<b>2. МАРКЕТИНГ</b>	<b>Оцінка</b>	<b>2. МАРКЕТИНГ</b>	<b>Оцінка</b>
Активна участь в комунікаційних заходах (PR, спонсорство, виставки, ярмарки)		Нечітка маркетингова концепція (сегменти, на які орієнтується підприємство, потреби клієнтів, які задовольняє підприємство, конкурентні переваги підприємства)	
Наявність системи контролю якості продукції		Відсутність систем збору маркетингової інформації та ситуативне використання результатів маркетингових досліджень	
Наявність попиту на продукцію		Відсутність попиту на продукцію	
Повноцінне використання комунікаційних інструментів		Брак чіткого стратегічного напрямку розвитку	
Наявність функціонального підрозділу, що реалізує маркетингові функції			
<b>3. ВИРОБНИЦТВО</b>	<b>Оцінка</b>	<b>3. ВИРОБНИЦТВО</b>	<b>Оцінка</b>
Високий ступінь завантаженості виробничих потужностей		Техніка потребує модернізації	
Наявність розробленої технології виробництва		Віддаленість від кар'єру	
Високий рівень спеціалізованих знань наукового колективу		Використання одного методу випалки цегли (вугілля, газу)	
Конкурентоспроможність продукції			
Наближеність до кар'єру			
Використання комбінованого методу випалки цегли			

<b>4. ФІНАНСИ</b>	<b>Оцінка</b>	<b>4. ФІНАНСИ</b>	<b>Оцінка</b>
Показники ділової активності вказують на те, що підприємство ефективно використовує свої засоби.		Практична відсутність вільних фінансових коштів	
Позитивну тенденцію демонструють показники фінансової стійкості та кредитного ризику		Відсутність системи фінансового моніторингу	
Наявність системи фінансового моніторингу		Висока можливість поглинання підприємства	
<b>5. ПЕРСОНАЛ</b>	<b>Оцінка</b>	<b>5. ПЕРСОНАЛ</b>	<b>Оцінка</b>
Постійне удосконалення системи взаємодії з працівниками		Відсутність центру моніторингу та забезпечення підвищення кваліфікації працівників	
висококваліфіковані працівники на всіх рівнях виробничо-технологічного процесу. Наявність системи навчання кадрів та досвіду самостійного підвищення кваліфікації працівників		Недостатній обсяг стажування працівників з метою підвищення їх професійності	
Наявність системи мотивації кадрів		Недостатній рівень внутрішньої кооперації підрозділів	
Низька плинність кадрів		Висока плинність кадрів	

**Дякуємо за співпрацю!**

**Якщо у Вас є власні пропозиції щодо наявності інших чинників впливу на діяльність підприємства, то ми будемо дуже вдячні за Ваше обґрунтування нижче.**

--	--	--	--

**ІНДИВІДУАЛЬНИЙ ЛИСТОК № \_\_\_\_\_**  
**ОЦІНКИ ВПЛИВУ ЧИННИКІВ ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА**  
**НА ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ЦЕГЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ**

Присвоїти відповідну оцінку впливу чинника на підприємство від 1 до 5: <b>1 - дуже слабкий</b> (вплив чинника на діяльність підприємства практично не відчувається); <b>2 - слабкий</b> (вплив чинника проявляється нечітко); <b>3 - середній</b> (вплив чинника на підприємство середній, що не відрізняється від впливу на діяльність інших підприємств); <b>4 - сильний</b> (вплив чинника на дане підприємство сильніший, ніж на інші); <b>5 - дуже сильний</b> (особливо сильний вплив чинника)		Експерт (за бажанням П.І.П.): Місце роботи: Посада: Стаж роботи:	
<b>МОЖЛИВОСТІ</b>		<b>ЗАГРОЗИ</b>	
<b>I рівень. МІЖНАРОДНЕ СЕРЕДОВИЩЕ</b>			
<b>1.1. Глобалізаційні та інтернаціоналізаційні процеси</b>	<b>Оцінка</b>	<b>1.1. Глобалізаційні та інтернаціоналізаційні процеси</b>	<b>Оцінка</b>
формування рівноправних партнерських відносин замість (підрядних) схем		проблеми адаптації вітчизняних цегельних підприємств до відкриття економічних кордонів України	
підвищення кваліфікації кадрів на міжнародному рівні		низький рівень довіри до українських торговельних марок	
включення вітчизняних цегельних підприємств в світовий ринок цегельної продукції;		недостатня кваліфікація працівників і невідповідність світовому рівню	
<b>II рівень. МАКРОСЕРЕДОВИЩЕ</b>			
<b>2.1. Політико-правові чинники</b>	<b>Оцінка</b>	<b>2.1. Політико-правові чинники</b>	<b>Оцінка</b>
		недосконалість вітчизняного законодавства	
		невигідні умови кредитування	
<b>2.2. Економічні чинники</b>	<b>Оцінка</b>	<b>2.2. Економічні чинники</b>	<b>Оцінка</b>
дослідження та врахування потреб споживачів цегельної продукції для досягнення власних підприємницьких потреб		зниження купівельної спроможності населення країни	
		недостатньо розвинута інфраструктура розповсюдження цегельної продукції (брак налагоджених ринків збуту готових виробів)	
<b>2.4. Науково-технічні чинники</b>	<b>Оцінка</b>	<b>2.4. Науково-технічні чинники</b>	<b>Оцінка</b>
зміна підходів та методів управління, стилю управління та способу мислення керівників цегельних підприємств;		використання застарілого обладнання у діяльності цегельних підприємств;	
<b>2.6. Культурні чинники</b>	<b>Оцінка</b>	<b>2.6. Культурні чинники</b>	<b>Оцінка</b>
розробка системи передбачення змін очікувань суспільства та їх більш ефективне обслуговування;		повільне зростання попиту на здобуття вищої освіти в галузі цегельної продукції	
створення іміджу якісного підприємства-виробника цегельної продукції			

<b>III рівень. МЕЗОСЕРЕДОВИЩЕ</b>			
<b>3.1. Інфраструктура регіону</b>	<b>Оцінка</b>	<b>3.1. Інфраструктура регіону</b>	<b>Оцінка</b>
розробка мотиваційних механізмів праці, іменних премій та доброякційних фондів на регіональному рівні;		низький прожитковий рівень населення регіону	
співробітництво цегельних підприємств та місцевих органів влади;		усталене не завжди позитивне ставлення місцевого населення до підприємств регіону	
<b>IV рівень. МІКРОСЕРЕДОВИЩЕ</b>			
<b>4. 1. Споживачі</b>	<b>Оцінка</b>	<b>4. 1. Споживачі</b>	<b>Оцінка</b>
потреба в клієнтоорієнтованих технологіях виробництва;		нечіткі та хибні уявлення про сучасні принципи організації навчального процесу;	
розширення асортименту, освоєння нових видів готової продукції з урахуванням запитів та потреб споживачів		упередженість щодо вітчизняної торгової марки;	
<b>4.2. Постачальники</b>	<b>Оцінка</b>	<b>4.2. Постачальники</b>	<b>Оцінка</b>
зміна взаємовідносин з постачальниками в бік довіри та позитивної репутації;		безваріантність співпраці з постачальниками	
<b>4.3. Конкуренти</b>	<b>Оцінка</b>	<b>4.3. Конкуренти</b>	<b>Оцінка</b>
недостатній професійний рівень нових гравців ринку;		Виконання індивідуальних та дрібносерійних замовлень для залучення ширшого кола споживачів	
відсутність видимої конкуренції між великими учасниками ринку цегельних виробів		Наявність неконтрольованого тіньового ринку цегельної продукції	
<b>4.4. Посередники</b>	<b>Оцінка</b>	<b>4.4. Посередники</b>	<b>Оцінка</b>
налагодження зв'язків з каналами збуту			
<b>4.5. Контактні аудиторії</b>	<b>Оцінка</b>	<b>4.5. Контактні аудиторії</b>	<b>Оцінка</b>
удосконалення організаційної структури управління підприємством		ризик у співпраці зі страховими чи фінансовими консультантами у зв'язку з невизначеним фінансовим становищем підприємства	
створення системи інформування працівників про результати їхньої праці			
удосконалення системи мотивації праці працівників			
залучення висококваліфікованого управлінського персоналу			

**Дякуємо за співпрацю!**

**Якщо у Вас є власні пропозиції щодо наявності інших чинників впливу на діяльність підприємства, то ми будемо дуже вдячні за Ваше обґрунтування нижче.**

--	--



## Ранжування й оцінка пар атрибутів по ТОВ «Голд Кераміка»

Пара атрибутів	Ранг	Бал	Оцінка пари за середнім арифметичним значенням атрибутів	Кінцева цінність пари атрибутів
S1O1	1	64	95,375	1
S1O2	4	61	94,75	2
S1O3	2	63	93,625	3
S1O4	6	59	94,75	2
S2O1	3	62	92,125	4
S2O2	7	58	91,5	5
S2O3	8	57	90,375	6
S2O4	5	60	91,5	5
S3O1	11	54	87,75	7
S3O2	12	53	87,125	8
S3O3	10	55	86	9
S3O4	9	56	87,125	8
S4O1	15	50	83,75	10
S4O2	14	51	83,125	11
S4O3	16	49	82	12
S4O4	13	52	83,125	11
W1O1	17	48	79,75	13
W1O2	18	47	79,125	14
W1O3	20	45	78	15
W1O4	19	46	79,125	14
W2O1	21	44	75,75	16
W2O2	22	43	75,125	17
W2O3	24	41	74	18
W2O4	23	42	75,125	17
W3O1	27	38	71,75	19
W3O2	25	40	71,125	20
W3O3	28	37	70	21
W3O4	26	39	71,125	20
W4O1	31	34	67,75	22
W4O2	29	36	67,125	23

W4O3	32	33	66	24
W4O4	30	35	67,125	23
S1T1	35	30	63,25	26
S1T2	34	31	61,75	28
S1T3	36	29	62,125	27
S1T4	33	32	63,375	25
S2T1	37	28	60	30
S2T2	40	25	58,5	32
S2T3	39	26	58,875	31
S2T4	38	27	60,125	29
S3T1	42	23	55,625	34
S3T2	43	22	54,125	36
S3T3	44	21	54,5	35
S3T4	41	24	55,75	33
S4T1	45	20	51,625	38
S4T2	47	18	50,125	40
S4T3	48	17	50,5	39
S4T4	46	19	51,75	37
W1T1	49	16	47,625	42
W1T2	51	14	46,125	44
W1T3	52	13	46,5	43
W1T4	50	15	47,75	41
W2T1	53	12	43,625	46
W2T2	56	9	42,125	48
W2T3	54	11	42,5	47
W2T4	55	10	43,75	45
W3T1	59	6	39,625	50
W3T2	60	5	38,125	52
W3T3	57	8	38,5	51
W3T4	58	7	39,75	49
W4T1	63	2	35,625	54
W4T2	64	1	34,125	56
W4T3	62	3	34,5	55
W4T4	61	4	35,75	53

## Розширена матриця SWOT-аналізу

## ВАТ «Бережанський цегельний завод «Керамік»

	<b>Сильні сторони (S)</b>	<b>Слабкі сторони (W)</b>
	S1. Відповідність організаційної структури сучасним тенденціям розвитку цегельного ринку	W1. Відсутність систем збору маркетингової інформації та ситуативне використання результатів маркетингових досліджень
	S2. Висококваліфіковані працівники на всіх рівнях виробничо-технологічного процесу. Наявність системи навчання кадрів та досвіду самостійного підвищення кваліфікації працівників	W2. Брак чіткого стратегічного напрямку розвитку
	S3. Наявність розробленої технології виробництва	W3. Техніка потребує модернізації
	S4. Постійне удосконалення системи взаємодії з працівниками	W4. Нечітка маркетингова концепція (сегменти, на які орієнтується підприємство, потреби клієнтів, які задовольняє підприємство, конкурентні переваги підприємства)
<b>Можливості (O)</b>		
O1. Підвищення кваліфікації кадрів на міжнародному рівні	«SO» - стратегії розширення можливостей та використання сильних сторін	«WO» - стратегії використання можливостей та подолання слабких сторін
O2. Дослідження та врахування потреб споживачів цегельної продукції для досягнення власних підприємницьких потреб		
O3. Розробка системи передбачення змін очікувань суспільства та їх більш ефективного обслуговування		
O4. Потреба в клієнтоорієнтованих технологіях виробництва		
<b>Загрози (T)</b>		
T1. Упередженість щодо вітчизняної торгової марки	«ST» - стратегії уникнення загроз шляхом використання сильних сторін	«WT» - стратегії перетворення слабких сторін у переваги, а загрози – у можливості
T2. Недостатньо розвинута інфраструктура розповсюдження цегельної продукції (брак налагоджених ринків збуту готових виробів)		
T3. Ризики у співпраці зі страховими чи фінансовими консультантами у зв'язку з невизначеним фінансовим становищем підприємства		
T4. Наявність неконтрольованого тіньового ринку цегельної продукції		

## Розширена матриця SWOT-аналізу ТзОВ «Солонсько»

	<b>Сильні сторони (S)</b>	<b>Слабкі сторони (W)</b>
	S1. Активна участь в комунікаційних заходах (PR, спонсорство, виставки, ярмарки)	W1. Техніка потребує модернізації
	S2. Відповідність організаційної структури сучасним тенденціям розвитку цегельного ринку	W2. Віддаленість від кар'єру
	S3. Наявність стратегічного спрямування та сучасних моделей підприємницького менеджменту	W3. Практична відсутність вільних фінансових коштів
	S4. Низька плинність кадрів	W4. Відсутність системи фінансового моніторингу
<b>Можливості (O)</b>		
O1. Розробка системи передбачення змін очікувань суспільства та їх більш ефективне обслуговування	«SO» - стратегії розширення можливостей та використання сильних сторін	«WO» - стратегії використання можливостей та подолання слабких сторін
O2. Зміна підходів та методів управління, стилю управління та способу мислення керівників цегельних підприємств		
O3. Потреба в клієнтоорієнтованих технологіях виробництва		
O4. Удосконалення системи мотивації праці працівників		
<b>Загрози (T)</b>		
T1. Наявність неконтрольованого тіньового ринку цегельної продукції	«ST» - стратегії уникнення загроз шляхом використання сильних сторін	«WT» - стратегії перетворення слабких сторін у переваги, а загрози – у можливості
T2. Ризики у співпраці зі страховими чи фінансовими консультантами у зв'язку з невизначеним фінансовим становищем підприємства		
T3. Використання застарілого обладнання у діяльності цегельних підприємств		
T4. Упередженість щодо вітчизняної торгової марки		

Розширена матриця SWOT-аналізу  
ПАТ «Чернівецький цегельний завод №1»

	<b>Сильні сторони (S)</b>	<b>Слабкі сторони (W)</b>
	S1. Високий ступінь завантаженості виробничих потужностей	W1. Брак чіткого стратегічного напрямку розвитку
	S2. Конкурентоспроможність продукції	W2. Відсутність центру моніторингу та забезпечення підвищення кваліфікації працівників
	S3. Використання комбінованого методу випалки цегли	W3. Недостатній рівень адаптації управління до сучасних вимог вітчизняного ринку
	S4. Наявність системи контролю якості продукції	W4. Висока плинність кадрів
<b>Можливості (O)</b>		
O1. Удосконалення організаційної структури управління підприємством	«SO» - стратегії розширення можливостей та використання сильних сторін	«WO» - стратегії використання можливостей та подолання слабких сторін
O2. Розробка системи передбачення змін очікувань суспільства та їх більш ефективне обслуговування		
O3. Створення іміджу якісного підприємства-виробника цегельної продукції		
O4. Налагодження зв'язків з каналами збуту		
<b>Загрози (T)</b>		
T1. Недостатня кваліфікація працівників і невідповідність світовому рівню	«ST» - стратегії уникнення загроз шляхом використання сильних сторін	«WT» - стратегії перетворення слабких сторін у переваги, а загрози – у можливості
T2. Низький рівень довіри до українських торговельних марок		
T3. Недостатньо розвинута інфраструктура розповсюдження цегельної продукції (брак налагоджених ринків збуту готових виробів)		
T4. Наявність неконтрольованого тіньового ринку цегельної продукції		

**Ранжування й оцінка пар атрибутів по  
ВАТ «Бережанський цегельний завод «Керамік»**

Пара атрибутів	Ранг	Бал	Оцінка пари за середнім арифметичним значенням атрибутів	Кінцева цінність пари атрибутів
S1O1	58	7	43,625	59
S1O2	41	24	47	56
S1O3	50	15	45,5	57
S1O4	56	9	45,375	58
S2O1	44	21	54	34
S2O2	46	19	57,375	30
S2O3	53	12	55,875	31
S2O4	54	11	55,75	32
S3O1	49	16	49,5	53
S3O2	45	20	52,875	38
S3O3	48	17	51,375	43
S3O4	47	18	51,25	44
S4O1	27	38	51,625	42
S4O2	28	37	55	33
S4O3	26	39	53,5	35
S4O4	25	40	53,375	36
W1O1	55	10	49	52
W1O2	42	23	52,375	39
W1O3	51	14	50,875	46
W1O4	60	5	50,75	47
W2O1	62	3	49,125	51
W2O2	52	13	52,5	40
W2O3	63	1	51	45
W2O4	64	2	50,875	46
W3O1	57	8	47,125	55
W3O2	59	6	50,5	48
W3O3	39	26	49	52
W3O4	30	35	48,875	53
W4O1	36	29	48,375	54

W4O2	61	4	51,75	41
W4O3	43	22	50,25	49
W4O4	40	25	50,125	50
S1T1	34	31	73,5	27
S1T2	7	58	80,375	12
S1T3	32	33	70,75	29
S1T4	24	41	73,25	28
S2T1	9	56	83,875	7
S2T2	2	63	90,75	1
S2T3	5	60	81,125	11
S2T4	6	59	83,625	8
S3T1	11	54	79,375	13
S3T2	12	53	86,25	4
S3T3	23	42	76,625	22
S3T4	20	45	79,125	14
S4T1	22	43	81,5 ,	9
S4T2	35	30	88,375	2
S4T3	38	27	78,75	16
S4T4	37	28	81,25	10
W1T1	19	46	78,875	13
W1T2	10	55	85,75	5
W1T3	18	47	76,125	26
W1T4	16	49	78,625	17
W2T1	8	57	79	15
W2T2	1	64	85,875	3
W2T3	4	61	76,25	23
W2T4	3	62	78,75	16
W3T1	14-	51	77	20
W3T2	15	50	83,875	7
W3T3	31	34	74,25	25
W3T4	29	36	76,75	21
W4T1	33	32	78,25	18
W4T2	13	52	85,125	6
W4T3	21	44	75,5	24
W4T4	17	48	78	19

## Ранжування й оцінка пар атрибутів по ТзОВ «Солонсько»

Пара атрибутів	Ранг	Бал	Оцінка пари за середнім арифметичним значенням атрибутів	Кінцева цінність пари атрибутів
S1O1	16	49	81,125	9
S1O2	1	64	97,875	3
S1O3	18	47	81,25	8
S1O4	17	48	80,25	10
S2O1	20	45	77,875	12
S2O2	2	63	94,625	3
S2O3	19	46	78	11
S2O4	21	44	77	13
S3O1	5	60	97,875	3
S3O2	3	62	114,625	1
S3O3	4	61	98	2
S3O4	6	59	97	4
S4O1	23	42	74,125	18
S4O2	7	58	90,875	5
S4O3	22	43	74,25	19
S4O4	24	41	73,25	20
W1O1	26	39	70,875	22
W1O2	8	57	87,625	6
W1O3	25	40	71	21
W1O4	27	38	70	23
W2O1	29	36	67,625	25
W2O2	9	56	84,375	7
W2O3	30	35	67,75	24
W2O4	28	37	66,75	26
W3O1	32	33	64,375	28
W3O2	10	55	81,125	9
W3O3	31	34	64,5	27
W3O4	33	32	63,5	29
W4O1	34	31	61,125	31
W4O2	11	54	77,875	12



W4O3	35	30	61,25	30
W4O4	36	29	60,25	32
S1T1	37	28	58,625	34
S1T2	39	26	58,5	35
S1T3	40	25	58,75	33
S1T4	38	27	57,625	36
S2T1	42	23	55,375	38
S2T2	43	22	55,25	39
S2T3	41	24	55,5	37
S2T4	44	21	54,375	40
S3T1	13	52	75,375	15
S3T2	12	53	75,25	16
S3T3	14	51	75,5	14
S3T4	15	50	74,375	17
S4T1	45	20	51,625	42
S4T2	47	18	51,5	43
S4T3	48	17	51,75	41
S4T4	46	19	50,625	44
W1T1	52	13	48,375	46
W1T2	51	14	48,25	47
W1T3	49	16	48,5	45
W1T4	50	15	47,375	48
W2T1	55	10	45,125	50
W2T2	54	11	45	51
W2T3	53	12	45,25	49
W2T4	56	9	44,125	52
W3T1	58	7	41,875	54
W3T2	59	6	41,75	55
W3T3	57	8	42	53
W3T4	60	5	40,875	56
W4T1	63	2	38,625	58
W4T2	61	4	38,5	59
W4T3	62	3	38,75	57
W4T4	64	1	37,625	58

**Ранжування й оцінка пар атрибутів по  
ПАТ «Чернівецький цегельний завод №1**

Пара атрибутів	Ранг	Бал	Оцінка пари за середнім арифметичним значенням атрибутів	Кінцева цінність парті атрибутів
S1O1	23	42	91,625	5
S1O2	8	57	80,75	10
S1O3	18	47	81,75	9
S1O4	16	49	79,875	11
S2O1	1	64	90,625	6
S2O2	20	45	79,75	12
S2O3	17	48	80,75	10
S2O4	19	46	78,875	13
S3O1	24	41	87,125	7
S3O2	22	43	76,25	16
S3O3	2	63	77,25	14
S3O4	21	44	75,375	18
S4O1	7	58	83,125	8
S4O2	27	38	72,25	22
S4O3	25	40	73,25	21
S4O4	26	39	71,375	23
W1O1	3	62	110,0	1
W1O2	5	60	99,125	3
W1O3	6	59	100,125	2
W1O4	4	61	98,25	4
W2O1	9	56	79,75	12
W2O2	28	37	68,875	24
W2O3	30	35	69,875	24
W2O4	29	36	68	25
W3O1	10	55	76,5	15
W3O2	31	34	65,625	27
W3O3	33	32	66,625	26
W3O4	32	33	64,75	28
W4O1	11	54	73,25	21

W4O2	34	31	62,375	30
W4O3	36	29	63,375	29
W4O4	35	30	61,5	31
S1T1	39	26	56,375	34
S1T2	40	25	56,25	35
S1T3	38	27	57,375	32
S1T4	37	28	57	33
S2T1	44	21	55,375	38
S2T2	42	23	55,25	39
S2T3	41	24	56,375	36
S2T4	43	22	56	37
S3T1	48	17	51,875	42
S3T2	47	18	51,75	43
S3T3	46	19	52,875	40
S3T4	45	20	52,5	41
S4T1	52	13	47,875	46
S4T2	51	14	47,75	47
S4T3	49	16	48,875	44
S4T4	50	15	48,5	45
W1T1	14	51	74,75	19
W1T2	15	50	74,625	20
W1T3	12	53	75,75	17
W1T4	13	52	75,375	18
W2T1	53	12	44,5	50
W2T2	55	10	44,375	51
W2T3	54	11	45,5	48
W2T4	56	9	45,125	49
W3T1	59	6	41,25	54
W3T2	58	7	41,125	55
W3T3	60	5	42,25	52
W3T4	57	8	41,875	53
W4T1	61	4	38	58
W4T2	63	2	37,875	59
W4T3	62	3	39	56
W4T4	64	1	38,625	57